

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***P10*** ***L2***, über die Beschwerden vom 6. November 2014 gegen die Bescheide des ***L2*** vom 8. Oktober 2014 betreffend Kapitalertragsteuer 2007, 2008, 2009, 2010 sowie 2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. Jänner 2026 zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2007 wird aufgehoben.

Die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2008 bis 2011 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Bei der ***G*** bzw. ***G*** (kurz: Gesellschaft), ***G1***, ***G2***, ***G3***, ***G4*** sowie ***G5*** wäre die Abgabenbehörde, aufgrund des Ausstellens von Deckungsrechnungen bzw. wegen der Zurechnung von Mehrgewinnen, die im Betriebsvermögen dieser Gesellschaften keinen Niederschlag gefunden hätten, vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen ausgegangen.

Die Abgabenbehörde erließ daraufhin mit 08.10.2014 bzw. 09.10.2014 die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer betreffend ***G*** (2007 bis 2011), ***G1*** (2008 bis 2010), ***G2*** (2009 bis 2010), ***G3*** (2008 bis 2010), ***G4*** (2008 bis 2010) sowie ***G5*** (2008 bis 2011).

Mit Anbringen vom 06.11.2014 wurden Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer betreffend ***G*** (2007 bis 2011), ***G1*** (2008 bis 2010), ***G2*** (2009 bis 2010), ***G3*** (2008 bis 2010), ***G4*** (2008 bis 2010) sowie ***G5*** (2008 bis 2011) sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlags 2007 bis 2011 eingebracht.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.01.2017 wurden die Bescheide hinsichtlich ***G1*** (2008 bis 2010), ***G2*** (2009 bis 2010), ***G3*** (2008 bis 2010), ***G4*** (2008 bis 2010) sowie ***G5*** (2008 bis 2011) sowie die entsprechenden Bescheide über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlags 2007 bis 2011, aufgehoben. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass Ausschüttungen an einen Nichtgesellschafter unzulässig wären.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.01.2017 wurden die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer betreffend ***G*** sowie gegen die entsprechenden Bescheide über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlags abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der BF die tatsächliche Machthaberschaft über die Gesellschaft ausgeübt hätte, die ausgeschütteten Beträge seinen Machtbereich nicht verlassen hätten bzw. an ihn zurückgeflossen wären.

Mit Anbringen vom 10.02.2017 wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerden vom 06.11.2014 an das Bundesfinanzgericht eingebracht (Vorlageantrag). Begründend wurde im Wesentlichen auf die bisherigen Vorbringen verwiesen.

Mit Vorlagebericht vom 12.05.2017 wurden die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer 2007 bis 2011 betreffend ***G*** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die Abgabenbehörde beantragt darin die Abweisung der Beschwerden im Ausmaß der Beschwerdeverentscheidung vom 12.01.2017.

Mit ergänzendem Vorbringen des BF vom 31.05.2022 wurde angeführt, dass es nicht rechtens sei, einem Gesellschafter Kapitalertragsteuer vorzuschreiben. Weiters wäre die Ermessensübung nicht begründet worden.

Mit Verfügung des GV-Ausschusses vom 29.01.2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der bisher zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und mit 01.02.2024 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugewiesen.

Mit Anbringen vom 07.01.2025 wurde eine Akteneinsicht seitens des BF beantragt. Die Akteneinsicht wurde am 14.05.2025 in den Räumen des BFG ***L2*** durchgeführt.

Mit Anbringen vom 18.11.2025 wurde beantragt, dass eine Einzelrichterentscheidung durch das Bundesfinanzgericht erfolgt.

Mit ergänzendem Vorbringen vom 12.01.2026 wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass keine Beweise für eine verdeckte Ausschüttung an den BF vorliegen würden. Zudem würde sich aus dem Firmenbuch und der Beilage 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12.08.2014 ergeben, dass der BF lediglich zu 25% an der ***G*** beteiligt gewesen wäre und es keine Anhaltspunkte dafür gäbe, dass die verdeckten Ausschüttungen dem BF allein zugeflossen wären und den anderen 3 Gesellschaftern nicht. Weiters wäre für das Jahr 2011 noch zu bemerken, dass der BF nur bis zum Monat April 2011 Gesellschafter gewesen sei und jene Beträge die nach dem 30.04.2011 bezahlt wurden, auszuscheiden wären. Weiters wäre hinsichtlich der Bescheide für 2007 und 2008 die 5jährige Festsetzungsverjährung eingetreten. Weiters wäre eine direkte Vorschreibung der Kapitalertragsteuer nicht zulässig, da keinerlei Feststellungen dahingehend vorliegen würden, dass die Einhebung bei der ***G*** im Jahr 2014 erschwert gewesen wäre. Weiters wären sämtliche Barzahlungen aus den Barmitteln, die auf Grund des Belegwesens des Kassabuches dokumentiert sind, geleistet worden.

Mit Anbringen vom 21.01.2026 replizierte die Abgabenbehörde auf das Vorbringen des BF vom 12.01.2026. Darin wurde im Wesentlichen angeführt, dass das Vorbringen nicht geeignet wäre die gründlich argumentierten Feststellungen zu entkräften. Weiters wurde auf die umfangreichen Begründungen im BP-Bericht verwiesen.

Am 27.01.2026 wurde die mündliche Verhandlung in ***L2*** durchgeführt.

Die Zeugin ***Z*** gab an, dass sie in den Jahren 2007 bis 2011 die Überweisungen bzw. Barzahlungen an Subunternehmer durchgeführt habe. Den Auftrag dazu habe sie von ihrem Bruder bekommen. Die Rechnungen hätten bestätigt werden müssen, dass sie richtig wären und je nach dem wären sie entweder überwiesen oder bar ausgezahlt worden. Das Bankwesen habe eigentlich nur sie gemacht. Rückflüsse hätte es keine gegeben. Das hätte sie bemerkt. Subunternehmer wären zu ihr gekommen und hätten sich das Geld abgeholt. Sie habe niemals Bargeld, welches für einen Subunternehmer gedacht gewesen wäre, an den BF übergeben. Sie habe 3-4 Bankkonten ihres Bruders verwaltet. Größere Geldeingänge habe sie nicht feststellen können. Sie wäre Gesellschafterin der Firma ***G*** gewesen. Treuhandschaften hätte es keine gegeben.

