

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ralf Schatzl in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Deloitte Salzburg Wirtschaftsprüfungs GmbH, Ignaz-Rieder-Kai 13a, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 18. März 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. Februar 2020 betreffend Kapitalertragsteuer 01.2011-07.2011, SVNR: \*\*\*1\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Beim gegenständliche Verfahren handelt es sich um das nach Aufhebung durch den VwGH zu Ro 2024/15/0005 fortgesetzte Verfahren zum Verfahren RV/6100030/2021.

Ausgangspunkt dieses Verfahrens waren die Feststellungen im Zuge einer im Jahr 2018 abgeführten Betriebsprüfung über die Jahre 2009-2015 bei der Gastronomie GmbH (in der Folge die Gastronomie GmbH), die im September 2017 Konkurs gegangen war. Für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist dabei lediglich der Zeitraum vom 01.03.2010 bis zum 31.07.2011.

Im Zuge der Außenprüfung hatte das FA bei dieser Gesellschaft Schwarzumsätze festgestellt, weiters wurden „Schwarzlohnlisten“ aufgefunden. Dabei wurden von den Vertretern der Gastronomie GmbH Einkäufe „ohne Rechnung“ vorgenommen, Erlöse wurden verkürzt und Tagessummenlisten reduziert. Löhne wurden schwarz ausbezahlt.

Die Betriebsprüfung nahm im Wege einer Schätzung Gewinnzurechnungen bei der GmbH vor und rechnete diese - soweit dies den Streitzeitraum in den Jahren 2010 und 2011 betraf, zu 100 % dem damaligen Alleingesellschafter B (in der Folge B) zu. Ab dem Jahr 2012 erfolgt die

Gewinnzurechnung laut BP Bericht nach Maßgabe der Gesellschaftsverhältnisse zu 49 % an den B und zu 51 % an die Jänner 2012 als Gesellschafterin eingetretene Lebensgefährtin des BF (in der Folge die damalige Lebensgefährtin des BF).

Im Jahr 2019 erfolgten Einvernahmen von Mitarbeitern der Gastronomie GmbH in einem gegen die Gastronomie GmbH eingeleiteten Strafverfahren. Diese gaben zu Protokoll, dass der BF bereits im Jahr 2009 „schwarze“ Lohnzahlungen mit Mitarbeitern vereinbart habe bzw. diese zur Voraussetzung für das Tätigwerden im Gasthaus gemacht habe und von Mitarbeitern als „Chef“ angesehen worden sei.

Mit Festsetzungsbescheiden vom 25.02.2020 erfolgte eine Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 an den BF für den Zeitraum von 01.03.2010 bis zum 31.12.2010 i.H.v. € 19.878,34 sowie für den Zeitraum vom 01.01.2011 bis 31.07.2011 i.H.v. € 19.327,25. Diese Festsetzung der Kapitalertragsteuer erfolgte i.H.v. 51 % der geschätzten verdeckten Ausschüttungen, da der BF aufgrund eines Treuhandvertrages und Abtretungsanbotes vom 12.08.2008 wirtschaftlicher Eigentümer für 51 % der Anteile der Gastronomie GmbH gewesen sei und auf Grund des Konkurses vom tt.09.2017 mit einer Quote von 0,00% eine Vorschreibung an die Gastronomie GmbH nicht mehr durchsetzbar sei.

Dagegen bracht der BF mit Schriftsatz vom 18.03.2020 Beschwerde ein und führte zur Begründung aus, dass er aufgrund einer (dem FA mit der Beschwerde erstmals zur Kenntnis gebrachten) beigelegten Auflösungsvereinbarung vom 03.11.2009 im Streitzeitraum nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile in der Höhe von 51 % gewesen sei, diese auch nicht treuhändig von B gehalten worden seien und das Abtretungsangebot nicht mehr bestanden habe.

