

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. April 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, nunmehr Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 15. März 2016 betreffend Kapitalertragsteuer 2009, Kapitalertragsteuer 2010 und Kapitalertragsteuer 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach durchgeführter öffentlicher mündlicher Verhandlung am 10. März 2026 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

In diesem Verfahren geht es um die Frage, ob der Bf. als faktischer oder wirtschaftlicher Gesellschafter einer GmbH anzusehen war und ihm gegenüber daher Kapitalertragsteuer festgesetzt werden konnte. Die belangte Behörde sah die Voraussetzungen als gegeben an. Die Beschwerde argumentierte, dass nicht nachgewiesen werden konnte, dass der Bf. tatsächlich Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH war, und, dass die Voraussetzungen für eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer deshalb nicht erfüllt seien.

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag der belangten Behörde vom 29.12.2011, zu Auftragsbuch-Nr.: ***AB-Nr.***, wurde die ***Ges*** (FN ***Ges-FB***) verpflichtet, eine Außenprüfung iSd § 147 Bundesabgabenordnung (BAO)) zu dulden und ihren Mitwirkungspflichten gegenüber dem genannten Prüforgan nachzukommen, wobei der Prüfungszeitraum sowohl für die Kapitalertragsteuerprüfung, die Umsatzsteuerprüfung und die

Körperschaftsteuerprüfung zunächst wie folgt festgesetzt wurde: 01.01.2008–31.12.2009. Dieser wurde in weiterer Folge wie folgt ausgedehnt: 01.01.2010–31.12.2011. Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 30.07.2013 wurde die Prüfung auf Grund des Umstandes, dass der Verdacht bestand, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** als Geschäftsführer der ***Ges*** (FN ***Ges-FB***) im Amtsbereich der belangten Behörde im Zusammenwirken mit dem Bf. und weiteren Beteiligten (§ 11 FinStrG) durch die Aufnahme von Deckungsrechnungen ins Rechenwerk der ***Ges*** in Liquidation vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer 2008 - 2011 bewirkte bzw. für 2010 und 2011 zu bewirken versuchte und dadurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 1 Z 3 lit. a FinStrG (hinsichtlich 2010 und 2011 iVm § 13 FinStrG) begangen habe, als solche gemäß § 99 FinStrG fortgeführt.

Im Rahmen dieser von 29.12.2011 bis 17.09.2015 dauernden Außenprüfung wurden umfassende Prüfungshandlungen – auch bei anderen Abgabensubjekten – durchgeführt. Insbesondere wurden Einvernahmen durchgeführt. Der Bf. wurde am 22.09.2014 von der belangten Behörde als Finanzstrafbehörde einvernommen. Dieser machte jedoch von seinem Recht, die Aussage zu verweigern, Gebrauch. Bereits am 16.07.2014 wurde Herr ***Ges.-GF-Zuname*** einvernommen. Dieser gab zur stattfindenden Außenprüfung – im Wesentlichen und zusammengefasst – an wie folgt: Er sei von 2006 bis 2013 Geschäftsführer der Firma ***Ges*** gewesen. Er sei durch ein Inserat in einer ungarischen Zeitung auf die Stelle aufmerksam geworden und habe sich daraufhin mit drei Personen, darunter ***Bf-Bruder-Vorname*** und ***Bf1***, getroffen. Diese hätten ihm dann die Stelle als Gesellschafter-Geschäftsführer bei der ***Ges*** angeboten. Er habe diese, ohne viel über die Firma oder ihre Geschäfte zu wissen, angenommen und monatlich dafür EUR 1.000,00 erhalten. Dabei habe er regelmäßig nach Wien kommen müssen, um Geld von einem Konto abzuheben, das auf einen anderen Namen gelautet habe. Er habe das Geld dann an die „***Bf-Zuname2***“ weitergeleitet, wobei er nicht gewusst habe, was die Firma genau mache oder wie die Geschäfte abliefen. Er sei nicht für die Buchhaltung oder Steuererklärungen verantwortlich gewesen. Weiters habe er nie eine Besprechung mit einem Steuerberater gehabt und wisse auch nicht, wer die Subunternehmer der Firma gewesen seien oder wie diese bezahlt worden seien. Bei der Auflösung der Firma im Jahre 2013 habe er den Büroschlüssel erhalten und habe Unterlagen mitgenommen, auf denen er später gefälschte Unterschriften von sich gefunden habe. Er behaupte, dass die „***Bf-Zuname2***“ für alle Geschäfte verantwortlich gewesen seien und er nur ein „Strohmann“ gewesen sei.

Mit Bericht gemäß § 150 BAO vom 30.07.2015, genehmigt und abgefertigt am 17.09.2015, zu Auftragsbuch-Nr.: ***AB-Nr.***, wurde die Außenprüfung abgeschlossen. Die maßgeblichen Feststellungen ergeben sich – im Wesentlichen und zusammengefasst – aus den nachfolgend darzustellenden Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 beim Bf.

Am 15.03.2016 erließ die belangte Behörde die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 gegenüber dem Bf., wobei für das Jahr 2009 steuerpflichtige Kapitalerträge iHv EUR 390.345,80 (EUR 97.586,45 KEST), für das Jahr 2010 steuerpflichtige Kapitalerträge iHv EUR 1.523.393,58 (EUR 380.848,39 KEST) und für das Jahr 2011 steuerpflichtige Kapitalerträge iHv EUR 1.193.518,78 (EUR 298.379,69 KEST) festgestellt wurden. Begründend wurde im Wesentlichen und zusammengefasst ausgeführt wie folgt: Die belangte Behörde habe eine Betriebsprüfung bei der Firma ***Ges*** durchgeführt und dabei festgestellt, dass die Firma als „Unternehmenskonstrukt“ für andere Aktivitäten genutzt worden sei. Der Geschäftsführer, Herr ***Ges.-GF-Zuname***, habe angegeben, dass er als „Strohmann“ eingesetzt gewesen sei und nur für Bankgeschäfte und Unterschriftenleistungen benötigt worden sei. Die tatsächliche wirtschaftliche Verfügungsmacht sei bei Herrn ***Bf-Bruder-Vorname*** ***Bf-Zuname1*** gelegen. Die Prüfung habe ergeben, dass die Firma ***Ges*** Rechnungen von anderen Firmen erhalten habe, darunter ***VP1***, ***VP2*** und ***VP3***. Diese Firmen hätten jedoch keine echte Geschäftstätigkeit ausgeübt und die Rechnungen seien fingiert gewesen. Die Beträge, die an diese Firmen gezahlt worden seien, beliefen sich auf insgesamt EUR 1,49 Millionen. Alle Zahlungen seien in bar geleistet worden. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass es sich um eine verdeckte Ausschüttung handle, da die Zahlungen an diese Firmen nicht durch echte Geschäfte begründet seien. Herr ***Ges.-GF-Zuname*** habe angegeben, dass er von den wahren Absichten der Firmeninhaber keine Kenntnis hatte und nur seine Aufgaben als Geschäftsführer erfüllt habe. Er habe monatlich EUR 1.000,00 als Entlohnung und zusätzlich Treibstoffkosten erhalten. Die Prüfung habe auch ergeben, dass andere beteiligte Unternehmen keine echten Unternehmen gewesen seien, sondern nur „Briefkastenfirmen“, die für die Zwecke der verdeckten Ausschüttungen genutzt worden seien. Die Geschäftsführer dieser Unternehmen seien nicht erreichbar gewesen oder hätten keine Kenntnis von den durchgeführten Geschäften gehabt. Insgesamt habe die Prüfung ergeben, dass die ***Ges*** eine „Briefkastenfirma“ gewesen sei, die für die Zwecke der verdeckten Ausschüttung genutzt worden sei. Es sei davon auszugehen, dass es sich bei den genannten Rechnungen um Deckungsrechnungen handle. Der geltend gemachte Aufwand könne daher nur zu 50 % (geschätzter fiktiver Lohneinsatz) anerkannt werden. Die Differenz der geltend gemachten und anerkannten Geldbeträge stellten eine Vorteilszuwendung an die tatsächlichen geschäftsführenden Gesellschafter dar. Verdeckte Ausschüttungen stellten als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar. Schuldner der Kapitalertragsteuer sei gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Aus den oben angeführten Gründen werde dem Bf. die verdeckte Ausschüttung zu 50 %, wie im Spruch genannt, zugerechnet. Laut Firmenbuch sei die ***Ges*** vermögenslos und nicht mehr tätig. Der Betriebssitz sei nicht mehr aufrecht. Der Gesellschafter/Geschäftsführer, Herr ***Ges.-GF-Zuname***, sei in Österreich nicht mehr gemeldet und auch nicht greifbar. Da die Kapitalertragsteuer im Haftungswege bei der GmbH nicht einbringlich erscheine, erfolge auf

Grund der Erhebungen und Ermittlungen die Vorschreibung der Einkommensteuer gem. § 95 Abs. 4 EStG, an den „Gesellschafter“ (OZ 4, 33–43; OZ 3, 22–32; OZ 2, 11–21).