Der Vertreter des BF führte aus, dass die Subfirmen solche wären, die dem BF nahestanden, so fehle jegliches Beweisergebnis dafür und wäre vollkommen tatsachenwidrig. Es sei auch vollkommen tatsachenwidrig, dass der BF wirtschaftlicher Eigentümer oder faktischer Machthaber der involvierten Subunternehmen gewesen sein soll. Was den Vorwurf des Bestehens zahlreicher Bankverbindungen des BF beträfe, so sei zu entgegnen, dass gemäß § 115 BAO das FA die von ihm erwähnten Bankkonten bezüglich welcher nicht einmal eine Spezifizierung erfolgt sei, jederzeit Einsicht nehmen hätte können zumal gegen den BF ein

gerichtliches Finanzstrafverfahren eingeleitet gewesen sei, welches wie bereits vorgebracht rechtskräftig mit Freispruch zwischenzeitlich abgeschlossen sei. Der Finanzbehörde sei ein weiteres Mal der Vorwurf zu machen, dass sie bei jenen Zahlungen die mittels Banküberweisung erfolgten, die Empfängerkonten trotz ausdrücklichen Antrags des BF nicht beigeschafft bzw. eingesehen habe, denn aus diesem hätte einerseits ein Beweisergebnis hervorkommen können, dass tatsächlich Kickbackzahlungen an den BF erfolgt wären oder andererseits, dass dies aus der Gebarung des Empfängerkontos überhaupt nicht ersichtlich gewesen wären, weil mit dem eingegangenen Geld Betriebsausgaben des Subunternehmers getätigt worden wären. Der BF würde in weiterer Folge bestreiten, dass ihm allein verdeckte Ausschüttungen zugeflossen seien, obwohl er wie sich unzweifelhaft aus dem Akt und dem Firmenbuch ergäbe, niemals einziger Gesellschafter der Gesellschaft gewesen sei. Diese Tatsache würde dadurch noch verstärkt, dass Treuhänder für die anderen Mitgesellschafter fungierten hätten und daher bei Anwendung der Denkgesetze und der Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen sei, dass der BF keinesfalls einziger Gesellschafter der Gesellschaft gewesen wäre. Wenn auch auf der zweiten Seite, erster Absatz vorgebracht werde, es werde „angenommen“, es würden die anderen Mitgesellschafter wegen ihres Naheverhältnisses dem BF verdeckte Ausschüttungen zukommen, so fehle hier jegliches Beweisergebnis und es läge ein weiterer Verstoß gegen § 115 BAO vor, weil die Finanzbehörde Annahmen getroffen habe bezüglich welcher sie nicht mal ansatzweise versucht hätte den Sachverhalt zu klären. Dies wäre jederzeit unzweifelhaft möglich gewesen. Weiters gäbe es einen Gesellschaftsvertrag der GmbH, in welchem auch über die Gewinnverteilung Regelungen enthalten wären. Allfällige Änderungen der Gewinnverteilung somit des Gesellschaftsvertrags müssten schriftlich mittels Notariatsakt erfolgen, was jedoch nicht geschehen wäre. Weiters wäre auch das Argument der detaillierten Aufstellung im Umfang von 226 Seiten deswegen nicht schlagkräftig, denn es würden wie bereits ausgeführt wesentliche Sachverhaltsermittlungen, die sämtliche der Finanzbehörde zumutbar gewesen wären, fehlen würden. Da etwa 40% per Bank bezahlt worden seien, wäre allein schon bei diesen Zahlungen nicht nachvollziehbar, warum die Gelder „die Sphäre des BF“ nicht verlassen hätten. Eine solche Überlegung, die im Übrigen seitens der Finanzbehörde nicht begründet worden sei, widerspreche auch aus faktischen Gründen den Denkgesetzen und Erfahrungen des täglichen Lebens. Bei den Barzahlungen sei anzumerken, dass der BF diese nicht vornahm, sondern die Subunternehmer im Büro der Gesellschaft vorsprechen hätten müssen und das Bargeld von seiner Schwester ***Z***, welche für die Verwaltung und die Geldgebarung zuständig gewesen sei, erhalten hätten. Ausdrücklich sei festgehalten, dass dem BF keinerlei Kickbackzahlungen im gesamten Streitzeitraum zugeflossen wären.

Das FA verweist auf die BP-Berichte aus 2014 und 2020. Nicht allein von den Bankkonten der Subunternehmen sei beweisbar ob die Kickbackzahlungen stattgefunden haben. Betreffend Beweisfrage befände man sich nicht im Strafverfahren, sondern im Abgabenverfahren, weshalb die überwiegende Wahrscheinlichkeit anzunehmen sei (VwGH 26.01.1995 89/16-

0186). Die hunderttausenden Euro wären eben nicht an Unternehmen bezahlt worden, sondern wären im eigenen Wirkungsbereich des Unternehmens verblieben. Im Abgabenverfahren sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich. Aus unterschiedlichen Erhebungen der BP habe sich ergeben, dass der BF der wirtschaftliche Machthaber aller in seinem Einfluss stehenden Firmen gewesen wäre. Das hat die Aussage von ***Z*** bestätigt, indem sie gesagt habe, dass sie auf Anweisung ihres Bruders die Zahlungen getätigt habe. Zur Zeugenaussage Rückflüsse gebe es keine, merkt die Abgabenbehörde an, dass Rückflüsse über andere Konten als von der Zeugin angegeben, stattgefunden hätten, dies wäre denkmöglich. Die Finanzbehörde habe eine Abfrage des Kontenregisters des BF durchgeführt. Betreffend Vorschreibung der KEST an den BF wäre mit der Gesellschaft eine Vereinbarung getroffen wurde, dass dann, wenn das anhängige Beschwerdeverfahren beim BFG wieder erwarten das Ergebnis bringen sollte, dass die in Frage stehenden Aufwendungen tatsächlich nicht angefallen wären und daher ein Zufluss an den BF erfolgen würde, dass dieser verpflichtet wäre diese Geldbeträge samt Zinsen der Gesellschaft zurückzuzahlen. Eine solche Vereinbarung wäre steuerrechtlich nicht haltbar. Die Schuld der KEST entstünde im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge, eine rückwirkende Vereinbarung wäre steuerlich nicht anzuerkennen. Es würden somit verdeckte Ausschüttungen vorliegen. Eine spätere Rückzahlung des BF würde steuerlich als Einlage gewertet werden. Weiters sei vorgebracht worden, dass die Ermessensübung der Direktvorschreibung nicht gesetzmäßig erfolgt wäre. Aus dem Bescheid gehe eindeutig hervor, dass wenn der Gesellschaft neben der Umsatz- und Körperschaftssteuer Nachforderungen auch die KEST vorgeschrieben werden würde, die Einbringlichkeit massiv erschwert bzw. gefährdet wäre. Zudem wäre in der Begründung angeführt, dass nicht der Gesellschafter der Gesellschaft mit diesen finanziellen Belastungen behelligt werden solle, sondern der die Verfehlungen der Jahr 2007 bis 2011 verursachende Gesellschafter.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bf1 (BF) war für alle operativen Belange der ***G*** bzw. ***G*** (kurz: Gesellschaft) zuständig und von September 1993 bis bis 2. März 2011 als Geschäftsführer der Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen.