Aufgrund eines Auskunftersuchens des FA teilte B diesem mit Schreiben vom 29.07.2020 mit, dass der BF die in Frage stehende Auflösungsvereinbarung selbst verfasst habe und er sich weder an die Gründe für die Erstellung erinnern könne noch daran, dass er diese Vereinbarung unterfertigt habe. Der BF sei jedoch in der gesamten Zeit zwischen August 2008 bis Ende 2011 der wirtschaftliche Eigentümer für 51% der Geschäftsanteile gewesen und habe aufgrund seiner persönlichen finanziellen Probleme ständig Sorgen gehabt, dass seine Gläubiger ihm sämtliche verfügbaren Vermögenswerte entziehen würden, da er aufgrund einer Insolvenz kein eigenes Vermögen besitzen durfte. Der BF habe stets Personen in seiner Familie und seinem Freundes- und Bekanntenkreis gesucht, die für ihn die Anteile halten würden.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 10.09.2020 wies das FA die Beschwerden als unbegründet ab und führte im Wesentlichen aus, dass mit dem Abtretungsvertrag vom 12.08.2008 51% der Geschäftsanteile vom Vater des BF an B um einen Abtretungspreis von € 1,00 übertragen worden seien. Aufgrund der Formulierungen in den Verträgen habe dem B jedoch jegliche Weisungsgewalt bezüglich der Anteile gefehlt. Sogar die Bezahlung eines Abtretungspreises sei unterblieben, nachdem die Geschäftsanteile dem Treugeber aufgrund

des bestehenden Treuhandverhältnisses ohnehin wirtschaftlich zustünden. Unterlagen über eine Neubestellung eines Treuhänders nach erfolgter Auflösungsvereinbarung lägen keine vor. Sämtliche Verträge seien mit Notariatsakt errichtet worden (bspw. das Abtretungsangebot vom 09.08.2011, die Annahmeerklärung vom 05.12.2011, der Abtretungsvertrag vom 23.12.2015). Auch die Bestellung eines neuen Treuhänders habe nach Punkt IV des Treuhandvertrages vom 12.08.2008, in Notariatsaktform erfolgen müssen.

Die 2011 erfolgte Abtretung von 51% der Geschäftsanteile der Gastronomie GmbH an die damalige Lebensgefährtin des BF wäre außerdem nicht um € 1,00 erfolgt, wenn B im Jahr 2009 wirtschaftlicher Eigentümer der 51 % Anteile geworden wäre. Fremde pflegten einander grundsätzlich nichts zu schenken und würden niemals eine Abtretung zu den vertragsgegenständlichen Konditionen vornehmen.

Mit Schriftsatz vom 27.01.2021 brachte der BF durch seinen Verfahrenshelfer binnen verlängerter Rechtsmittelfrist den Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das BFG ein. Diesen Antrag begründete er zusammengefasst damit, dass die Einkommensteuerverfahren nach § 303 BAO wiederaufgenommen hätten werden müssen. Bei der Kapitalertragsteuer handle es sich um eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer hänge von der Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommensteuer ab. Eine verlängerte Verjährungsfrist verlange eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung. Die verdeckte Ausschüttung im Zusammenhang mit Schwarzumsätzen sei nur eine fingierte Ausschüttung. Ein Vorsatz könne sich damit nicht auf die Hinterziehung der KEST beziehen.

Die Beträge seien dem BF auch nie zugeflossen. Zu der verdeckten Ausschüttung sei anzuführen, dass laut Firmenbuch B im gegenständlichen Zeitraum Alleingesellschafter gewesen sei. Die Treuhandschaft über die 51% (Treuhandvertrag und Abtretungsangebot vom 12.08.2008), die beim Finanzamt ordnungsgemäß angezeigt worden sei, sei mit Auflösungsvereinbarung vom 03.11.2009 beendet worden. Die Auflösungsvereinbarung sei auch von B unterzeichnet worden. Von dem Zeitpunkt an sei dieser jedenfalls alleiniger Gesellschafter der GmbH gewesen.

Der BF sei lediglich im Dienstverhältnis beschäftigt gewesen. Leitende Aufgaben seien von ihm keine übernommen worden.

Dass die Auflösung einer Treuhandschaft eines Notariatsaktes bedürfe, werde angezweifelt.

Als Abtretungspreis sei € 1,00 vereinbart worden, da die Anteile zuvor im Jahr 2008 vom BF dem B ebenfalls de facto geschenkt worden seien. Die Abtretung im Jahr 2012 an die Lebensgefährtin des BF bzw. den BF sei daher auch zu einem Preis von € 1,00 erfolgt.

Die Schwarzumsätze seien außerdem ausschließlich für die Bezahlung der Mitarbeiter und den Einkauf von Waren verwendet worden. Ein Teil der geschätzten Schwarzumsätze sei von den Mitarbeitern direkt vereinnahmt worden. Die Schwarzumsätze seien daher nie ausgeschüttet worden. Ebenso seien offene Ausschüttungen ausschließlich dem B zugekommen.

Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

Das Finanzamt legte am 26.02.2021 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte in seiner Stellungnahme ergänzend aus, dass der Treuhandvertrag vom 12.08.2008 entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag nicht vom BF beim Finanzamt angezeigt worden sei. Der Treuhandvertrag sei dem Finanzamt am 20.02.2020, der Abtretungsvertrag am 29.07.2020 im Zuge des Beschwerdeverfahrens betreffend B vorgelegt worden. Außerdem seien bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die verdeckte Ausschüttung Schwarzeinkäufe von Waren sowie Schwarzlöhne bereits in Abzug gebracht worden. Zur Rolle des BF werde auf die Einvernahmen der Mitarbeiter der Gastronomie GmbH im Strafverfahren verwiesen.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 27.01.2022 wurde das Finanzamt dazu aufgefordert zu den Ausführungen im Vorlageantrag Stellung zu nehmen, was mit Schreiben vom 09.06.2022 erfolgte.

Zu dieser Stellungnahme des Finanzamtes führte der BF aus, dass er im Gegensatz zu B für das Jahr 2010 hinsichtlich der KEST nicht verurteilt worden sei. Für das Jahr 2011 sei er nur für einen Betrag von € 13.418,17 verurteilt worden. Hierbei handle es sich um 12 Monate. Relevant seien im gegenständlichen Fall jedoch nur 6 Monate, dies ergebe daher € 6.709,09.

Die KEST-Bemessungsgrundlage sei außerdem um die Lohnkosten zu vermindern.

Dazu führte das FA mit Schreiben vom 22.08.2022 zusammengefasst aus, dass diesem Urteil in Bezug auf den BF nach der Rechtsprechung des VwGH keine Bindungswirkung zukomme, da es nicht ihn, sondern eine dritte Person (den B) zum Gegenstand habe und es sich um eine steuerrechtliche Würdigung des Sachverhalts handle.

In Bezug auf das Jahr 2010 sei bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage entsprechend dem BP-Bericht bei der Gastronomie GmbH ein zusätzlicher Lohnaufwand in Höhe von insgesamt € 74.228,84 berücksichtigt worden sei. Darüber hinaus sei im Rahmen der beschwerdegegenständlichen Bescheide eine Berücksichtigung weiterer Schwarzlöhne in Ausmaß von € 36.000,00 erfolgt.

Dazu nahm der BF mit Schreiben vom 12.09.2022 wiederum Stellung, verwies nochmals auf die Verurteilung des B für das Jahr 2010, dem 100% der ausgeschütteten Beträge zuzurechnen seien, Dies sei auch von der Außenprüfung für 2010 und 2011 festgestellt worden, dem BF seien für 2011 lediglich € 13.418,17 zuzurechnen.

In einem weiteren Schriftsatz vom 29.09.2022 verwies der steuerliche Vertreter des BF auf den § 116 BAO und führte dazu aus, dass gem. § 116 Abs 2 BAO insofern eine Bindung an das Strafurteil des Landesgerichtes Salzburg bestehe, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem Entscheidungen ergangen seien, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen sei. Das sei in einem Strafverfahren der Fall.

Am 16.05.2023 fand am Bundesfinanzgericht ein Gespräch mit dem steuerlichen Vertreter des BF hinsichtlich der noch offenen Sachverhaltsfragen statt.

Der steuerliche Vertreter führte in einer ergänzenden E-Mail vom 26.05.2023 zur Bindungswirkung des Strafurteils weiters aus, dass die Bindung nur den festgestellten Sachverhalt, nicht jedoch dessen steuerliche Beurteilung betreffe. Die Frage der Beteiligungsverhältnisse sei eine Sachverhaltsfeststellung und keine steuerrechtliche Beurteilung.

Das Finanzamt gab dazu keine weitere Stellungnahme ab.

Mit Schreiben vom 21.11.2023 zog der BF den im Vorlageantrag gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Verhandlung vor dem Spruchsenat [sic!] zurück.

Mit Erkenntnis vom 13.12.2023 gab das BFG den Beschwerden gegen die angefochtenen KEST Bescheide statt, hob die angefochtenen Bescheide auf und erklärte eine Revision an den VwGH für zulässig. Begründend führte das BFG im Kern aus, dass das rechtskräftige Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen entfalte, auf denen der Spruch beruhe. Dazu gehörten auch jene Tatumstände aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihrem gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammen setze. Im Urteil des Strafgerichtes sei die Höhe der Verkürzungsbeträge der KEST angeführt. Die Zuordnung der KEST ergebe sich aus dem Verhältnis der angenommenen Zuflüsse, die sich wiederum aus dem Verhältnis der im Firmenbuch ausgewiesenen Geschäftsanteile ergebe. Danach habe B bis 08.08.2011 100 % der Gesellschaftsanteile gehalten, der BF habe 51 % der Anteile erst ab 09.08.2011 (als Treugeber) gehalten.