Mit Eingabe vom 13.04.2016, eingelangt am 13.04.2016, erhob der Bf., vertreten durch ***Vertreter***, Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, jeweils vom 15.03.2016, beantragte 1) die Herabsetzung der Kapitalertragsteuer auf EUR 0,00 für die Jahre 2009 bis 2011; sowie 2) die Aussetzung der Einhebung; und brachte weiter vor wie folgt: Dem Bf. sei Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 776.814,53 vorgeschrieben worden. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass der Bf. als faktischer Gesellschafter und Geschäftsführer der ***Ges*** anzusehen sei und ihm daher Kapitalertragsteuer vorzuschreiben sei. Die ***Ges*** sei als vermögenslos und nicht mehr tätig betrachtet worden, der Gesellschafter und Geschäftsführer, Herr ***Ges.-GF-Zuname***, sei in Österreich nicht mehr gemeldet und nicht mehr greifbar. Der Bf. bestreite jedoch, dass er Gesellschafter oder Geschäftsführer der ***Ges*** gewesen sei. Er argumentiere, dass die belangte Behörde die Kapitalertragsteuer zu Unrecht direkt an ihn vorgeschrieben habe, da es keine klare Begründung dafür gebe, sodass die Bescheide daher rechtswidrig seien. Insgesamt werde festgehalten, dass die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer rechtswidrig seien, da sie auf unklaren Sachverhalten basierten, die Begründung mangelhaft sei und das Parteiengehör verletzt worden sei (OZ 1, AS 3 ff).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 08.01.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 13.04.2016 als unbegründet ab und führte begründend aus wie folgt: Die Unterlassung der Anführung von Gesetzesbestimmungen im Spruch eines Abgabenbescheides stelle keinen wesentlichen Verfahrensmangel dar, wenn keine Zweifel darüber bestünden, welche gesetzlichen Vorschriften die Grundlage des Bescheides gebildet hätten. Die Beschwerde habe vorgebracht, dass die belangte Behörde nicht ausgeführt habe, welche der zwei Varianten der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Gesellschafter sie gewählt habe. Die belangte Behörde vertrete jedoch die Rechtsansicht, dass die Rechtsprechung des VwGH keine solche Ausführung erfordere. Die belangte Behörde habe darüberhinaus festgestellt, dass im Rahmen der Außenprüfung der ***Ges*** Rechnungen betreffend Subleistungen vorgefunden worden seien, die nicht von den in den Rechnungen angeführten Gesellschaften erbracht worden seien. Es seien deshalb 50 % des als Subhonorare in Rechnung gestellten Aufwandes als Betriebsausgaben anerkannt worden, und die übrigen 50 % seien nicht anerkannt worden, was zu einem Mehrgewinn führe. Dieser Mehrgewinn sei dem Bf. zugeordnet worden, da er im Betriebsvermögen der GmbH keinen Niederschlag gefunden habe. Im Übrigen seien verdeckte Ausschüttungen ein klassischer Anwendungsfall für die Anwendung der Bestimmung des § 95 Abs 5 EStG. Die belangte Behörde sei jedenfalls davon ausgegangen, dass die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 95 Abs 4 Z 1 EStG verwirklicht seien. Die Beschwerde habe nicht vorgebracht, dass eine Einbehaltung von KESt erfolgt sei. Die Zahlungsunfähigkeit der GmbH habe sich abgezeichnet und die GmbH sei letztlich auch zahlungsunfähig geworden. Eine Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer bei der GmbH sei

daher nicht mehr zu erwarten gewesen. Es sei daher die Vorschreibung der KEST an den Bf. vorgenommen worden. Bezüglich des Vorbringens, wonach die belangte Behörde das Parteiengehör nicht ausreichend gewahrt habe, werde dieses Argument seitens der belangten Behörde zurückgewiesen (OZ 5, AS 44 ff).

Mit Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag) vom 06.02.2018, eingelangt am 07.02.2018, beantragte der Bf., vertreten durch ***Vertreter***, 1) die Herabsetzung der KEST auf EUR 0,00 für alle drei Jahre; 2) die Aussetzung der Einhebung; und 3) die Durchführung einer mündlichen Verhandlung; und brachte weiter vor wie folgt: Die Vorschreibung der KEST sei rechtswidrig, da der Bf. nicht Gesellschafter der ***Ges*** gewesen sei. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass der Bf. als Geschäftsführer und Gesellschafter anzusehen sei und über die tatsächliche wirtschaftliche Verfügungsmacht verfüge. Die Vorteilszuwendung (verdeckte Ausschüttung) müsse dem tatsächlichen geschäftsführenden Gesellschafter zugerechnet werden, was jedoch nicht der Bf. sei. Überdies seien die Begründungen der Bescheide unvollständig und ermöglichten es nicht, die Annahmen und Gedankengänge der Behörde nachzuvollziehen. Die belangte Behörde habe nicht ausgeführt, warum es die Kapitalertragsteuer direkt dem Bf. vorgeschrieben habe, obwohl es festgestellt habe, dass der Bf. als Geschäftsführer und Gesellschafter anzusehen sei. Der Bf. sei durch die belangte Behörde nicht ordnungsgemäß informiert worden und habe keine Gelegenheit gehabt, Stellung zu den Feststellungen der Abgabenprüfung bei der geprüften Gesellschaft zu nehmen. Das Parteiengehör sei missachtet worden, was eine Verletzung des Rechtes auf Gehör darstelle. Die belangte Behörde habe den Sachverhalt insgesamt nicht ausreichend dargestellt und die rechtliche Würdigung nicht nachvollziehbar begründet (OZ 6, AS 47 ff).

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am 29.05.2020 dem Bundesfinanzgericht vor (OZ 33, AS 466 ff), beantragte deren Abweisung und führte weiter aus wie folgt: Im Rahmen einer Außenprüfung bei der ***Ges*** sei festgestellt worden, dass der als Alleingesellschafter und Geschäftsführer eingetragene Herr ***Ges.-GF-Zuname*** lediglich eine Marionette gewesen sei und die tatsächlichen Entscheidungen von den Herren ***Bf-Zuname1*** getroffen worden seien. Herr ***Ges.-GF-Zuname*** habe monatlich EUR 1.000,00 erhalten und leiste lediglich Unterschriften, habe aber keine Verfügungsbefugnis über das Gesellschaftsvermögen gehabt. Die Außenprüfung habe ergeben, dass die GmbH Betriebsausgaben für Fremdleistungen geltend gemacht habe, denen Deckungsrechnungen zu Grunde lagen, und dass 50 % dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben (insbesondere Lohnaufwand) anzuerkennen seien. Der restliche Teil sei jedoch nicht anerkannt worden und stelle eine verdeckte Ausschüttung an die tatsächlichen Gesellschafter dar. Da die GmbH laut Firmenbuch vermögenslos und nicht mehr tätig sei, sei die Kapitalertragsteuer auf diese verdeckten Ausschüttungen gegenüber dem Bf. festgesetzt worden. Gegen diese Festsetzung sei Beschwerde eingelegt worden, jedoch ohne Erfolg. Die belangte Behörde argumentiere,

dass die Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlägen und, dass die KEST daher zu Recht gegenüber dem Bf. festgesetzt worden sei.

Mit Eingabe vom 16.09.2020 teilte der Bf., vertreten durch ***Vertreter***, in Ergänzung des Vorlageantrages vom 06.02.2018 mit wie folgt: Der Bf. werde von der belangten Behörde als faktischer Gesellschafter und Geschäftsführer der ***Ges*** angesehen und zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen. Der Bf. sei jedoch nicht der faktische Gesellschafter oder Geschäftsführer der ***Ges*** gewesen, sondern habe lediglich gelegentliche Hilfsarbeiten für das Unternehmen erbracht. Die belangte Behörde habe auch keine ausreichenden Beweise vorgetragen, um diese Behauptung zu untermauern. Weiters sei die Aussage des Gesellschafter-Geschäftsführers der ***Ges***, Herrn ***Ges.-GF-Zuname***, nicht glaubwürdig. Es werde daher beantragt, den Vorlageantrag abzuweisen und den Bf. nicht zur Haftung für die Kapitalertragsteuer heranzuziehen. Es werde weiters der Antrag gestellt, bestimmte Zeugen zur mündlichen Verhandlung zu laden, die belegen könnten, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** tatsächlich der Gesellschafter und Geschäftsführer der ***Ges*** gewesen sei.

Die Eingabe vom 16.09.2020 wurde der belangten Behörde am 17.11.2020 zur Stellungnahme übermittelt.

Zu diesem Verfahren wurde beim Bundesfinanzgericht ein Parallelverfahren zu ***Parallelverfahren*** geführt, welches mit Erkenntnis vom ***Parallelverfahren-Datum*** abgeschlossen wurde.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 25.06.2025 wurde die gegenständliche Rechtssache der Gerichtsabteilung ***Neue-GA*** neu zugeteilt.

Am 17.02.2026 teilte der Vertreter dem Gericht mit, dass er den Bf. nicht mehr vertrete.