Der BF war als Gesellschafter der Gesellschaft von Dezember 1993 bis 8. April 2011 im Ausmaß von 25% im Firmenbuch eingetragen. In weiterer Folge trat er als Treugeber seine Anteile an Treuhänder ***RA*** ab und verblieb somit wirtschaftlicher Anteilsinhaber der Gesellschaft in Höhe von 25%. Der Einkommensteuerbescheid 2008 erging am 18.05.2011.

In den Bescheiden ist folgender Absatz angeführt: „Die Betriebsprüfung hat bei der ***G*** Feststellungen getroffen, die Steuernachforderungen in beträchtlicher Höhe nach sich ziehen. Würde der Firma ***G***mbH neben Umsatz- und Körperschaftsteuernachforderungen auch die Kapitalertragsteuer vorgeschrieben werden, könnte das die Einbringlichkeit massiv erschweren bzw. gefährden. Zudem steht die Betriebsprüfung auf dem Standpunkt, dass nicht der Gesellschafter der ***G*** mit diesen finanziellen Folgen belastet werden soll, sondern der die Verfehlungen der Jahre 2007 - 2011 verursachende ***BF***. Aus diesem Grund wird die Kapitalertragsteuer direkt dem Empfänger der Kapitalerträge, ***BF***, vorgeschrieben.“

S 1. *Sub1*** srl**

Die Firma ***Sub1*** srl ist ein Unternehmen aus ***L1*** mit dem Unternehmensschwerpunkt „Großhandel mit Holz, Baustoffen, Anstrichmittel und Sanitärkeramik“. Die Firma ***Sub1*** srl unterhielt keine Geschäftsbeziehungen mit der Gesellschaft. Die in handgeschriebenen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen, wie beispielsweise „problem analysing mailtransfer for order confirmation“ wurden nicht erbracht. Als betrieblicher Aufwand wurden im Jahr 2009 € 23.932,00 und 2010 € 10.102,00 verbucht. Die Rechnungen wurden bar bezahlt. Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% abzugsfähig (iHv € 11.966,00 bzw. € 5.051,00) sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 2. *Sub2*** GmbH**

Die Firma ***Sub2*** GmbH ist ein österreichisches Unternehmen und bietet computerunterstützte Werkzeuge an, die Menschen mit Behinderungen Kommunikation ermöglichen soll und die beim Spielen, Lernen und im täglichen Leben wirkungsvoll helfen. Die Firma ***Sub2*** GmbH unterhielt keine Geschäftsbeziehungen mit der Gesellschaft.

Im Jahr 2010 wurde von der Gesellschaft eine Rechnung iHv € 85.900,00 verbucht. Weiters wurden im Jahr 2010 € 14.316,80 an Vorsteuern geltend gemacht. Die Rechnung wurde bar bezahlt. Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug liegen nicht vor. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 42.950,40) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 3 *Sub3*** GmbH, ***L2*****

Die Geschäftsanschrift lautete ***Adr1***. Über das Vermögen des Unternehmens wurde im Juni 2009 ein Konkursverfahren eröffnet.

Unterlagen, wie beispielsweise eine Buchhaltung, sind nicht vorhanden. An der Geschäftsanschrift lag kein Geschäftsbetrieb vor. Die Lohnverrechnung wurde durch eine externe Kanzlei durchgeführt.

Die Gesellschaft verfügt über keinerlei Unterlagen betreffend Geschäftsbeziehungen mit der ***Sub3*** GmbH.

Im Jahr 2009 wurden von der Gesellschaft Rechnungen iHv € 666.082,00 (davon bar bezahlt € 666.082,00) aufwandswirksam verbucht. Weiters wurden im Jahr 2009 Vorsteuern in Höhe von € 50.247,00 geltend gemacht.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug liegen nicht vor. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 333.041,00) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 4 *Sub4*** GmbH, ***L2*****

Die erstmalige Eintragung der ***Sub4*** Bau und Handels GmbH in das Firmenbuch erfolgte am 23.10.1980. Die Gesellschaft war zu dieser Zeit in der Gastronomiebranche tätig. Am 16.05.2008 wurde ***P1*** als Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der ***Sub4*** Bau Handels GmbH in das Firmenbuch eingetragen. Der Firmensitz wurde in die ***Adr2*** verlegt. Diese Anschrift war zugleich vom 28.06.2008 bis 05.03.2009 der eingetragene Hauptwohnsitz des Geschäftsführers.

Über die ***Sub4*** Bau Handels GmbH wurde am tt. Juni 2009 ein Konkursverfahren eröffnet und mit gleichem Datum aufgelöst. Am 13.11.2009 erfolgte die Löschung aus dem Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit.

Der Geschäftsführer bzw. Gesellschafter hat sich am 05.03.2009 aus Österreich abgemeldet. Seitens des Masseverwalters sowie der Abgabenbehörde konnte kein Kontakt hergestellt werden. Weiters waren keinerlei Geschäftsaufzeichnungen vorhanden. Mangels Infrastruktur war kein Geschäftsbetrieb vorhanden. Mangels Unterlagen wurde im BP Bericht vom 06.08.2009 eine Schätzung für den Zeitraum 2007 bis 2009 durchgeführt. Der Körperschaftsteuerbescheid 2008 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2008 wurden im Schätzungsweg festgesetzt. Die Zustellungen erfolgten jeweils an den Masseverwalter.

Die Gesellschaft verfügt über keinerlei Unterlagen betreffend Geschäftsbeziehungen mit der ***Sub4*** Bau Handels GmbH.

Im Jahr 2008 wurden € 3.000,00 (davon bar bezahlt € 3.000,00) aufwandswirksam verbucht.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 1.500,00) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 5 *Sub5***, ***L2*****

Der Firmensitz der ***Sub5*** befand sich ursprünglich bis zum 26.11.2009 in ***Adr3***. Mit Änderung der Gesellschafter und Geschäftsführerstruktur auf ***P4*** erfolgte auch per 26.11.2009 eine Sitzverlegung an die Adresse ***Adr4***. An dieser Adresse befand sich ein virtuelles Büro. Diese Adresse diente nur als Postadresse. Ein Geschäftsbetrieb war an dieser Adresse nicht vorhanden.

Am tt.11.2011 wurde über das Vermögen der ***Sub5*** ein Konkursverfahren eröffnet. Der Masseverwalter verfügte über keine Geschäftsaufzeichnungen. Weiters war eine Kontaktaufnahme mit der Schuldnerin nicht möglich. Der Konkurs wurde am tt.04.2012 mangels Kostendeckung aufgehoben. Am 07.06.2013 wurde die Fima wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht.