Das FAÖ erhob fristgerecht Revision gegen das Erkenntnis des BFG.

Mit Erkenntnis vom 25.02.2026, Ro 2024/15/0005 hob der VwGH das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Begründend führte der VwGH in Rz. 17 f. zusammengefasst an, dass außerhalb gesetzlich angeordneten Tatbestandswirkungen einer strafgerichtlichen Verurteilung eine Bindung der Abgabenbehörde an strafgerichtliche Urteile nur im Umfang ihrer Tatsachenfeststellungen, nicht aber hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes vorliege. Ob die im Firmenbuch eingetragenen Personen in Höhe der Quote allerdings auch steuerlicher Hinsicht als Gesellschafter der

Gastronomie GmbH in den Jahren 2010 und 2011 gewesen seien, sei eine steuerliche Beurteilung. Hier bestehe keine Bindung an die im Spruch des Strafurteils genannten Empfänger der Kapitalerträge und der Beteiligungsverhältnisse.

Aufgrund Ruhestandsversetzung der zuständigen Richterin wurde das gegenständliche fortgesetzte Verfahren nach der Geschäftsverteilung des BFG dem nunmehr zuständigen Richter zugeteilt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Gastronomie GmbH wurde im Jahr 1998 gegründet. Sie betrieb ein Gasthaus in Salzburg. Gesellschafter waren zunächst B mit 49% der Geschäftsanteile und die A GmbH (in der Folge die A GmbH) mit 51%. Gesellschafter der A GmbH waren zum damaligen Zeitpunkt Mutter des BF (in der Folge die Mutter des BF) und Vater des BF (in der Folge der Vater des BF)

Diese Geschäftsanteile von 51% an der Gastronomie GmbH wurden im Jahr 1999 von der A GmbH an die Mutter des BF übertragen. Mit 15.03.2003 übernahm der Vater des BF diese Geschäftsanteile von ihr.

Mit notariell errichtetem Abtretungsvertrag vom 12.08.2008 übernahm sodann B diese 51 % der Geschäftsanteile um € 1,00 vom Vater des BF, da der Vater des BF schwer erkrankte. Mit Treuhandvertrag und Abtretungsanbot vom gleichen Datum wurde vereinbart, dass B die Anteile treuhändig für den BF halte. Zudem bot B dem BF oder einem von dieser namhaft gemachten Dritten die Abtretung der von ihm treuhändig gehaltenen Gesellschaftsanteile der Gastronomie GmbH unwiderruflich und ohne Bezahlung eines Abtretungspreises an, da die Anteile ohnedies wirtschaftlich dem BF zustünden.

Mit Notariatsakt vom 09.08.2011 bot B dem „BF oder einem von diesem namhaft gemachten Dritten“ 51% der Geschäftsanteile an der Gastronomie GmbH um € 1,00 an. Dieses Anbot war befristet bis zum 31.12.2021. Dieses Anbot nahm der BF mit Notariatsakt vom 05.12.2011 an und bestimmte seine ehemalige Lebensgefährtin als Gesellschafterin der Gastronomie GmbH. Die diesbezügliche Firmenbucheintragung erfolgte per 17.01.2012.

Der BF war jedenfalls im Zeitraum zwischen 12.08.2008 und 05.11.2011 Treugeber für Geschäftsanteile von 51% der Gastronomie GmbH, B war in diesem Zeitraum durchgängig nur Treuhänder für diese Anteile. Die im Verfahren vorgelegte „Auflösungsvereinbarung (der Treuhandschaft) vom 03.11.2009“ wurde nur zum Schein abgeschlossen. Hinter dieser Vereinbarung stand kein anderes Geschäft, der BF blieb jedenfalls bis zum 05.12.2011 weiterhin Treugeber, B weiterhin Treuhänder für 51% der Anteile der Gastronomie GmbH aufgrund der Vereinbarung vom 12.08.2008.