Am 10.03.2026 fand in der gegenständlichen Rechtssache eine mündliche Verhandlung über Antrag des Bf. statt, wobei die belangte Behörde hierzu – im Wesentlichen und zusammengefasst – nachfolgendes Vorbringen erstattete: Der Bf. behaupte, dass er nicht als faktischer Gesellschafter der ***Ges*** anzusehen sei, da er in einem Café tätig gewesen sei und somit keine Zeit für die Führung von Baugesellschaften gehabt habe. Die belangte Behörde widerspreche diesem Vorbringen und argumentiere, dass der Bf. laut Lohnzetteln bei der ***Ges*** mit Vollbeschäftigung als Angestellter tätig gewesen sei und daher genügend Zeit für die Führung der Gesellschaft gehabt haben müsse. Zudem werde darauf hingewiesen, dass der Bf. keine Nachweise für seine Behauptungen erbracht habe. Die belangte Behörde komme zum Schluss, dass das Vorbringen des Bf. nicht überzeugend sei und der Beschwerde daher nicht stattgegeben werden könne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Ges*** (FN ***Ges-FB***) war eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom ***Ges-Errichtung*** gegründet, wobei der Antrag auf Neueintragung einer Firma beim Registergericht am ***Ges-Antrag*** einlangte und die Eintragung am 07.02.2006 erfolgte. Von 07.02.2006 bis 18.10.2006 hielt Herr ***Vor-Gesellschafter-VN*** ***Vor-Gesellschafter-ZN***, geb. ***Vor-Gesellschafter-Geb***, die gesamte Stammeinlage und war selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Mit Übernahmevertrag vom 19.10.2006 übertrug Herr ***Vor-Gesellschafter-VN*** ***Vor-Gesellschafter-ZN***, geb. ***Vor-Gesellschafter-Geb***, die gesamte Stammeinlage an Herrn ***Ges.-GF-Vorname*** ***Ges.-GF-Zuname***, geb. ***Ges.-GF-Geb.-Dat***. Dieser war ab diesem Zeitpunkt selbständig vertretungsbefugter Gesellschafter-Geschäftsführer der in der Baubranche tätigen Gesellschaft.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Ges-Dat-I-Beschluss***, zu ***Ges-I-Zahl***, wurde ein Insolvenzverfahren der ***Ges*** (FN ***Ges-FB***) mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet und vom Registergericht ausgesprochen, dass die Gesellschaft infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst ist. Die Firma wurde am ***Ges-Löschung*** gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht.

Der Bf. war bereits von 05.06.2008 bis 15.12.2008, aber auch von 09.03.2009 bis 10.12.2010, als Angestellter bei der ***Ges*** (FN ***Ges-FB***) sozialversicherungs- und lohnsteuerrechtlich angemeldet. Tatsächlich war er bezüglich des zweiten Zeitraumes jedoch von 01.01.2009 bis 31.12.2011 dort beschäftigt. Gesellschafter oder Geschäftsführer war der Bf. bei der ***Ges*** (FN ***Ges-FB***) zu keinem Zeitpunkt – auch nicht in faktischer oder tatsächlicher Hinsicht. Auch war er nicht wirtschaftlicher Eigentümer von Geschäftsanteilen an der ***Ges***. Darüberhinaus hatte er keine generellen oder konkreten Vollmachten und führte bei der tatsächlichen Abwicklung der Geschäfte nicht alle wesentlichen Eigentümerbefugnisse aus, sodass Herrn ***Ges.-GF-Vorname*** ***Ges.-GF-Zuname*** praktisch keine Aufgabengebiete mehr verblieben wären. Das Gegenteil war der Fall, Herr ***Ges.-GF-Vorname*** ***Ges.-GF-Zuname***, führte die Geschäfte selbst und disponierte auch selbst über den im Stammkapital verkörpert Geschäftsanteil.

In den Jahren 2009 bis 2011 war der Bf. – während oder über das oben angeführte Beschäftigungsverhältnis hinaus – bis 31.07.2009 gewerblich selbständig Erwerbstätiger, von 14.07.2009 bis 31.12.2012 Angestellter bei der ***Bf-Gesellschaft*** m.b.H. und von 01.02.2011 bis 16.12.2011 Angestellter bei der ***Dritte-Ges***.

Herr ***Ges.-GF-Vorname*** ***Ges.-GF-Zuname*** war von 01.10.2006 bis 31.03.2013 gewerblich selbständig erwerbstätig und bei der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen - GW Wien, sozialversichert. Während dieses Zeitraumes wohnte er von zumindest 23.05.2007 bis 15.12.2008 mit Nebenwohnsitz, ab 16.12.2008 bis 11.03.2013 mit Hauptwohnsitz an der Adresse ***Ges.-GF-Adresse1***. Ab dem 11.03.2013 wohnte er mit Hauptwohnsitz bis zum 27.12.2013 an der Adresse ***Ges.-GF-Adresse2***. Wie im folgenden Absatz zu zeigen sein wird, erfolgten bis zum 13.05.2013 keine nennenswerten Prüfungsaktivitäten im Rahmen der bei der ***Ges*** (FN ***Ges-FB***) stattfindenden Außenprüfung und ab 30.07.2013 wurde die Prüfung auf eine solche nach § 99 FinStrG umgestellt und Herr ***Ges.-GF-Vorname*** ***Ges.-GF-Zuname*** etwa am 12.09.2013 mehrmals – nach neuerlichem Vertreterwechsel – zur Beschuldigtenvernehmung geladen. In diesem Geleitzug wurde die soeben angeführte Wohnung mit 27.12.2013 abgemeldet, wenige Tage vor Ausstellung eines neuen österreichischen Führerscheines am 05.12.2013. Eine aufrechte Meldung in Österreich lag dann nicht mehr vor. Der Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung datiert mit 30.07.2015. Ab diesem Datum sind von 01.09.2015 bis laufend wieder aufrechte polizeiliche Meldungen im Inland vorhanden, wobei eine unselbständige Erwerbstätigkeit bereits seit 27.08.2015 vorliegt, mithin also etwa eine Woche vor neuerlicher Unterkunftsnahme im ***Landschaftsbezeichnung***.

Von 29.12.2011 bis 17.09.2015 fand – wie soeben angesprochen – eine Außenprüfung durch die belangte Behörde bei der ***Ges*** (FN ***Ges-FB***) statt, wobei der tatsächliche Prüfungsbeginn der 03.01.2012 war und zumindest bis zum 13.05.2013 auf Grund von Pensionierungen und Mandatsübernahmen keine nennenswerten Prüftätigkeiten erfolgen konnten. Ab dem 30.07.2013 wurde die Prüfung als solche nach § 99 FinStrG weitergeführt und Herr ***Ges.-GF-Vorname*** ***Ges.-GF-Zuname*** mit Ladung vom 12.09.2013 zur Beschuldigtenvernehmung geladen. Im Rahmen dieser Außenprüfung wurde eine Vielzahl von Unternehmen, die als Auftragnehmerinnen der ***Ges*** (FN ***Ges-FB***) auftraten, als Scheinfirmen qualifiziert und die von diesen gelegten Rechnungen als Deckungsrechnungen qualifiziert. Die belangte Behörde stellte fest, dass die verrechneten Arbeiten tatsächlich von eigenen (Schwarz-)Arbeitern der ***Ges*** (FN ***Ges-FB***) ausgeführt wurden und erkannte lediglich 50 % der Rechnungsbeträge als geschätzten fiktiven Lohnaufwand an. Die übrigen 50 % qualifizierte sie als verdeckte Ausschüttung. Das waren im Jahr 2009 EUR 780.691,59, wobei auf den Bf. EUR 390.345,80 entfielen. Die festgesetzte Kapitalertragsteuer betrug EUR 97.586,45. Das waren im Jahr 2010 EUR 3.046.787,16, wobei auf den Bf. EUR 1.523.393,58 entfielen. Die festgesetzte Kapitalertragsteuer betrug EUR 380.848,39. Das waren im Jahr 2011 EUR 2.387.037,57, wobei auf den Bf. EUR 1.193.518,78 entfielen. Die festgesetzte Kapitalertragsteuer betrug EUR 298.379,70.

In den Jahren 2009 bis 2011 konnte Herr ***Ges.-GF-Vorname*** ***Ges.-GF-Zuname*** seinen Anteil an der ***Ges*** (FN ***Ges-FB***) nach seinem Dafürhalten verkaufen, verschenken oder sonst übertragen bzw. frei darüber disponieren. Im Falle seines Ablebens

wäre dieser Anteil Teil seines ruhenden Nachlasses geworden. Ihm standen die mit dem Anteil verbundenen Stimmrechte und Gewinnbezugsrechte tatsächlich zu. Dass diesbezüglich wesentliche Beschränkungen seiner Verfügungsmacht bestanden hätten, konnte nicht festgestellt werden. Er trug das Beteiligungsrisiko und wirkte darauf ein. Dies geschah durch die Entscheidung über den Abschluss von Verträgen, den Auftritt nach außen in eigener Person, das Abhalten von Besprechungen mit Mitarbeitern und Vertragspartnern, Dispositionen über das Gehalt von Mitarbeitern und etwa das Eingehen von Dienstverträgen. Festgestellt wird, dass diese Befugnisse und Möglichkeiten beim Bf. – hingegen – nicht bestanden.

2. Beweismwürdigung

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; VwGH 26.05.2011, 2011/16/0011; VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Die Feststellungen bezüglich der gesellschaftsrechtlichen Umstände ergaben sich zweifelsfrei aus dem Firmenbuch und der dort geführten Urkundensammlung und konnten den Sachverhaltsfeststellungen bedenkenlos zu Grunde gelegt werden. Das gleiche galt für die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens bei der ***Ges***, wobei dieser Umstand sowohl aus dem Firmenbuch, als auch aus der Ediktsdatei, abgeleitet werden konnte.

Die Detailumstände bezüglich der Arbeitstätigkeit des Bf. ergaben sich aus dem von ihm selbst vorgelegten Versicherungsdatenauszug und aus einer eigenständigen Abfrage des Gerichtes beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherungsträger. An der Richtigkeit der dort gespeicherten Datenbestände, die darüber hinaus auch mit den von Bf. vorgelegten Auszügen übereinstimmten, zu zweifeln, hatte das Gericht keine Ursache.