Die Gesellschaft verfügt über keinerlei Unterlagen betreffend Geschäftsbeziehungen mit der ***Sub5***.

Im Jahr 2011 wurden € 115.200,00 aufwandswirksam verbucht. Davon wurden € 115.200,00 bar bezahlt.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 57.600,00) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar. Nach dem 30.04.2011 wurden Zahlungen iHv € 56.100,00 gebucht.

S 6 *Sub6*** Trade GmbH, ***L2*****

Die ***Sub6*** Trade GmbH wurde am 23.01.2008 im Firmenbuch eingetragen. Mit Beschluss des Gerichtes vom tt.11.2008 wurde der Antrag auf Eröffnung des Konkurses gem. § 63 KO zurückgewiesen. Über die Gesellschaft wurde am tt.2.2009 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Gerichtes vom tt.09.2009 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben. Am

17.02.2011 erfolgte die amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit.
Geschäftsaufzeichnungen waren keine vorhanden. Der Geschäftsführer nicht greifbar.

Der Umsatzsteuerbescheid 2008 sowie der Körperschaftsteuerbescheid 2008 wurden seitens der Abgabenbehörde im Schätzungsweg festgesetzt.

Die Gesellschaft verfügt über keinerlei Unterlagen betreffend Geschäftsbeziehungen mit der ***Sub6*** GmbH.

Die Eingangsrechnungen wurden mit Datum 04.12.2008 iHv € 27.000,00 sowie iHv € 29.000,00, 09.12.2008 iHv € 24.000,00 sowie iHv € 27.000,00, 19.12.2008 iHv € 25.000,00 und 28.000,00 verbucht. Die Barzahlungen wurden mit Datum 12.01.2009 iHv € 27.000,00, 19.01.2009 iHv € 24.000,00, 22.01.2009 iHv € 29.000,00 sowie € 28.000,00, 30.01.2009 iHv € 25.000,00 sowie € 27.000,00 verbucht.

Somit wurden insgesamt € 160.000,00 in Rechnung gestellt und bar bezahlt.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 80.000,00) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 7 *Sub7***, ***L2*****

Die ***Sub7*** wurde am 16.02.2007 im Firmenbuch eingetragen. Die Gesellschaft hatte ihren Sitz in ***Adr5***.

Über das Vermögen der ***Sub7*** wurde am tt.04.2010 der Konkurs eröffnet und mangels Vermögens aufgelöst. Am 11.11.2011 erfolgte die Löschung der Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch.

Am 09.02.2010 erfolgte eine Verständigung (mittels Zustellnachweis) der ***Sub7*** über eine bevorstehende Betriebsprüfung für den Zeitraum 2007 bis 2008. Zu Prüfungsbeginn war niemand am Firmensitz anzutreffen. Für den Prüfungszeitraum mussten die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden.

Die Gesellschaft verfügt über keinerlei Unterlagen betreffend Geschäftsbeziehungen mit der ***Sub7***.

Am 20.05.2008 wurden seitens der ***Sub7*** der Gesellschaft € 7.900,00, am 15.05.2008 € 23.650,00 (insgesamt € 31.550,00) in Rechnung gestellt. Die Barzahlungen erfolgten jeweils am 21.05.2008.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 15.775,00) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 8 *Sub8*** Bau GmbH, ***L2*****

Die ***Sub8*** Bau GmbH wurde am 08.05.2007 in das Firmenbuch eingetragen. Der Sitz der Gesellschaft war in ***Adr6***.

Bei der juristischen Person ***Sub8*** Bau GmbH handelt es sich um einen Firmenmantel. Der Geschäftsbetrieb ist eingestellt hat und inaktiv.

Für das Jahr 2008 wurden keine Bilanz und keine Steuererklärungen eingereicht.

Die Gesellschaft verfügt über keinerlei Unterlagen betreffend Geschäftsbeziehungen mit der ***Sub8*** Bau GmbH.

Die Gesellschaft verbuchte im Jahr 2008 1 Rechnung in Höhe von € 88.400,00 aufwandswirksam. Die Bezahlung erfolgte in bar in Höhe von 88.400,00.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 44.200,00) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 9 *Sub9*** Bau GmbH, ***L2*****

Die ***Sub9*** Bau GmbH wurde am 21.09.2007 in das Firmenbuch eingetragen. Der Sitz der Gesellschaft war ***Adr7***. Seit der Umbenennung des Firmenwortlautes und der Anteilsübernahme am 20.2.2009 wurde sie vom geschäftsführenden Alleingesellschafter ***P2*** vertreten. Über das Vermögen der Gesellschaft wurde am tt.12.2009 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Gerichtes vom tt.05.2010 wurde der Konkurs nach Aufteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Mit Datum 01.07.2009 wurden 6 Eingangsrechnungen in Höhe von insgesamt € 188.700,00, mit 03.07.2009 wurden 2 Eingangsrechnungen in Höhe von insgesamt € 16.000,00, mit 09.07.2009 wurden 5 Eingangsrechnungen in Höhe von € 56.000,00, mit 13.07.2009 1 Eingangsrechnung in Höhe von € 5.640,00, mit 26.08.2009 8 Eingangsrechnungen in Höhe von € 54.500,00 sowie mit Datum 27.08.2009 2 Eingangsrechnungen in Höhe von € 12.900,00 verbucht.

Auf den Rechnungen sind im Wesentlichen Ausbesserungsarbeiten von Malerei und Anstrich, Mängel und Bauschadenbehebung, Hilfeleistung bei Malerarbeiten sowie Malerarbeiten als durchgeführte Leistungen angeführt, die mit Pauschalbeträgen abgerechnet wurden.

Mit Datum 13.07.2009 wurde 1 Barzahlung in Höhe von € 5.640,00, mit 05.08.2009 wurde 1 Zahlung in Höhe von € 4.000,00, mit Datum 10.08.2009 wurden 6 Barzahlungen in Höhe von insgesamt € 91.000,00, mit Datum 19.08.2009 1 Barzahlung in Höhe von € 36.000,00, mit Datum 20.08.2009 3 Barzahlungen in Höhe von insgesamt € 43.000,00, mit Datum 28.08.2009 5 Barzahlungen in Höhe von insgesamt € 37.400,00 sowie mit Datum 31.08.2009 7 Barzahlungen in Höhe von insgesamt € 116.700,00 verbucht.

Die Gesellschaft verfügt über keinerlei Unterlagen betreffend Geschäftsbeziehungen mit der ***Sub9*** GmbH.