Die verdeckten Ausschüttungen vom 01.03.2010 bis 31.12.2010 i.H.v. € 79.513,35 (darauf entfallende KESt € 19.878,34), die auf die in Frage stehenden 51 % der Geschäftsanteile der Gastronomie GmbH entfallen, sowie die vom 01.01.2011 bis 31.07.2011 auf diese Anteile entfallenden verdeckten Ausschüttungen i.H.v. € 77.309,01 (darauf entfallende KESt i.H.v. € 19.327,25) sind dem BF als Treugeber zuzurechnen.

Der BF hatte auch in diesem Zeitraum eine leitende Funktion in der Gastronomie GmbH und hat die verdeckten Ausschüttungen und die Hinterziehung der KESt zumindest billigend in Kauf genommen.

Mit 18.08.2016 wurde die Übertragung der 49% Anteile des B auf die ehemalige Lebensgefährtin des BF im Firmenbuch eingetragen, mit 21.04.2017 wurde die Übertragung aller Geschäftsanteile der Gastronomie GmbH auf den BF im Firmenbuch eingetragen.

Mit Beschluss vom 09.09.2017 erfolgte die Eröffnung des Konkurses über die BF.

Der BF wurde mit Urteil des Landesgerichts Salzburg vom X wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 und 2 lit b FinStrG hinsichtlich der Jahre 2010 bis 2016 für schuldig erkannt. Für den Zeitraum vom 01.03.2010 bis 31.12.2010 wurden dem BF im Strafurteil keine verdeckten Ausschüttungen zugerechnet, für das Jahr 2011 ein KESt Betrag von € 13.418,17.

## **2. Beweiswürdigung**

Der oben dargestellte Sachverhalt ergibt sich, soweit er die Beteiligungsverhältnisse an der Gastronomie GmbH im Zeitablauf sowie der A GmbH im Zeitraum der Beteiligung an der Gastronomie GmbH betrifft, aus dem Firmenbuch. Er ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten. Auch das Treuhandverhältnis, dass der BF als Treugeber und B als Treuhänder im August 2008 abgeschlossen haben und das vom B in seinem eigenen Abgabenverfahren öffentlich gemacht wurde, ist nicht strittig

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage, ob der BF im Streitzeitraum von 01.01.2010 bis 31.07.2011 für 51% der Anteile an der Gastronomie GmbH Treugeber und B Treuhänder gewesen ist, oder ob das Treuhandverhältnis (und damit auch das Abtretungsangebot) mit der „Auflösungsvereinbarung vom 03.11.2009“ beendet wurde und B ab diesem Zeitpunkt 100 % der Anteile an der Gastronomie GmbH im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gehalten hat, oder ob diese Vereinbarung lediglich zum Schein abgeschlossen wurde.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Ob ein Scheingeschäft (Scheinerklärungen) vorliegt, ist eine Tatsachen-, nicht Rechtsfrage (VwGH 26. 11. 2015, Ro 2014/15/0044; s dazu auch § 22 Rz 2). (Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrage-Wolf, Abgabenverfahren<sup>4</sup> § 23 Rz. 4 BAO (Stand 1.3.2025, rdb.at))

Nach § 916 ABGB ist eine Willenserklärung, die einem anderen gegenüber mit dessen Einverständnis zum Schein abgegeben wird, nichtig. Ein Scheingeschäft (§ 916 ABGB) liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen (VwGH 21. 9. 2006, 2004/15/0080).

Scheingeschäfte sind auch steuerlich unerheblich, und zwar unabhängig davon, ob der in Frage stehende Steuertatbestand dem Prinzip der wirtschaftlichen oder dem der rechtlichen Anknüpfung folgt (VwGH 20. 2. 1992, 90/16/0156). (Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrage-Wolf, Abgabenverfahren<sup>4</sup> § 23 Rz. 1,2 BAO (Stand 1.3.2025, rdb.at))