Der Umstand, dass eine weitere Feststellung hinsichtlich einer erweiterten unselbständigen Arbeitstätigkeit des Bf. für die ***Ges***, nämlich auch von 01.01.2009 bis 08.03.2009 und von 11.12.2010 bis 31.12.2011 getroffen wurde, gründet sich auf folgende Überlegungen: Im Rahmen der von der belangten Behörde im Parallelverfahren am 08.09.2023 und am 11.10.2023 übermittelten Dateien eines Wechseldatenträgers, den Herr ***Ges.-GF-Zuname*** scheinbar im Zuge der Liquidation an sich nahm, konnte umfangreiche Geschäftskorrespondenz aufgefunden werden. Darunter Formulare, die eine Arbeitstätigkeit in diesem Zeitraum nachweisen und seine Kontaktdaten beinhalten, nämlich etwa das „***Schriftstück1***“ vom 15.01.2009 an die „***Schriftstück1-Empfänger***“ und die „***Schriftstück2***“ vom 20.12.2011 an die „***Schriftstück2-Empfänger***“. Auf Grund der in diesen Schreiben verwendeten Rufnummern, der Beschäftigungszeiten des Bf. und seines Bruders, konnte eine eindeutige Zuordnung zum Bf. vorgenommen werden. Darüber hinaus muss festgehalten werden, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** den genannten Wechseldatenträger bereits im Rahmen seine Einvernahme vom 16.07.2014 übergeben hat. Behauptet wird, dass er diesen im Rahmen der „Liquidation“ der ***Ges*** an sich genommen habe, also etwa im April 2013. Inwieweit bei diesem Datenbestand von einer Vollständigkeit ausgegangen werden kann, ist bei gesamt etwa 200 Beschäftigungsverhältnissen im Zeitraum des Bestehens der ***Ges*** und etwa 100 Geschäftskorrespondenzen – die Jahre 2007 bis 2011 betreffend – mehr als fraglich. Auch kann nicht ausgeschlossen werden, dass die so vorhandenen Dokumente zur Stützung des eigenen Prozessstandpunktes nur auszugsweise und selektiert vorgelegt wurden. Das Gericht geht deshalb davon aus, dass ursprünglich weitaus umfangreichere Geschäftskorrespondenz mit den Details des Bf. vorlag, diese jedoch – aus welchen Gründen auch immer – nicht mehr vorliegen.

Die zentrale Feststellung, wonach der Bf. zu keinem Zeitpunkt – auch nicht in faktischer oder tatsächlicher Hinsicht – Gesellschafter oder Geschäftsführer bei der ***Ges*** war, ergab sich aus folgenden Überlegungen: Dieser Umstand ergibt sich zunächst aus dem im offenen Firmenbuch verzeichneten Datenbestand. Darüberhinaus wurden im Rahmen des Parallelverfahrens zahlreiche Einvernahmen mit Betriebs- und Geschäftspartnern der ***Ges*** durchgeführt. Daraus lässt sich ableiten, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** die ***Ges*** nach außen vertreten hat, nach außen hin aufgetreten ist und darüber entschieden hat, ob die Gesellschaft Verträge annimmt. Dies lässt sich aus der Aussage von Herrn ***Zeuge1*** ableiten. Aus den Aussagen von Herrn ***Zeuge2*** lässt sich darüberhinaus entnehmen, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** „der Chef“ war und etwa auch Baubesprechungen abgehalten hat. Auch aus den Personenblätter über eine Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung vom 17.03.2010 wird dieser Umstand von ***Zeuge3***, ***Zeuge4***, ***Zeuge5*** und ***Zeuge6*** bestätigt, welche allesamt Angaben, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** ihr Chef sei. Der Zeuge ***Zeuge7*** sagte dann aus, dass er Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** in gewerberechtlichen Angelegenheiten beraten habe, da er

gewerberechtlicher Geschäftsführer des Unternehmens war. Dabei darf nicht übersehen werden, dass der Aussage dieses Zeugen ein besonderes Gewicht zukommt, zumal er von 02.11.2009 bis 11.03.2013 – mithin also eine besonders lange Zeit und noch dazu als Angestellter – beschäftigt war, mithin also mit der Geschäftsleitung regelmäßig in Kontakt stand und die Unternehmensgeschicke durchaus besser als vergleichbare Arbeiter im Blick hatte. Darüberhinaus hatte er immer mit Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** bezüglich seinen Gehaltszahlungen gesprochen, wenn es in diesen Belangen zu Problemen kam. Außerdem habe dieser – das wird auch vom Zeugen ***Zeuge2*** übereinstimmend so ausgesagt – den Dienstvertrag unterfertigt bzw. seine Anstellung besorgt. Sowohl vom Zeugen ***Zeuge8***, von diesem für den Zeitraum 2009 bis 2010, als auch vom Zeugen ***Zeuge1***, von diesem für den Zeitraum 2008 bis 2009, wird ausgesagt, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** der Ansprechpartner für unternehmensexterne Personen, also Vertragspartner oder potentielle Partner, war. Von den Zeugen ***Zeuge1***, ***Zeuge9***, ***Zeuge10***, ***Zeuge7*** und ***Zeuge8*** – also von unternehmensexternen und unternehmensinternen Personen zugleich – wird ausgeführt, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** für das Abschließen von Verträgen zuständig war. Im Übrigen gesteht Herr ***Ges.-GF-Zuname*** sogar selbst zu, dass er für das Abschließen von Verträgen zuständig war, wenn auch nur für „vielleicht 2 % der geschlossenen Verträge“, die restlichen wären unterschiftsgefälscht. Noch bevor es zum Abschluss von Verträgen kam, mussten die Projekte besprochen werden. Dies ging nach Aussagen von Herrn ***Zeuge8*** und Herrn ***Zeuge7*** mit Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** vonstatten. Herr ***Zeuge10*** sagte im Parallelverfahren dazu aus, dass dies jedenfalls nicht mit dem dortigen Beschwerdeführer (dem Bruder des Bf.) passierte. Im Anschluss an das Besprechen des jeweiligen Projektes mussten Preise und Zahlungsziele besprochen werden. Dies geschah bezüglich der Preise nach Aussagen der Zeugen ***Zeuge10***, ***Zeuge7*** und ***Zeuge8*** mit Herrn ***Ges.-GF-Zuname***. Herr ***Zeuge8*** konnte sich daran erinnern, dass auch die Zahlungsziele mit Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** besprochen wurden. Auf Grund der so gewonnenen Erkenntnisse kann objektiv davon ausgegangen werden, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** im Bereich des Leistungserstellungsprozesses der ***Ges*** intensiv involviert war. Er kam nicht nur mit externen Partnern über mögliche Aufträge überein und entschied über die Auftragsdetails, er überwachte die betrieblichen Abläufe auch innerhalb des Unternehmens, indem er mit Mitarbeitern Gespräche führte, diese zur Arbeitsleistung anleitete, diese einstellte und allgemein als „Chef“ wahrgenommen wurde. In diesem Zusammenhang darf nicht übersehen werden, dass es sich hierbei – im Kontrast zu den folgenden Ausführungen – um fremde, Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** nicht nahestehende Personen, handelt.

So sagt Herr ***Ges.-GF-Zuname*** in seiner Aussage vom 19.09.2023 weitwendig aus, wie es seiner Ansicht nach überhaupt zu seiner Stellung als Geschäftsführer der ***Ges*** gekommen ist. Nach seiner dortigen Ansicht sei seine Lebensgefährtin auf eine Annonce gestoßen, auf welche er sich gemeldet habe. In der Aussage vom 16.07.2014 wurde allerdings

ausgeführt, dass er selbst auf diese besagte Annonce gestoßen sei. Darüber hinaus wurde am 19.09.2023 ausgeführt, dass er sich mit einem Herrn ***Kontakt1*** unterhalten habe, während er sich in der Aussage vom 16.07.2014 mit einem Herrn ***Kontakt1-Alternative*** unterhalten habe. Überdies wird zunächst behauptet, er sei von Deutschland nach Ungarn „gekommen“, also verzogen bzw. rückgezogen, und habe dort eine Arbeit gesucht, woraufhin ihm diese Annonce aufgefallen sei. Tatsächlich wohnte er aber bereits von 31.10.2005 bis 19.12.2005 im Inland an der Adresse ***Ges.-GF-Adresse-Erstmals***. Dieser Zeitraum fällt weiters in den Zeitraum der Errichtung der ***Ges*** am ***Ges-Errichtung***. Bereits diese Diskrepanzen erscheinen unauflöslich. Sie sind auch nicht mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang zu bringen. Lehrt doch die Erfahrung, dass die Details einer Handlung mit dem Verlaufe der Zeit verblassen, der wesentliche Kern des Lebensachverhaltes aber im Aktualwissen verbleibt. In diesem Zusammenhang scheint es genau umgekehrt zu sein, sodass die Details, nämlich der Name des Ansprechpartners, mit zunehmendem Verlauf der Zeit noch deutlicher hervorleuchtet, zumal auch die ehemalige Lebensgefährtin diesen Namen noch wusste. Dies erschien dem Gericht unglaublich. Bezüglich der Einvernahme vom 19.09.2023 erblickt das Gericht weitere Ungereimtheiten. Etwa den Umstand, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** Herrn ***Zeuge8*** vermeintlich nicht kennt, Herr ***Zeuge8*** Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** jedoch schon. Auch das Zusammentreffen der beiden Herren vor dem Gerichtssaal im Rahmen der Einvernahme vom 19.09.2023 und das Vortäuschen der Unkenntnis von Herrn ***Zeuge8*** durch Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** mutet eigensinnig an. In weiterer Folge gab Herr ***Ges.-GF-Zuname*** dann jedoch zu, dass er Herrn ***Zeuge8*** doch kenne, er sei einmal mit dem Bruder des Bf. zu ihm gefahren und sei dort verhalten worden, da er ja Geschäftsführer des Unternehmens war, Werkverträge zu unterschreiben. In weiterer Folge wurde Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** dann plötzlich doch erinnerlich, dass er Herrn ***Zeuge8*** auch Unternehmen im Bereich des Trockenbaus weitervermittelt hat, wie der Zeuge ***Zeuge11*** ausführte. Das Gericht kann sich dem Gedanken, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** diese Verantwortung als Schutzbehauptung heranzieht, nicht verwehren, da dieser nach und nach immer wieder Teilbereiche zugestehen muss, die andere Behauptungen zumindest ins Wanken geraten lassen. So zum Beispiel auch die Zusammenarbeit mit Herrn ***Zeuge7***. Dieser ist Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** zunächst nicht bekannt. Herr ***Zeuge7*** gibt jedoch in seiner Einvernahme vom 09.11.2023 an, regelmäßig mit ihm in Kontakt gewesen zu sein. Plötzlich kann sich Herr ***Ges.-GF-Zuname*** wieder daran erinnern, dass er „einmal“ wegen ausstehender Lohnzahlungen von diesem angerufen wurde. Herr ***Zeuge7*** gibt jedoch an, dass die Lohnzahlungen regelmäßig Probleme mit sich brachten, die er mit Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** besprach. Vor dem Hintergrund der obigen Leugnung in Bezug auf Herrn ***Zeuge8*** versagt das Gericht auch in diesem Themenkomplex jeden Glauben. Auch sagte er aus, dass er keine Dienstnehmer angestellt habe. Diese Aussage steht jedoch in diametralem Gegensatz zu jener der Zeugen ***Zeuge2*** und ***Zeuge7***. Im Übrigen sagte er auch aus „als ich in ***Landschaftsbezeichnung2*** gewohnt habe, ist einmal die Polizei zu mir gekommen und