Insgesamt wurden im Jahr 2009 von der Gesellschaft € 333.740,00 (24 Rechnungen) aufwandswirksam verbucht und bar bezahlt.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 166.870,00) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 10 *Sub10*** GmbH, ***L2*****

Die ***Sub10*** GmbH hatte ihre Geschäftsanschrift in ***Adr8***. Mit Beschluss des Gerichtes vom tt.12.2010 wurde der Konkurs eröffnet. Für das Jahr 2010 lagen keine überprüfbaren Unterlagen vor. Mit Beschluss des Gerichtes vom tt.05.2011 wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben. Am 08.11.2011 wurde die Firma infolge Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht.

Die Firma ***Sub10*** GmbH wurde am 14.1.2010 von ***P3*** in als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer übernommen.

Gleichzeitig wurde der Firmensitz nach ***Adr8*** verlegt. An dieser Adresse bietet die Firma ***P9*** virtuelle Büroräume und Dienstleistungen (Entgegennahme und Verteilung von Postsendungen, Telefon-, Fax- und E-Mail Dienste) an.

Für das Jahr 2010 liegen keinerlei Geschäftsunterlagen vor.

Im Jahr 2010 verbuchte die Gesellschaft € 153.700,00 (4 Rechnungen) aufwandswirksam. Alle Rechnungen wurden bar bezahlt.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv 76.850,00) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 11 *Sub11***, ***L2*****

Die ***Sub11*** hatte ihre Geschäftsanschrift in ***Adr9***. Die ***Sub11*** wurde am 17.11.2005 in das Firmenbuch eingetragen. Am tt.12.2010 wurde der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Gerichtes vom tt.08.2012 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. In weiterer Folge wurde die Firma infolge Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht.

Seitens der Abgabenbehörde wurde eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 02/2009 bis 05/2010 durchgeführt. Die Betriebsprüfung stellte fest, dass die Gesellschaft weder mit eigenem Personal noch mit Subunternehmern die fakturierten Leistungen erbrachte.

Die Gesellschaft verfügt über keinerlei Unterlagen betreffend Geschäftsbeziehungen mit der ***Sub11***.

Im Jahr 2010 wurden von der Gesellschaft insgesamt 36.913,60 (4 Rechnungen) aufwandswirksam verbucht. Alle Rechnungen wurden bar bezahlt.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 18.456,80) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 12 *Sub 12*** GmbH, ***L2*****

Die ***Sub 12*** GmbH wurde am 5.5.1999 in das Firmenbuch eingetragen. Über die Gesellschaft wurde am tt.2.2012 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom tt.02.2013 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. In weiterer Folge wurde die Firma aus dem Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Im Insolvenzverfahren konnte mit dem Geschäftsführer kein Kontakt aufgenommen werden. Ebenso wenig wurden seitens der Gesellschaft Unterlagen vorgelegt.

Am 02.02.2011 wurde im Firmenbuch aufgrund eines Antrages vom 28.01.2011 die Geschäftsanschrift ***Adr10*** eingetragen.

An der Geschäftsanschrift gab es im Jahr 2011 keinen Geschäftsbetrieb und keinen wie immer gearteten Hinweis auf die ***Sub 12*** GmbH.

Die Gesellschaft verfügt über keinerlei Unterlagen betreffend Geschäftsbeziehungen mit der ***Sub 12*** GmbH.

Sämtliche 7 Eingangsrechnungen wurden im Oktober 2011 gelegt.

Insgesamt verbuchte die Gesellschaft im Jahr 2011 € 183.400,00 (7 Rechnungen) aufwandswirksam. Davon wurden im Jahr 2011 € 89.000,00 bar bezahlt.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 91.700,00) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 13 *Sub13*** SRL, ***L1*****

Die Geschäftsanschrift lautet ***Adr11***, ***L1***. Als UID-Nummer ist ***Nr*** angegeben.

Die ***Adr12*** Firma ***Sub13*** SRL existiert nicht. Sie konnte weder über die Steuernummer noch über den Namen identifiziert werden. Die auf den Rechnungen angegebene UID-Nummer ***Nr*** war ungültig.

Bei den Rechnungen handelt es sich um Materiallieferungen wie Abdeckpapier, Fliesenkleber, Spachtelmasse etc. Die Rechnungen wurden beim geprüften Unternehmen nicht auf ein Kreditorenkonto sondern direkt auf das Aufwandskonto gebucht.

Die Gesellschaft verbuchte im Jahr 2010 6 Eingangsrechnungen iHv € 66.300,00 aufwandswirksam. Alle Rechnungen wurden bar bezahlt.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 33.150,00) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 14 *Sub14*** & Co SRL, ***L1*****

Die ***Adr12*** Firma ***Sub14*** & Co SRL existiert nicht. Sie konnte weder über die Steuernummer noch über den Namen identifiziert werden. Die angeführte UID Nummer ***Nr1*** ist nicht existent.

Bei den Rechnungen handelt es sich um Materiallieferungen wie Abdeckpapier, Fliesenkleber, Spachtelmasse etc.

Die Gesellschaft verbuchte im Jahr 2010 € 20.596,45 und im Jahr 2011 € 89.717,30 aufwandswirksam. Sämtliche Rechnungen wurden bar bezahlt.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 10.298,23 bzw. 44.858,65) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 15 *Sub15*** GmbH, ***L2*****

Die Geschäftsanschrift der ***Sub15*** GmbH lautet ***Adr13***. Mit Beschluss des Gerichtes vom tt.04.2010 wurde der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Gerichtes vom tt.04.2014 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben. In weiterer Folge wurde die Firma wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht.

Die ***Sub15*** GmbH hatte im Zeitraum 2009 sechs angemeldete Dienstnehmer, davon vier geringfügig Beschäftigte. Lohnzettel wurden nicht abgegeben.

In der Rechnung 010/2009 stellte die ***Sub15*** GmbH der Gesellschaft für den Zeitraum KW 26 bis KW 32/2009 unter anderem 1673 Stunden für Maler FA ohne FS sowie 1052 Stunden für Maler HE ohne FS in Rechnung.

Im Mai 2010 fand eine GPLA (Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben) statt, wobei aufgrund der fehlenden Unterlagen eine Schätzung durchgeführt wurde.