Betrachtet man die Umstände des gegenständlichen Falles, so folgt das BFG den Erläuterungen des B in seiner im Akt erliegenden Stellungnahme zum Ersuchen um Ergänzung vom 29.07.2020 in dem dieser ausführt, dass der BF bereits ab der Gründung der Gastronomie GmbH aufgrund seiner persönlichen finanziellen Probleme ständig Sorge hatte, dass Gläubiger auf ihm gehörige Vermögenswerte zugreifen würde. Diese Ausführungen werden auch durch die aus dem Firmenbuch ersichtlichen Beteiligungsverhältnisse an der Gastronomie GmbH ab dem Jahr 1998 gestützt, als die verfahrensgegenständlichen 51 % Anteile durch die A GmbH gehalten wurden, deren Gesellschafter damals die Eltern des BF waren und die in weiterer Folge durch die Mutter des BF und bis zur Erkrankung seines Vaters durch den Vater des BF gehalten wurden. Für diese Zeiträume ist lediglich der Stand des Firmenbuchs ersichtlich, es liegen keine weiteren Verträge wie Treuhandverträge und Abtretungsanbote vor. Auch wenn dies für das gegenständliche Verfahren nicht entscheidungswesentlich ist, so hat es doch in der Zusammenschau mit den plausiblen Ausführungen des B in seiner Stellungnahme vom 29.07.2020 die überwiegende Wahrscheinlichkeit für sich, dass der BF diese Anteile durch ihm nahestehende Personen halten ließ und über eine allfällige Gestion über diese Anteile bestimmen konnte. Er war somit von Beginn an mit weitaus überwiegender Wahrscheinlichkeit und auch ohne (bekannt gegebenen) Treuhandvertrag bereits damals wirtschaftlicher Eigentümer von 51% der Geschäftsanteile an der Gastronomie GmbH.

Berücksichtigt man weiters, dass der BF mit dem Ausscheiden seines Vaters als 51 % Gesellschafter der Gastronomie GmbH mit B eine formelle Treuhandvereinbarung mit

Abtretungsanbot an ihn bzw. einen von ihm namhaft zu machenden Dritten für diese von B um € 1,00 erworbenen Anteile eines florierenden Gastronomiebetriebs abschloss, so spricht auch dies dafür, dass der BF jedenfalls auch gegenüber dem B den Zugriff auf seine Anteilsmehrheit an der Gastronomie GmbH behalten wollte.

Warum nun der BF im November 2009 diese Anteile dem B ohne Abtretungspreis als nunmehr auch wirtschaftlichem Eigentümer überlassen sollte, erhellt sich aus dem Vorbringen des BF im gegenständlichen Verfahren nicht. Wäre diese Vereinbarung, datiert mit 03.11.2009 nicht nur zum Schein geschlossen worden, hätte der BF auf einen werthaltigen Anteil an einem florierenden Gastronomiebetrieb verzichtet, ohne ein Entgelt für diesen Verzicht zu erhalten. B hätte diesen Anteil erhalten und konnte sich nicht daran erinnern, ob ihm im Jahr 2009 „gratis“ ein solcher Vermögenswert zugewachsen wäre. Bereits diese Argumentation ist nicht glaubhaft und hat keine Wahrscheinlichkeit für sich.

Genauso wenig ist es glaubhaft, dass B im Jahr 2011 diesen werthaltigen Anteil kostenlos „zurückgegeben“ hätte, obwohl er dazu in keinsten Weise verpflichtet werden hätte können und er sich beim Angebot zur Abtretung der Anteile an den BF so verhalten hat, als wäre die gegenständliche Auflösungsvereinbarung datiert mit 03.11.2009 nie geschlossen worden.

Das BFG geht daher davon aus, dass es die weitaus überwiegende Wahrscheinlichkeit für sich hat, dass die Auflösungsvereinbarung vom 03.11.2009 nur zum Schein abgeschlossen wurde. Dabei kann es dahingestellt bleiben, ob diese Vereinbarung tatsächlich im Jahr 2009 abgeschlossen wurde oder nachträglich für das gegenständliche Verfahren erstellt wurde.

Der BF war durchgängig jedenfalls für den Zeitraum ab 12.08.2008 bis zum 05.12.2011 Treugeber für 51 % der Geschäftsanteile an der Gastronomie GmbH, B war durchgängig Treuhänder.

Dass der BF von Zeugen, die ab dem Jahr 2009 bei der Gastronomie GmbH als Arbeitnehmer beschäftigt waren und deren Entlohnung inklusive der Schwarzgeldzahlungen vom BF vereinbart wurden, als „Chef“ angesehen wurde, spricht ebenfalls dafür, dass der BF durchgängig den gleichen Status in der Gastronomie GmbH hatte. Aus den Aussagen der ehemaligen Bediensteten der Gastronomie GmbH ergibt sich zudem, dass der BF „schwarze“ Lohnzahlungen mit den Mitarbeitern vereinbart hat und monatlichen Auszahlungen an die Mitarbeiter durchgeführt hat. Dies spricht zunächst für eine leitende Funktion des BF in der Gastronomie GmbH. Das BFG geht daher davon aus, dass die weitaus überwiegende Wahrscheinlichkeit auch dafür spricht, dass der BF die in der Gastronomie GmbH erzielten Schwarzerlöse gekannt hat und zumindest billigend in Kauf genommen hat, dass diese Erlöse nicht versteuert werden und die auch ihm zugeflossenen verdeckten Ausschüttungen nicht der KESt unterworfen wurden.