wollte mir den Zulassungsschein und den Schlüssel eines Pritschenwagens abnehmen, weil die Haftpflichtversicherung und Steuer nicht bezahlt wurde. Davon hatte ich keine Ahnung“. Das Gericht erachtet diesen Umstand jedenfalls als bemerkenswert, zumal es sich bei diesem Pritschenwagen offensichtlich um ein Fahrzeug des Unternehmens gehandelt hat, zumal es sonst weder Herr ***Ges.-GF-Zuname***, noch seine seinerzeitige Lebensgefährtin, die Zeugin ***Zeuge12***, in diesem Zusammenhang erwähnt hätten, wenn es sich um ein Privatfahrzeug gehandelt hätte. Die Zeugin ***Zeuge12*** gesteht dies dann in der Einvernahme vom 09.11.2023 sogar zu, dass es sich um ein Fahrzeug des Unternehmens gehandelt hat. Das Gericht fragt sich in diesem Zusammenhang dennoch, wieso Herr ***Ges.-GF-Zuname*** über dieses Fahrzeug überhaupt verfügt hat, wenn er doch nur als „Strohmann“ für das Unternehmen eingesetzt war. Aus allen diesen Gründen, welche größtenteils in diametralem Widerspruch zu den im vorigen Absatz angeführten Zeugenaussagen stehen, versagte das Gericht den Aussagen von Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** jedweden Glauben.

Bezüglich der Aussage der Zeugin ***Zeuge13*** kann zunächst festgehalten werden, dass es sich ihrer Wahrnehmung nach offenbar – entgegen den ursprünglichen Angaben des Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** – nicht um einen Herrn ***Kontakt1-Alternative***, sondern um einen Herrn ***Kontakt1*** gehandelt hat. Wieso dies – insbesondere bei Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** – im Zeitraffer zunächst falsch und dann richtig angegeben wurde, ist dem Gericht unerfindlich. Im Übrigen ist aus der Aussage der Zeugin wenig zu gewinnen, zumal sie explizit anführt, dass ihre Lebensgemeinschaft Anfang des Jahres 2009 zu Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** beendet war und sie deshalb nur bezüglich eines Zeitraumes von 2007 bis 2008 Angaben machen kann. Bedeutend ist jedoch in diesem Zusammenhang, dass immer davon gesprochen wurde, dass Fahrten nach Wien unternommen wurden. Tatsächlich hatte Herr ***Ges.-GF-Zuname*** jedenfalls von 23.05.2007 bis 16.12.2008 in Wien an der Adresse ***Ges.-GF-Adresse1***, einen Nebenwohnsitz. Ab 16.12.2008 – also noch während aufrechter Beziehung – wurde diese Adresse zum Hauptwohnsitz. Von diesem Umstand wusste Frau ***Zeuge13*** offenbar nichts. Auch mutet es in aller Regel argwöhnisch an, dass der Lebensgefährte eine ausländische Krankenversicherung hat, wenn er doch nur ein bis zweimal wöchentlich – sozusagen – Botendienste in Wien erbringt. Das Gericht kann sich alle diese Umstände nur so erklären, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** diese Tatsachen vor Frau ***Zeuge13*** geheim gehalten hat. Da diese Aussage jedoch Zeiträume vor dem Jahr 2009 betrifft, ist dies für das gegenständliche Verfahren nur im Rahmen einer sich ergebenden Indizienkette maßgeblich.

Bezüglich der Aussage der Zeugin ***Zeuge12*** kann angemerkt werden, dass diese ausgeführt hat, dass Sie Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** gefragt hat, „wenn er Geschäftsführer ist, wo sich sein Büro befindet“. Dies lässt darauf schließen, dass er ihr offenbar gesagt haben muss, er sei Geschäftsführer. Anderenfalls hätte sie diese Frage vermutlich nicht gestellt. Weiters gibt sie an, dass sie und Herr ***Ges.-GF-Zuname*** von 2009 bis 2021 ein Paar

waren, jedoch erst ab dem Jahr 2015 zusammen wohnten. Daraus kann zunächst geschlossen werden, dass Frau ***Zeuge12*** möglicherweise zwar Einblicke in die Lebensumstände des Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** hatte, diese jedoch in den Jahren 2009 bis 2011 nicht ein solches Ausmaß annahmen, wie dies bei einer gemeinsamen Wohnsituation der Fall wäre. Festgehalten werden muss, dass der Beschluss des Handelsgerichtes Wien wegen Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens bereits am ***Ges-Dat-I-Beschluss*** erging. Dies bedeutet, dass während aufrechter Geschäftstätigkeit der ***Ges*** keine gemeinsame Lebenssituation vorlag und die Zeugin demnach nicht über einen dermaßen umfangreichen Einblick in die persönliche Lebenssituation des Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** berichten kann. Offenbar wusste sie jedoch von den Wohnsitzen in Wien, da sie angibt, dass „Vor 2015, als wir zusammengezogen sind, hatte Herr ***Ges.-GF-Zuname*** eine Wohnung in Wien. Wenn er nach Ungarn gekommen ist, war er bei mir“. Das bedeutet im Umkehrschluss allerdings auch, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** regelmäßig in Wien sein musste und nur fallweise, wennmöglich allenfalls auch länger, Besuche in Ungarn vorlagen. Dies widerspricht zum einen den Aussagen von Herrn ***Ges.-GF-Zuname***, der zunächst angab, dass er ein bis zweimal im Monat nach Wien fuhr, plötzlich ergibt sich aus dem Sachverhaltskontext, dass – im Einklang mit den Angaben im zentralen Melderegister – über nahezu den gesamten Zeitraum des Bestehens des Unternehmens hinweg, eine Wohnmöglichkeit in Wien bestand und auch genutzt wurde. Da diese offenbar genutzte Wohnmöglichkeit jedoch erst am 27.12.2013 aufgegeben wurde, kann von der Zeugin jedoch kaum ins Treffen geführt werden, dass die etwa 250 km entfernt wohnende Lebensgefährtin für den maßgeblichen Zeitraum bis Ende des Jahres 2011 umfassende Angaben machen kann. Vor diesem Hintergrund kann sie jedoch nicht mit Sicherheit wissen, ob Herr ***Ges.-GF-Zuname*** Verträge abgeschlossen hat oder Rechnungen bezahlt hat. Zwar trifft es zu, dass man die genauen Handlungen eines Lebenspartners nie mit Sicherheit nachvollziehen kann, dennoch schien dem Gericht die Beziehung – zumindest bis zum Zusammenziehen im Jahr 2015 – in einem solchen Maße lose ausgestaltet, dass die Aussagen der Zeugin vor dem Hintergrund ihres Ermessens zu sehen sind. Nach und nach gibt sie dann auch – sozusagen auf Nachfrage des Gerichtes im Parallelverfahren – bekannt, dass sie etwa das Geld, das vermeintlich übergeben wurde, nie gesehen habe, sie aber aus den Umständen schließe, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** zur Bank gegangen sei und Geld geholt habe. Dies ließe jedoch auch Rückschlüsse darauf zu, dass mit den möglichen Bargeldbehebungen Verbindlichkeiten gegenüber Auftragnehmern getilgt wurden. Es kann noch nicht einmal mit Sicherheit gesagt werden, dass es zu diesen „Verteileraktionen“ in diesem besagten Café überhaupt gekommen ist. Der Bf. stellt dies etwa in Abrede. Geschweige denn kann mit für eine Positivfeststellung erforderlichen Sicherheit gesagt werden, dass es tatsächlich zum Geldaustausch gekommen ist. Auch wenn Herr ***Ges.-GF-Zuname*** dies behauptet und seine ehemaligen Lebensgefährtinnen zu einem gewissen Grad bestätigen, bestanden beim Gericht jedoch erhebliche Zweifel, inwieweit dieser Umstand auch den Tatsachen entsprach.