Die Gesellschaft verbuchte im Jahr 2009 € 77.392,95 (1 Rechnung) aufwandswirksam. Die Rechnung wurde mit Banküberweisung bezahlt.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 38.696,48) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

S 16 *Sub16*****

Die Abgabenbehörde führte eine Betriebsprüfung, für den Prüfungszeitraum 2010-2013 und Nachschauzeitraum 2014, bei ***Sub16*** durch. Der BP-Bericht ist mit 25.09.2015 datiert. Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide sowie Einkommensteuerbescheide wurden als unbegründet abgewiesen. ***Sub16*** musste Bauleistungen zum überwiegenden Teil

zukaufen. Diese Unternehmen erbrachten keine Leistungen. Die entsprechenden Rechnungen wurden als Scheinrechnungen beurteilt. ***Sub16*** hat seinerseits diese (nicht erbrachten) Bauleistungen teilweise an die Gesellschaft weiterverrechnet. Diese Rechnungen wurden in Höhe von € 23.800,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer für das Jahr 2010 sowie in Höhe von € 87.760,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer für das Jahr 2011 als Scheinrechnungen beurteilt.

Die Gesellschaft verbuchte im Jahr 2010 Rechnungen iHv € 52.200,00 aufwandswirksam und machte € 8.700,00 als Vorsteuer geltend. Die Gesellschaft verbuchte im Jahr 2011 Rechnungen iHv € 141.648,00 aufwandswirksam und machte € 23.608,00 als Vorsteuer geltend.

Sämtliche Rechnungen für den Zeitraum 2010 – 2011 wurden bar bezahlt.

Die Gesellschaft führte keine Vorsteuerberichtigungen durch.

Die in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht erbracht. Die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug liegen nicht vor. Es liegen Deckungsrechnungen vor, die zu 50% (iHv € 26.100,00 sowie € 70.824,00) abzugsfähig sind. Die verbleibenden 50% der Rechnungssumme stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter dar.

An die oa Subunternehmen, die keine tatsächlichen Leistungen erbracht haben, wurden zu keinem Zeitpunkt Barzahlungen geleistet. Zwar wurden formal Überweisungen auf die Konten dieser Firmen getätigt, jedoch verblieb das Kapital dort nicht als Vergütung für Arbeit, sondern wurde unmittelbar nach dem Zahlungseingang vollständig zurückgeführt. Somit fand kein realer Mittelabfluss zur Entlohnung erbrachter Gewerke statt, da den Zahlungsströmen keine wirtschaftliche Gegenleistung gegenüberstand. Die gelegten Rechnungen der oa Unternehmen werden, mangels Leistungserbringung, als Deckungsrechnungen qualifiziert und daher lediglich im Ausmaß von 50% der Rechnungssumme als Betriebsausgabe, nämlich zur Bedeckung von Aufwendungen der Gesellschaft für die Beschäftigung eigener Schwarzarbeiter, anerkannt. Die verbleibenden 50% der Geldmittel sind nicht den Subunternehmern zugeflossen, sondern den Anteilseignern der Gesellschaft. Die verbleibenden 50% der Rechnungssummen stellen daher Kapitalerträge sowie verdeckte Gewinnausschüttungen an die Anteilseigner der Gesellschaft dar.

Die Aufteilung zwischen anzuerkennenden Betriebsausgaben im Ausmaß von 50% der Rechnungssumme und verdeckter Gewinnausschüttung erfolgt aufgrund einer griffweisen Schätzung.

Die Kapitalerträge sowie die Kapitalertragsteuer des BF errechnen sich wie folgt:

Berechnungsblatt					
Kapitalerträge/KESt BF	2007	2008	2009	2010	2011
S 1			11.966,00	5.051,00	
S 2				42.950,40	
S 3			333.041,00		
S 4		1.500,00			
S 5					57.600,00
S 6		80.000,00			
S 7		15.775,00			
S 8		44.200,00			
S 9			166.870,00		
S 10				76.850,00	
S 11				18.456,80	
S 12					91.700,00
S 13				33.150,00	
S 14				10.298,23	44.858,65
S 15			38.696,48		
S 16				26.100,00	70.824,00
Kapitalerträge gesamt	0,00	141.475,00	550.573,48	212.856,43	264.982,65
Kapitalerträge BF 25% Beteiligung	0,00	35.368,75	137.643,37	53.214,11	66.245,66
Kapitalertragsteuer BF	0,00	8.842,19	34.410,84	13.303,53	16.561,42

2. Beweiswürdigung

Der, der Entscheidung zugrunde gelegte, Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens und dem Vorbringen der Parteien.

Um den finanziellen Personalaufwand der Gesellschaft zu reduzieren, fassten der BF und ***Z*** bereits vor dem Jahr 2011 den Entschluss, Personen ohne erforderliche Anmeldung zur Sozialversicherung zu beschäftigen. Es ist davon auszugehen, dass in den Jahren 2007 bis 2011 Schwarzarbeiter beschäftigt wurden, da in einem rechtskräftigen Strafurteil (***Nr3***) festgestellt wurde, dass aus zahlreichen Aufzeichnungen – die teilweise bis in das Jahr 2002 zurückreichen – entsprechende Vermerke über Lohnanteile hervorgehen, die nicht zur Sozialversicherung gemeldet werden sollten. Die dokumentierten Hinweise belegen systematisch geführte Aufzeichnungen über nicht gemeldete Entgeltbestandteile und sprechen damit für eine über mehrere Jahre hinweg praktizierte Vorgehensweise, bei der sozialversicherungspflichtige Meldungen zumindest teilweise bewusst unterlassen wurden.

Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass es sich bei jenen Rechnungen, denen keine tatsächlich erbrachten Leistungen zugrunde liegen, um sogenannte Deckungsrechnungen

handelt. Diese dienten nach der festgestellten Sachlage ersichtlich dazu, einerseits finanzielle Mittel für die Gesellschafter zu generieren beziehungsweise andererseits Zahlungsflüsse zu verschleiern, um daraus die Entlohnung der beschäftigten Schwarzarbeiter zu bestreiten, ohne diese ordnungsgemäß sozialversicherungsrechtlich zu melden oder lohnsteuerlich zu erfassen.

Die Zeugin ***Z*** stellte glaubhaft dar, dass sie stets auf direkten Auftrag des BF handelte und betonte ausdrücklich, zu keinem Zeitpunkt Bargeldbeträge an diesen persönlich übergeben zu haben. Stattdessen seien sämtliche Zahlungen auftragsgemäß unmittelbar an die eingesetzten Subunternehmer bezahlt worden. Diese Darstellung erscheint insbesondere deshalb plausibel, da der BF einerseits für alle operativen Belange der Gesellschaft zuständig war und andererseits, aufgrund seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer, jederzeit die faktische Verfügungsgewalt über die Finanzmittelflüsse besaß und somit über die rechtliche sowie tatsächliche Möglichkeit verfügte finanzielle Transaktionen durchzuführen, etwa jene Barzahlungen für die er keinen Auftrag an die Zeugin erteilte schlicht einzubehalten und anderweitig zu verwenden. Vor diesem Hintergrund und aus rein wirtschaftlicher Logik ist davon auszugehen, dass Zahlungen an Subunternehmer ausschließlich als Gegenleistung für tatsächlich erbrachte Leistungen erfolgten. Wurden keine Leistungen erbracht, fehlt jede betriebswirtschaftliche Rechtfertigung für einen tatsächlichen Mittelabfluss. Im vorliegenden Szenario sind die entsprechenden Beträge zwingend im Vermögen der Gesellschaft verblieben bzw. zurückgefließen. Hinsichtlich dieser Thematik ist der Auffassung der Abgabenbehörde zu folgen, welche im Rahmen der mündlichen Verhandlung schlüssig darlegte, dass die fraglichen Rückflüsse gerade nicht auf jene Konten erfolgten, über die ***Z*** die tatsächliche Verfügungsgewalt oder Kontrolle ausübte. Die Nichtvornahme dieser Zahlungen führt somit zwangsläufig dazu, dass die liquiden Mittel weiterhin der Gesellschaft bzw. den Gesellschaftern zuzurechnen sind.