Was die Höhe der dem BF direkt vorgeschriebenen verdeckten Ausschüttungen für den Zeitraum 01.03.2010 bis 31.12.2010 und 01.01.2011 bis 31.07.2011 betrifft, so folgt das BFG der begründeten Schätzung des FA, die der BF nicht substantiell bekämpft hat. Der vorgebrachte Einwand, dass Schwarzlöhne als Ausgaben nicht berücksichtigt worden seien, widerspricht den Ausführungen in den Erstbescheiden und den Beschwerdeentscheidungen. Bei der Stellung, die der BF in der Gastronomie GmbH hatte, ist es auch nicht glaubhaft, dass kein Zufluss der anteiligen verdeckten Ausschüttungen an den BF erfolgt sein soll. Dafür liegen auch keine wie auch immer gearteten Beweisergebnisse vor.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Gemäß § 42 Abs. 2 Z.1 VwGG ist das angefochtene Erkenntnis [...] wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Gemäß § 42 Abs. 3 VwGG tritt die Rechtssache durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses [...] in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat.

Das vom FA mit Revision angefochtene Erkenntnis des BFG RV/6100030 2021 wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 25.02.2026, Ro 2024/15/0005 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Das fortgesetzte Verfahren befindet sich somit im Stadium vor der Erlassung eines neuerlichen Erkenntnisses des BFG.

Gemäß § 274 Abs. 1 lit. b) BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es im Vorlageantrag (§ 264) beantragt wird.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zurücknehmbar (vgl zB VwGH 27.5.1998, 95/13/0171, 0174; 1.6.2006, 2005/15/0089, 0090, 0091; 30.1.2008, 2007/16/0178; 29.7.2010, 2006/15/0215; BFG 31.5.2023, RV/5100045/2023). Die Zurücknahme ist weder zurücknehmbar noch widerrufbar (BFG 31.5.2023, RV/5100045/2023). (Ritz/Koran, BAO8 § 274 BAO Rz 8)

Am 23.11.2023 erfolgte eine Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Im fortgesetzten Verfahren lag daher auf Grund der Zurücknahmeerklärung vom 23.11.2023 kein aufrechter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt unter Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten. Für die Verwirklichung eines Vorsatzdelikts ist erforderlich, dass der Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Nach den oben dargestellten Sachverhaltsfeststellungen hat der BF die Hinterziehung der KEST Beträge im Streitzeitraum zumindest billigend in Kauf genommen. Dadurch ist der bedingte Vorsatz des BF auf Hinterziehung der in Frage stehenden KEST Beträge jedenfalls gegeben. Demgemäß kommt für die Kapitalertragsteuer 2010 und 2011 jedenfalls die verlängerte Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 2 BAO von zehn Jahren zur Anwendung.

Festzuhalten ist auch, dass es entgegen den Ausführungen des Verfahrenshelfers bei der Festsetzung der Kapitalertragsteuer durch das FA nicht notwendig ist, eigene Wiederaufnahmebescheide zu erlassen.

Nach § 96 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 sind Kapitalerträge nach § 27 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 vom Abzugspflichtigen binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge abzuführen. Erfolgt diese Bekanntgabe und eine Abfuhr der Beträge wie im gegenständlichen Fall aufgrund von verdeckten Ausschüttungen nicht, so kann nach den § 202 Abs. 1 i.V.m. § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO eine Festsetzung durch das FA zu erfolgen. Aus der Sicht des BFG liegen bei verdeckten Ausschüttungen, die im Zuge einer Außenprüfung bekannt wurden, die Voraussetzungen einer solchen Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO jedenfalls vor. Es liegen in sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des §§ 303 BAO jedenfalls Tatsachen oder Beweismittel vor, die im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, die das FA auch in den Festsetzungsbescheiden dargestellt hat. Dass aufgrund der festgestellten Hinterziehung der Abgaben aber auch aufgrund der Höhe der infrage stehenden Beträge eine Festsetzung der KEST aus Zweckmäßigkeitserwägungen, konkret aus dem öffentlichen Interesse an der Vorschreibung fälliger Abgaben, im Ermessen jedenfalls durchzuführen ist, steht für das BFG außer Zweifel.