Letztlich musste auf Grund dieses gesamten Tatsachen- und Indizienkomplexes jedoch festgehalten werden, dass unabhängigen Zeugen, welche in keiner Nahebeziehung zu Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** oder dem Bf. standen, mehr Glauben geschenkt wurde, als den beiden Lebensgefährtinnen und Herrn ***Ges.-GF-Zuname***.

Die Feststellungen bezüglich Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** ergaben sich zunächst aus dem im zentralen Melderegister gespeicherten Datenbestand, darüber hinaus aus dem beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherungsträger gespeicherten Datenbestand. Die Feststellungen bezüglich des Prüfungsverfahrens ergeben sich aus dem Außenprüfungsakt der belangten Behörde, aus welchem die so nachgezeichnete Chronologie festgemacht werden konnte.

Die Feststellungen, wonach Herr ***Ges.-GF-Zuname*** als tatsächlicher Gesellschafter selbst und – insbesondere nicht der Bf. als wirtschaftlicher Eigentümer – über seinen Anteil an der ***Ges*** frei disponieren konnte, gründet sich auf nachfolgende Überlegungen: Im gesamten Verfahren sind zunächst keine anderslautenden Beweisergebnisse hervorgekommen. Die belangte Behörde folgte den Ausführungen des Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** vor der Finanzstraßbehörde. Diese Überlegungen gründeten sich insbesondere auf die Tatsache, dass dieser – unter anderem für den Bf. – in wiederkehrenden Intervallen Geld von einem Geschäftskonto beheben und dieses Selbigem und seinem Bruder übergeben musste. Bereits diese Tatsache lässt jedoch auf den Umstand schließen, dass der Bf. und sein Bruder eben insoweit nicht über die Geschicke des Geschäftsanteiles disponieren konnten, sondern vielmehr – bei der ***Ges*** handelte es sich um eine Ein-Mann-GmbH –, wenn überhaupt, auf die Mitwirkung des Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** angewiesen gewesen wären. Laut Aufzeichnungen des Notars war auch bei der Übernahme der Geschäftsanteile nur der Veräußerer und der Erwerber anwesend. Andere Umstände hätte der öffentliche Notar sicherlich dokumentiert. Auch bestand offenbar keine Zeichnungsberechtigung auf dem Konto zu Gunsten des Bf. Insbesondere die Tatsache, dass die belangte Behörde die festgestellten Werte als verdeckte Ausschüttungen qualifizierte, unterstrich aber auch die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Zahlungen. Kann ein vermeintlicher Gesellschafter jedoch wirtschaftlich nicht frei über den Geschäftsanteil verfügen, da er von Handlungen des tatsächlichen Geschäftsführers abhängig ist, kann jedoch nicht davon gesprochen werden, dass dem Bf. die Einkunftsquelle in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuzurechnen ist. Weiters wurden sämtliche Jahresabschlüsse – die Jahre 2009 bis 2011 betreffend – von Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** unterschrieben. Auch wurden Gesellschafterbeschlüsse – insbesondere jener vom 19.10.2006 – von Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** unterzeichnet. Auch konnte im gesamten Verfahren von der belangten Behörde nicht unter Beweis gestellt werden, dass etwa eine „Generalvollmacht“ zu Gunsten des Bf. vorlag, mit welcher er über den Geschäftsanteil verfügen hätte können. Insbesondere der Umstand, dass, wenn Herr ***Ges.-GF-Zuname*** sich ohne Rücksprache mit dem Bf., und allenfalls seinem Bruder, dazu entschlossen hätte, die Geschäftsanteile zu veräußern bzw. die Gesellschaft zu liquidieren, hätte dies nach Ansicht des

Gerichtes durchaus stattgefunden. Nach Ansicht des Gerichtes wären hier keine weiteren Zwischenschritte bzw. Genehmigungen erforderlich gewesen. In Bezug auf die Feststellung, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** und nicht der Bf. das Beteiligungsrisiko trug und auch darauf einwirkte, kann – zusätzlich zu den oben angeführten Gründen hinsichtlich des faktischen Anteilsinhabers, die an sich bereits ein eindrückliches Bild über die Führung der Unternehmensgeschicke und mithin die Disposition über die Geschäftsanteile ableiten lassen – festgehalten werden, dass im Rahmen der Beschuldigtenvernehmung vom 16.07.2014 angegeben wurde, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** regelmäßig nach Wien kam, um Geld abzuheben. Dieses habe er dann an die „***Bf-Zuname2***“ weitergeleitet, wobei er nicht gewusst habe, was die Firma genau mache, oder wie die Geschäfte abliefen. Insgesamt seien die „***Bf-Zuname2***“ für alle Geschäfte verantwortlich gewesen, er selbst sei nur ein Strohhalm gewesen. Dies steht aber im diametralen Widerspruch zu dem beim Magistratischen Bezirksamt für den 12. Bezirk geführten Verwaltungsverfahren zu ***Verwaltungsverfahren-GZ***. In diesem Verfahren wurde Herr ***Ges.-GF-Zuname*** erstmals am 27.08.2010 zur Rechtfertigung bezüglich eines nicht zur Sozialversicherung gemeldeten Mitarbeiters, Herrn ***Verwaltungsverfahren-Betroffener***, aufgefordert. Dieser solle am 25.01.2010 an der Baustelle „***Verwaltungsverfahren-Oertlichkeit***“ ohne eine entsprechende sozialversicherungsrechtliche Anmeldung, tätig gewesen sein. Diese Aufforderung zur Rechtfertigung wurde Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** an die Adresse ***Ges.-GF-Adresse1***, zugestellt. Diese hat er auch erhalten. Er hat sich telefonisch mit der belangten Behörde in Verbindung gesetzt und mitgeteilt, dass er erst vom Urlaub zurück gekommen sei und den Termin deshalb nicht wahrnehmen könne. Er wolle den Termin auf 16.09.2010 verschieben. Dies geht aus einem Aktenvermerk des Magistratischen Bezirksamtes für den 12. Bezirk hervor. In weiterer Folge wurde er vom Magistratischen Bezirksamt für den 12. Bezirk am 16.09.2010 zur gegenständlichen Sache einvernommen und gab diesbezüglich auch eine Verantwortung ab. Festgehalten wird, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** jedenfalls in eigener Person erschien und die Niederschrift über die Vernehmung eines Beschuldigten eigenhändig unterschrieben hat. Das verurteilende Straferkenntnis datierte vom 05.04.2011. Auch dieses wurde Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** wieder an die Adresse ***Ges.-GF-Adresse1***, zugestellt. Dieses hatte er auch erhalten. Das ergibt sich daraus, dass er am 13.04.2011 eine Berufung gegen selbiges erhoben hat. Dies wurde nicht schriftlich übermittelt, sondern es erfolgte am 13.04.2011 eine Vorsprache beim Magistratischen Bezirksamt für den 12. Bezirk. Ein entsprechendes Schreiben bzw. ein entsprechender Schriftsatz wurde zum selben Datum vermerkt und unterschrieben. Aus allen diesen Umständen kann darauf geschlossen werden, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** bestrebt war, die Werthaltigkeit des Geschäftsanteiles zu erhalten bzw. zu vergrößern. Eine faktische Gesellschafterstellung des Bf. lag deshalb nicht vor. In diesem Zusammenhang werden auch die Personenblätter der Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung vom 17.03.2010, bezüglich ***Zeuge3***, ***Zeuge4***, ***Zeuge5*** und ***Zeuge6*** ins Treffen geführt, welche allesamt Angaben, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** ihr Chef sei. Darüberhinaus wird in der

Beschuldigteneinvernahme vom 16.07.2014 von Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** angeführt, dass er mit den Subunternehmen nichts zu tun habe, nichts darüber wisse und sie nicht kenne. Die Finanzpolizei stellte jedoch fest, dass die Mitarbeiter, die ihn als „Chef“ anerkannten, sehr wohl wussten, dass bereits die ***Ges*** ihrerseits Subauftragnehmerin war und weiters Aufträge an Subunternehmer weitergab.

Im Übrigen wird in den Bescheiden vom 15.03.2016 angeführt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer, Herr ***Ges.-GF-Zuname***, in Österreich nicht mehr gemeldet und auch nicht mehr greifbar sei. Diesbezüglich wird entgegengehalten, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** zu diesem Zeitpunkt aufrecht mit Hauptwohnsitz an der Adresse ***Ges.-GF-Addr-Neu-Inland***, gemeldet war und weiters beim Arbeitsmarktservice ***AMS-GS*** als arbeitssuchend (vom 18.12.2015 bis zum 21.03.2016) gemeldet war.