Aus dem BP-Bericht vom 30.09.2020 geht hervor, dass der BF mit April 2011 seinen 25%igen Anteil an der Gesellschaft an den Rechtsanwalt ***RA*** abgetreten hat. In weiterer Folge hat dieser wiederum diese Anteile mit Jänner 2012 an seinen Chef und Rechtsanwalt ***RA1*** abgetreten. Aus dem Protokoll der Zeugeneinvernahme von ***RA1*** vom 27.03.2019 geht zweifelsfrei hervor, dass die von ihm und ***RA*** gehaltenen Anteile an der Gesellschaft im Rahmen eines Treuhandverhältnisses, auf Ersuchen des BF, gehalten wurden. Für den Zeitraum April 2011 bis Dezember 2011 ist der BF, trotz Nichteintragung im Firmenbuch, als Treugeber und somit als wirtschaftlicher Anteilseigner in Höhe von 25% anzusehen, da ***RA*** diesen Gesellschaftsanteil in diesem Zeitraum lediglich als (verdeckter) Treuhänder hält. Für ein weiteres Treuhandverhältnis zwischen dem BF und ***P5*** fehlen hingegen eindeutige Nachweise und Anhaltspunkte.

B 1 *Sub1*** srl**

Im Jahr 2010 gab es bei der Gesellschaft einen rund 2-wöchigen Systemausfall. Der zuständige IT-Betreuer der Gesellschaft, Herr ***P6***, gab an, dass er mit der Firma ***Sub1*** srl keinen Kontakt gehabt hätte, sondern nur den Zugang freigeschaltet habe. ***Sub1*** hätte versucht, die beschädigten Dateien über eine Fernwartung wieder herzustellen. Er habe nur mehr den Skype-Namen von Stefan („Stef“). Während der Zeit der Schadensbehebung wäre das Notebook von Herrn ***P6*** gestohlen worden. Alle Firmendaten wären weg gewesen, ein Backup hätte es nicht gegeben.

Ein Unternehmen, dessen satzungsgemäßer Unternehmenszweck laut Firmenbuch ausschließlich auf den Großhandel mit Holz, Baustoffen, Anstrichmitteln und Sanitärkeramik ausgerichtet ist, hochspezialisierte EDV-Dienstleistungen für eine österreichische Firma erbracht haben soll, ist nicht glaubhaft. Weiters ist es schlichtweg unglaublich, wenn ein IT-Experte behauptet, aufgrund eines Notebook-Diebstahls nur noch lückenhafte Erinnerungen an seine Tätigkeit zu haben und lediglich einen Skype-Namen als Kontaktpunkt nennen zu können. Von einem Fachmann dieser Branche wird erwartet, dass er grundlegende Prinzipien der professionellen Dokumentation sowie der externen Datensicherung beherrscht, wodurch ein Hardware-Verlust niemals zu einem derartigen Informationsverlust führen dürfte. Diese Zweifel werden durch die Ergebnisse eines internationalen Amtshilfensuchens erhärtet, welches explizit bestätigt, dass zwischen den beiden Parteien keinerlei Geschäftsbeziehungen bestanden und keine IT-Leistungen erbracht wurden. Da zudem nachweislich keine Mitarbeiter nach ***L2*** entsandt wurden und die vorgelegten Rechnungen dem angeblichen Leister völlig unbekannt sind, ist eine Leistungserbringung als nicht glaubhaft anzusehen.

Die behauptete Barzahlung erweist sich in diesem Kontext als technisch und logisch völlig widersprüchlich, da sie in krassem Gegensatz zur Art der angeblichen Leistungserbringung steht. Während einerseits behauptet wird, dass die EDV-Dienstleistungen effizient via Fernzugriff (Remote-Support) abgewickelt wurden, wird andererseits eine persönliche Übergabe des Bargeldes ins Treffen geführt – eine Argumentation, die jeglicher kaufmännischen Lebenserfahrung widerspricht. Es ist absolut unüblich und wirtschaftlich nicht nachvollziehbar, bei einer ortsungebundenen digitalen Dienstleistung auf eine elektronische Zahlungsabwicklung zu verzichten und stattdessen physische Reisetätigkeiten oder persönliche Treffen rein für die Geldübergabe zu organisieren, was die Barzahlung eindeutig als bloße Schutzbehauptung zur Verschleierung des fehlenden Banken-Zahlungsflusses entlarvt.

Bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen ist regelmäßig davon auszugehen, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden

sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt und es sich folglich um ein Scheingeschäft handelt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 2 *Sub2*** GmbH**

Im Jahr 2010 gab es bei der Gesellschaft einen rund 2-wöchigen Systemausfall. Der zuständige IT-Betreuer der Gesellschaft, Herr ***P6***, gab an, dass er im Jahr 2009 die Aufgaben nicht mehr alleine bewältigen hätte können. Der BF hätte den Kontakt mit der Firma ***Sub2*** GmbH hergestellt. Alle technischen Belange wären mit ***P7*** besprochen worden. Mit Ausnahme von ***P7*** hätte er keinen Kontakt zur Firma ***Sub2*** GmbH gehabt.

Während der Zeit der Schadensbehebung wäre das Notebook von Herrn ***P6*** gestohlen worden. Alle Firmendaten wären weg gewesen, ein Backup hätte es nicht gegeben.

Der damalige Geschäftsführer der ***Sub2*** GmbH, Herr ***P8***, gab an, dass die Firma ***Sub2*** GmbH keine Geschäftsbeziehung mit der Gesellschaft unterhielt, keinerlei Leistungen an die Gesellschaft erbracht und keine Barzahlungen entgegengenommen hätte. Weiters wäre ihm weder der BF, ***Z***, Herr ***P6*** und ***P7*** bekannt.