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. b) BAO Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende

Vorschriften: Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

Die Zurechnungsvorschrift des § 24 ist auf Tatbestände des Abgabenrechtes ausgerichtet, bei deren Anwendung der Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (s § 21 Rz 4) zu beurteilen ist (VwGH 31. 10. 1991, 89/16/0082). (Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf, Abgabenverfahren<sup>4</sup> § 24 Rz. 1 BAO (Stand 1.3.2025, rdb.at))

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern ist eine Rechtsfrage, die auf der Grundlage von Feststellungen über die tatsächlichen Verhältnisse eigenständig zu beurteilen ist (VwGH 18. 10. 2017, Ra 2017/13/0038). (Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf, Abgabenverfahren<sup>4</sup> § 24 Rz. 4 BAO (Stand 1.3.2025, rdb.at))

Wirtschaftliches Eigentum in Form von Treuhand (§ 24 Abs 1 lit b und c) ist (beim Treugeber) gegeben, wenn jemand als Treuhänder Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber aufgrund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll (VwGH 27. 11. 2020, Ra 2019/15/0162). Das Treuhandvermögen wird dabei wirtschaftlich auf Rechnung des Treugebers gehalten, womit der Treugeber zum „wirtschaftlichen Eigentümer“ des Treuhandvermögens wird (vgl VwGH 13. 9. 2018, Ra 2018/15/0055). Auch bei einer verdeckten Treuhandenschaft ist das wirtschaftliche Eigentum am Treuhandvermögen dem Treugeber zuzurechnen (VwGH 27. 11. 2020, Ra 2019/15/0162). Derjenige, der einen (verdeckten) Treuhandauftrag ausführt, wird im Allgemeinen als „Strohmann“ bezeichnet (VwGH 25. 1. 2006, 2002/13/0027). Die Treuhandenschaft stellt nach herrschender Auffassung kein Scheingeschäft (§ 23 Abs 1) dar (VwGH 5. 3. 1990, 89/15/0125). Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf, Abgabenverfahren<sup>4</sup> § 24 Rz. 6 BAO (Stand 1.3.2025, rdb.at)

Dem BF sind aufgrund des festgestellten, oben dargestellten Sachverhaltes Geschäftsanteile von 51% an der Gastronomie GmbH als Treugeber zuzurechnen.

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2) [...]

Gemäß § 27 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Flexiblen Kapitalgesellschaften.

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind grundsätzlich dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen (Canete/Pamperl in Lang ua Einkünftezurechnung, 73; Wassermeyer in DStJG 07, 257). (Jakom/Marschner EStG, 2025, § 27 Rz 21)

Diese Gewinnanteile umfassen nicht nur offene, sondern auch verdeckte Ausschüttungen einer Körperschaft an die Anteilsinhaber. 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 16.5.07, 2005/14/0005). (Jakom/Marschner EStG, 2025, § 27 Rz 47) Dies ist bei Schwarzumsätzen, die von den Gesellschaftern entnommen werden der Fall.

Derartige Mehrgewinne sind den Gesellschaftern grundsätzlich nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, dass sie abweichend davon nur einen Gesellschafter zugeflossen sind. Da dies nach den oben getroffenen Feststellungen nicht der Fall ist, sind dem BF die vom FA im Schätzungswege zugerechneten anteiligen verdeckten Ausschüttungen im Zeitraum 01.03.2010 bis 31.12.2010 bzw. 01.01.2011 bis zum 30.07.2011 zuzurechnen.

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

Eine Kürzung der Kapitalerträge ge.mäß. § 95 Abs. 4 EStG 1988 durch die Gastronomie GmbH erfolgte nicht. Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG ist nicht durchsetzbar, da bei der Haftungsverpflichteten mit tt.09.2017 das Konkursverfahren eröffnet wurde, das am 16.3.2018 mit einer Verteilungsquote von 0 % abgeschlossen wurde.

Eine Direktvorschreibung der KEST an den BF im Verhältnis seiner Beteiligung ist daher nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 gerechtfertigt.

### **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.

Die Frage, ob eine Auflösungsvereinbarung zu einem Treuhandvertrag ein Scheingeschäft darstellt, ist eine einzelfallbezogene Sachverhaltsfeststellung, die der Revision nicht zugänglich ist. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 7. April 2026