Die Argumentation der belangten Behörde, wonach die Aussagen des Bf., dass er auf Grund seiner Tätigkeiten für die ***Bf-Gesellschaft*** m.b.H., zunächst bis 09.07.2009 als Anteilseigner, dann als Angestellter, zeitlich gar nicht zur Geschäftsführung bei der ***Ges*** in der Lage gewesen wäre, und diese Ausführungen unglaublich seien, ist festzuhalten, dass derartige Feststellungen – insbesondere im Bereich des Gastgewerbes – nie mit letzter Sicherheit getroffen werden können, zumal die Auslastung eines Gastronomiebetriebes immer mit Unbekannten und von großen Schwankungsbreiten getragenen Dynamiken einhergeht. So wird etwa argumentiert, dass die ***Bf-Gesellschaft*** m.b.H. von Montag bis Samstag von 7:00 Uhr bis 23:00 Uhr geöffnet hatte. Für Sonntag wurde das gleiche Zeitfenster behauptet, im Internet wird jedoch angeführt, dass die Öffnungszeiten von 9:00 Uhr bis 23:00 Uhr andauerten. Ginge man von diesen Öffnungszeiten aus, ergäbe sich ein zu bedienendes Zeitkontingent von 110 Stunden pro Woche bzw. 476 Stunden pro Monat. Bei 70 Sitzplätzen im Innenraum und 70 Sitzplätzen im Außenbereich benötigte man – wenn man konkret von einer Vollauslastung ausginge und die Tatsache heranzieht, dass ein Servicemitarbeiter bis zu 20 Personen gleichzeitig bedienen kann, wobei es sich hierbei bereits um einen Maximalwert handelt – zumindest sieben gleichzeitig verfügbare Mitarbeiter. Diese können jedoch nicht 16 Stunden am Stück beschäftigt werden, sodass von zumindest der doppelten Menge an Servicekräften ausgegangen werden muss. Dieser Ansatz ergibt sich jedoch nur bei einer hypothetischen Maximalauslastung. Dies ist jedoch – selbstredend – regelmäßig nicht der Fall und kann sich im Zeitraffer, sowohl während des Tages, als auch seasonsbedingt, ändern. In diesem Zusammenhang von solchen Berechnungen, wie von der belangten Behörde angestellt, auszugehen, eignet sich nach Ansicht des Gerichtes nur sehr bedingt, um den Umstand unter Beweis zu stellen, dass der Bf. entweder Zeit für eine anderweitige Beschäftigung gehabt hätte, oder nicht. Das Gericht übersieht in diesem Zusammenhang auch nicht, dass teilweise langjährige Mitarbeiter beschäftigt waren, die sicherlich an die betriebspezifischen Abläufe gewöhnt waren (***MA1***, ***MA2***). In diesem Zusammenhang ist jedoch über Mitarbeiter in anderen Bereichen, beispielsweise der Küche, noch nichts gesagt. Auch in diesem Bezug wird man von auslastungsbedingten Arbeitszeiteinteilungen ausgehen müssen.

Im Übrigen weist eine vollversicherungspflichtige Beschäftigung nur auf den sozialversicherungsrechtlichen Umstand hin, dass eine Vollversicherung in der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung vorliegt und dient als Abgrenzung zur geringfügigen Beschäftigung, bei welcher nur eine Pflichtversicherung in der Unfallversicherung vorläge. Über das konkrete Arbeitszeitausmaß der Beschäftigung ist darüber nichts gesagt. Im Übrigen wurde auch eine vermehrte Arbeitstätigkeit durch den Bf. auf Grund der Geschäftskorrespondenz festgestellt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1 Rechtsnormen

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 85/2008 und BGBl. I Nr. 52/2009 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 76/2011 und BGBl. I Nr. 112/2011 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

Gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 76/2011 und BGBl. I Nr. 112/2011 gehören Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 100/2006 und BGBl. I Nr. 52/2009 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2), sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010, BGBl. I Nr. 76/2011 und BGBl. I Nr. 112/2011 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch

Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Dies gilt nicht für die in § 27a Abs. 2 genannten Einkünfte.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 65/2008 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010 und BGBl. I Nr. 76/2011 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 111/2010 ist Abzugsverpflichteter der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten handelt. Abzugsverpflichteter bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteten Erträgen und als ausgeschüttet geltenden Erträgen aus einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes oder einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.

Gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 76/2011 ist Abzugsverpflichteter der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten handelt. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge aus einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes oder einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.

Die Änderungen des § 95 EStG 1988 in den Fassungen BGBl. I Nr. 77/2011, BGBl. I Nr. 112/2011 und BGBl. I Nr. 112/2012 verändern § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG nicht oder nur unmaßgeblich.

Gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 100/2006 und BGBl. I Nr. 9/2010 hat der zum Abzug Verpflichtete (§ 95 Abs. 3) Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 und 2 die einbehaltenen Steuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen, und zwar auch dann, wenn der Gläubiger die Einforderung des Kapitalertrages (zum Beispiel die Einlösung der Gewinnanteilscheine) unterläßt.

3.1.2 Systematik

Gemäß § 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 ua 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 Schuldner der Kapitalerträge (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 EStG 1988).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Vornahme verdeckter Ausschüttungen ein klassischer Fall der Anwendung der Bestimmung des § 95 Abs 5 EStG (nunmehr § 95 Abs 4 EStG), 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 (VwGH 29.03.2012, 2008/15/0170)

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 haftet der Abzugsverpflichtete 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 (VwGH 15.01.2006, 2002/13/0027).

3.1.3 Grundlegendes

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Das KStG selbst enthält keine Begriffsdefinition der verdeckten Ausschüttung (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074).

In Judikatur und Literatur wird die verdeckte Ausschüttung üblicherweise wie folgt definiert: alle nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen einer Körperschaft an die an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung (Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung) der Körperschaft führen und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden, dh ihre „Ursache“ – welche anhand eines Fremdvergleiches ermittelt wird – in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen („causa societatis“) haben.

„Personen, die rechtlich oder wirtschaftlich Eigentümer oder Miteigentümer des Betriebsvermögens oder sonst an der steuerpflichtigen Körperschaft beteiligt sind, Vermögensvorteile zugewendet erhalten, deren Zuwendung ihren Grund lediglich in der beherrschenden Stellung des Empfängers gegenüber dem Unternehmen oder in seiner Beteiligung an der Körperschaft hat und sich in einer Form vollzieht, die nicht ohne weiteres erkennen lässt, dass Einkommensteile oder Gewinnanteile ausgeschüttet werden.“ (VwGH 15.10.1954, 2979/52).

Empfänger einer Vorteilszuwendung konnte nach früherer Rsp auch eine Person sein, die auf die Körperschaft einen zwar nur mittelbaren, aber entscheidenden Einfluss nehmen konnte, wie zB ein – nicht an der Körperschaft beteiligter – Geschäftsführer (VwGH 28.02.1978, 1257/75).

Die jüngere Judikatur steht der Rechtsfigur des faktischen Machthabers ablehnend gegenüber (VwGH 07.07.2004, 99/13/0215). Die verdeckte Ausschüttung setzt definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung – kurz Anteilsinhaber – voraus (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0190).

Ein „Machthaber“ ist als Vorteilsempfänger iSd § 8 Abs 2 KStG nicht ausreichend. Der Machthaber unterscheidet sich vom wirtschaftlichen Eigentümer darin, dass er über den Anteil nicht wie ein Eigentümer verfügen kann. Er ist vielmehr dem Geschäftsführer vergleichbar. Erfolgt die Ausschüttung daher an einen Machthaber, so ist sie der direkten Gesellschafterin zuzurechnen, wenn der Machthaber der Gesellschafterin nahesteht, etwa dadurch, dass der Machthaber an der Gesellschafterin beteiligt ist (Foglar-Deinhardstein, Verdeckte Gewinnausschüttung 2019 Rz 2/37).

3.1.3.1 Machthaber

Werden von der Behörde (wie hier bei der ***Ges*** auf Grund 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 idR davon auszugehen sein, dass diese Mehrgewinne den Gesellschaftern als verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen sind (VwGH 24.03.1998, 97/14/0118; VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115).

Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 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 auf Grund 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 (Dividenden) iSd § 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 – wie der Bf. im vorliegenden Fall – in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft stand. Denkbar wären 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 selbst zugerechnet (VwGH 28.05.1998, 96/15/0114; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022). Festgehalten wird auch, dass es sich bei Einkünften aus Kapitalvermögen um außerbetriebliche Einkünfte und eine Nebeneinkunftsart handelt, die sich bereits in ihrem Tatbestand selbst für subsidiär erklärt.

Zu dieser Rechtsfrage stellte der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 28.05.1998, 96/15/0114) klar, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung zwar nicht zwingend einem Gesellschafter zufließen muss. Grundsätzlich werden solche Ausschüttungen aber dem Gesellschafter zugerechnet, auch wenn der Vorteil einer nahestehenden Person zufließt – denn dies gilt steuerlich als Einkommensverwendung durch den Gesellschafter. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der Gesellschafter tatsächlich einen Vorteil aus seiner Stellung zieht. Wenn stattdessen eine Person – etwa ein Geschäftsführer ohne Gesellschafterstellung – ausschließlich für sich selbst tätig wird und die Gesellschaft schädigt, liegt keine Gewinnausschüttung vor.

Gewinnausschüttungen (offen oder verdeckt) sind steuerlich nur beim Gesellschafter als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1972) zu erfassen. Erhält hingegen ein Nichtgesellschafter unrechtmäßig Vorteile auf Kosten der Gesellschaft, gelten diese nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern werden nach der Art seiner Tätigkeit beurteilt – etwa als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, wenn der Vorteil aus einem Dienstverhältnis stammt.

Die Figur des „faktischen Machthabers“ hat bei Kapitalgesellschaften keine Bedeutung. Diese Auffassung wird auch durch die Entscheidung VwGH 28.5.1998, 96/15/0114, gestützt. Das Erkenntnis betrifft einen „faktischen Geschäftsführer“ einer Bau-GmbH, an der er gesellschaftsrechtlich nicht beteiligt war und bei der er eine machthabende Stellung innehatte. Der faktische Geschäftsführer hatte Schwarzumsätze „in die eigene Tasche“ gewirtschaftet. Die körperschaftsteuerliche Situation der GmbH war zwar nicht verfahrensgegenständlich, in der Begründung verweist der VwGH jedoch darauf, dass widerrechtlich und gegen den Willen der Gesellschaft verschaffte Vorteile eines machthabenden Nichtgesellschafters idR Betriebsausgaben der Gesellschaft sind. Der zu aktivierende Rückforderungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem Nichtgesellschafter wirkt sich in diesem Zusammenhang allerdings aufwandsneutralisierend aus. Auch in Bezug auf die Besteuerung des faktischen Geschäftsführers kommt der VwGH zu dem Ergebnis, dass – auf Ebene des Vorteilsempfängers – eine verdeckte Ausschüttung iSd § 27 Abs 1 Z 1 EStG nur bei Vorteilsgewährung an den Gesellschafter oder an diesem nahestehende Personen vorliegen kann. Auf Ebene des Beziehers hängt die Qualifikation der widerrechtlich verschafften Vorteile von der Art der entfalteten Tätigkeit ab. Verschaffte beispielsweise eine nichtselbständige Tätigkeit die Möglichkeit zur Bereicherung, so ist der Vorteil nach der hM in Österreich im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen (Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³ Seite 233).

Damit kann dahinstehen, ob der Bf. tatsächlich bzw. faktischer Gesellschafter der ***Ges*** war und laufend Geldbeträge aus dem Gesellschaftsvermögen erhalten hat. Da er nicht Gesellschafter der ***Ges*** war, könnte dies jedenfalls nicht Einkünften aus Kapitalvermögen und in weiterer Folge zum Entstehen einer Kapitalertragsteuerpflicht bei ihm führen.

Ebenso kann dahingestellt bleiben, ob die strittigen Zahlungen – sollten sie stattgefunden haben – dem Bf. auf Grund seines Dienstverhältnisses zur ***Ges*** zugeflossen sind, oder ob er in einem Naheverhältnis zu den im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter ***Ges.-GF-Zuname*** stand. Zwar wäre es denkbar, dass im ersten Fall der Beschwerdeführer Lohnsteuer anstatt Kapitalertragsteuer schuldet, bzw. dass im zweiten Fall Herr ***Ges.-GF-Zuname*** anstatt des Bf. 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 (VwGH 23.04.1993, 91/17/0066; VwGH 28.02.2002, 2000/16/0317; VwGH 25.05.2005, 2003/17/0017; VwGH 26.01.1995, 94/16/0058), noch den Bescheidadressaten austauschen, hier also die Kapitalertragsteuer dem

tatsächlichen Gesellschafter, Herrn ***Ges.-GF-Zuname***, anstatt dem Bf. vorschreiben (VwGH 30.07.1992, 90/17/0333; VwGH 16.05.2011, 2010/17/0128).

3.1.3.1 Wirtschaftlicher Eigentümer

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO gelten für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, dass Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist zwar in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen aber auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (zB VwGH 18.12.1997, 96/15/0151).

Im Übrigen war es den Sachverhaltsfeststellungen zufolge so, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname***, der auch formal Gesellschafter und Geschäftsführer der ***Ges*** war, auch tatsächlich als solcher auftrat. Dies ergab sich aus den in der Beweiswürdigung angeführten Gründen, insbesondere in Bezug auf die jederzeitige Übertragbarkeit und die freie Dispositionsmöglichkeit über den Geschäftsanteil. Im Übrigen – bezogen auf die Möglichkeit, die Werthaltigkeit des Geschäftsanteiles zu erhalten oder zu vermehren – gestand Herr ***Ges.-GF-Zuname*** selbst zu, dass er die Bankomatkarte zur Behebung von Bargeld gar nicht brauchte und mithin jederzeit über das Gesellschaftsvermögen disponieren hätte können. Die Mitarbeiterin der Hausbank rief sogar bei ihm an und fragte nach, was mit eingehenden Überschüssen zu geschehen hat. Eine gegenteilige Ansicht konnte auf Grund umfangreicher gegenteiliger Zeugenaussagen nicht mit Erfolg vertreten werden.

Wenn die belangte Behörde in ihrem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung die Entscheidung VwGH 08.07.2009, 2006/15/0264 ins Treffen führt, so muss festgehalten werden, dass der dort vorliegende Sachverhalt mit dem gegenständlichen Sachverhalt – insbesondere in den maßgeblichen Details – nicht übereinstimmt:

„M hat V am 29.01.2002 eine umfassende Vollmacht erteilt, die „unbeschränkt, unbefristet und unwiderruflich“ alle Gesellschaftsrechte umfasste (Stimmrecht, Empfang von Gewinnausschüttungen und sonstigen Geldeswerten). V war kraft dieser Vollmacht auch

berechtigt, über die Geschäftsanteile des M zu verfügen, insbesondere sie an Dritte abzutreten und Abtretungskonditionen samt Preis festzusetzen und entgegenzunehmen. M selbst bezeichnete sich im Verfahren als bloßen „Strohmann“, also als Person ohne eigene inhaltliche Einflussnahme.

Der VwGH hielt fest, dass wirtschaftliches Eigentum dann vom zivilrechtlichen Eigentum abweicht, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse (Gebrauch, Belastung, Veräußerung etc.) ausüben kann und zugleich den zivilrechtlichen Eigentümer dauerhaft von der Einwirkung ausschließen kann. Genau diese umfassenden Befugnisse lagen bei V. vor. Darüberhinaus zeigte die Beschwerdeführerin nicht auf, welche substantiellen Rechte M als zivilrechtlicher Eigentümer überhaupt noch hatte. Damit blieb unbestritten, dass V „gleich einem Eigentümer“ herrschen konnte.

Zentrale Indizien für die Dominanz des V und der „Verfügung gleich einem Eigentümer“ waren also die Umfassende, unwiderrufliche Vollmacht über alle Gesellschafterrechte, inkl. Verfügung über den Geschäftsanteil, die Alleinige operative Steuerung der Bf. und der relevanten Geschäfte (Umbau, Warenbezüge, Verwendung von Scheinlieferanten) durch V., das Fehlen eigenständiger wirtschaftlicher Aktivitäten der vorgeschobenen Gesellschaften (W- GmbH, X/Y/Z- GmbH) und die Nichterkennbarkeit eines eigenständigen wirtschaftlichen Zwecks ihrer Einschaltung, schließlich der Zufluss von Vermögensvorteilen (Überzahlungen eines Umbaus, zu Unrecht geleistete Umsatzsteuer) an V ohne fremdübliche Gegenleistung.

Nach den Sachverhaltsfeststellungen lagen diese Befugnisse beim Bf. jedoch nicht vor. Dass der Bf. Stimmrechte an der ***Ges*** gehabt hätte, zum Empfang von Gewinnausschüttungen berechtigt gewesen wäre und/oder sonstigen Geldeswerten, wurde im gesamten Verfahren weder vom Bf., oder der belangten Behörde, noch von Herrn ***Ges.-GF-Zuname*** behauptet oder gar nachgewiesen. Dass dem Bf. der Gebrauch von Gegenständen erlaubt gewesen wäre, hat sich im Rahmen des Beweisverfahrens nicht ergeben. Das Gegenteil war der Fall: Herr ***Ges.-GF-Zuname*** wurde von der Polizei aufgefordert, einen Pritschenwagen, der Firmeneigentum der ***Ges*** war, herauszugeben. Im Übrigen ist auf die Beweiswürdigung zu verweisen, in welcher umfassend dargestellt wird, weshalb festgestellt werden konnte, dass Herr ***Ges.-GF-Zuname*** bezüglich der ***Ges*** und nicht der Bf. über Annahme von Verträgen entschied, nach außen auftrat, von Mitarbeitern als „der Chef“ bezeichnet wurde, Baubesprechungen abgehalten hat, in gewerberechtlichen Angelegenheiten von Mitarbeitern beraten wurde, im Verzugsfalle bei Gehaltszahlungen bei Mitarbeitern Ansprechpartner war, Dienstverträge unterfertigt hat bzw. Anstellungen vorgenommen hat, als Ansprechpartner für Vertragspartner galt, Werkverträge mit Vertragspartnern abschloss und Zahlungsziele und Projekte mit diesem besprach. Dass in diesem Fall ein Sachverhalt vorliegt, in welchem eine umfassende, unwiderrufliche Vollmacht über alle Gesellschafterrechte, inkl. Verfügung über den Geschäftsanteil, vorlag oder der Bf. über den Geschäftsanteil gleich einem Eigentümer verfügt hätte, lag nicht vor.

3.1.4 Zusammenfassung

Da das Höchstgericht in VwGH 08.07.2009, 2006/15/0264 auch in seiner späteren Rechtsprechung die Figur des „faktischen Machthabers“ nicht generell verworfen hat, war festzustellen, inwieweit der Bf. wirtschaftlich Einfluss auf den Gesellschaftsanteil und auch auf die Unternehmensgeschicke hatte und diese auch tatsächlich ausübte. Laut den Sachverhaltsfeststellungen lag diese Einflussnahmemöglichkeit beim Bf. nicht vor, sodass bereits auf Grund der Feststellungen, wonach er durchgehend von 2009 bis 2011 einer unselbständigen Beschäftigung für die ***Ges*** nachging, zunächst jedenfalls von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszugehen gewesen wäre. Die angefochtenen Bescheide waren daher ersatzlos aus dem Rechtsbestand zu beheben.

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 nicht zur Entstehung von Kapitalertragsteuer bei einem Nichtgesellschafter führen (VwGH 28.05.1998, 96/15/0114; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022), insbesondere, wenn kein wirtschaftliches Eigentum am Geschäftsanteil besteht (VwGH 08.07.2009, 2006/15/0264), ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes klargestellt. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren daher nicht zu lösen. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Eine (ordentliche) Revision ist damit nicht zulässig.

Feldkirch, am 17. März 2026