Die ***Sub2*** GmbH ist eine gemeinnützige österreichische Organisation, die sich auf die Entwicklung und Bereitstellung computerunterstützter Werkzeuge sowie assistierender Technologien spezialisiert hat, um Menschen mit Behinderungen die Kommunikation und Teilhabe am gesellschaftlichen Leben zu ermöglichen. Das Hauptaugenmerk liegt dabei auf der individuellen Beratung und dem Einsatz spezialisierter Hard- und Software, die Barrieren im Alltag abbauen soll. Das Unternehmen ist kein allgemeiner IT-Dienstleister. Das Leistungsspektrum umfasst daher keine Reparaturen bei herkömmlichen EDV-Systemzusammenbrüchen oder klassischen IT-Support für Standard-Computersysteme.

Die Glaubhaftigkeit der Auskunft des Geschäftsführers, wonach keine Geschäftsbeziehungen mit dem fraglichen Unternehmen unterhalten wurden, erscheint schon alleine wegen des Unternehmensgegenstandes der ***Sub2*** GmbH überzeugend. Im Gegensatz dazu ist die Aussage des IT-Experten Herrn ***P6*** als weniger glaubwürdig einzustufen, da dessen objektive Distanz aufgrund einer bestehenden Nahebeziehung zum Unternehmen erheblich eingeschränkt ist. Weiters ist es schlichtweg unglaubwürdig, wenn ein IT-Experte behauptet, aufgrund eines Notebook-Diebstahls nur noch lückenhafte Erinnerungen an seine Tätigkeit zu haben. Von einem Fachmann dieser Branche wird erwartet, dass er grundlegende Prinzipien der professionellen Dokumentation sowie der externen Datensicherung beherrscht, wodurch ein Hardware-Verlust niemals zu einem derartigen Informationsverlust führen dürfte.

Darüber hinaus erscheint die Darstellung, ***P7*** habe als zuständiger Ansprechpartner fungiert, gänzlich unglaubwürdig. Dieser konnte zu keinem Zeitpunkt ausfindig gemacht werden. Erschwerend kommt hinzu, dass er sämtlichen vereinbarten Terminen ohne Angabe von Gründen ferngeblieben ist, was eine tatsächliche Koordination oder Verantwortlichkeit seinerseits ausschließt. Weiters erscheint das Szenario höchst widersprüchlich und lebensfern, dass ***P7*** zwar vollumfänglich die behaupteten Leistungen für das Unternehmen erbracht haben soll, gleichzeitig jedoch in keinem Anstellungsverhältnis zur ***Sub2*** gestanden sein soll.

In diesem Zusammenhang erscheint auch die Behauptung einer Barzahlung an ***P7*** vollkommen unglaubwürdig. Da ***P7*** weder greifbar war noch zu den vereinbarten Terminen erschien, fehlt jegliche reale Grundlage für eine solche Geldübergabe. Ohne verifizierbare Kontaktdaten und physische Präsenz bleibt die Schilderung einer persönlichen Zahlung schlichtweg nicht nachvollziehbar.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 3 *Sub3*** GmbH, ***L2*****

Aufgrund der polizeilichen Erhebungen ergibt sich der deutliche Verdacht, dass es sich bei dem Unternehmen um eine Scheinfirma handelt. Zwar wurde die Lohnverrechnung nachweislich von einem Steuerberater durchgeführt, jedoch ist unklar, ob und von wem die eigentliche Buchhaltung geführt wurde. Die angeblichen Mitarbeiter gaben an, sich niemals im Büro aufgehalten zu haben. Ihre Anmeldungen erhielten die meisten per Post, andere direkt auf Baustellen. Schriftliche Dienstverträge wurden nicht unterzeichnet. Zudem erfolgte die Vermittlung der Arbeitsstellen auf intransparente und unübliche Weise – etwa über Freunde oder Bekannte, die lediglich unter Spitznamen bekannt waren, über völlig Unbekannte in Cafés oder sogar an Tankstellen. Diese Umstände sprechen für das Vorliegen einer bloßen Scheinstruktur ohne nachvollziehbare betriebliche Organisation.

Es konnte nicht festgestellt werden, inwieweit der formelle Geschäftsführer die Geschäfte tatsächlich eigenständig führte oder ob weitere, bislang unbekannte Personen maßgeblich in die Unternehmensführung eingebunden waren. Die fehlende Transparenz hinsichtlich der tatsächlichen Leitung und Organisation des Unternehmens spricht zusätzlich für das Vorliegen einer Scheinfirma.

Weiters ist auffallend, dass die Anmeldung von Dienstnehmern bei den Sozialversicherungsträgern erheblichen Schwankungen unterlag. Innerhalb kurzer Zeiträume stieg die Zahl der gemeldeten Arbeitnehmer von nahezu null auf hundert oder mehr Personen an und fiel ebenso rasch wieder ab. Diese ungewöhnlich starken und wirtschaftlich nicht

nachvollziehbaren Veränderungen im Beschäftigtenstand stellen ein weiteres Indiz für das Fehlen einer tatsächlichen betrieblichen Struktur dar und stärken den Verdacht, dass es sich um eine Scheinfirma handelt.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen ist, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen seitens der Gesellschaft zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

Gesamtbetrachtend ist daher davon auszugehen, dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht wurden.

B 4 *Sub4*** Bau und Handels GmbH, ***L2*****

Wenn im Konkursverfahren keinerlei Geschäftsunterlagen oder Aufzeichnungen vorgefunden werden, jeglicher Kontakt zur Geschäftsleitung scheitert und zudem jede physische Infrastruktur fehlt, lässt dies darauf schließen, dass kein realer Geschäftsbetrieb existiert hat. Das völlige Fehlen betrieblicher Strukturen in Kombination mit dem Umstand, dass Transaktionen ausschließlich in bar abgewickelt wurden, spricht gegen eine tatsächliche Leistungserbringung.

Bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen ist regelmäßig davon auszugehen, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 5 *Sub5*** GmbH, ***L2*****

Das Vorliegen einer virtuellen Adresse im Zeitraum der Rechnungsstellungen im Jahr 2011 stärkt den Verdacht des Vorliegens eines nicht tätigen Unternehmens. Da an diesem Standort

nachweislich kein operativer Geschäftsbetrieb existierte, fehlt die logistische Voraussetzung für jede reale Leistungserbringung. In Verbindung mit der Barzahlung und dem Fehlen jeglicher Unterlagen oder Kontaktpersonen deutet dies auf eine bloße Fakturierung ohne Leistung hin. Solche Strukturen dienen in der Regel nur der Täuschung, da die für eine Leistungserbringung notwendige betriebliche Organisation an einer rein virtuellen Adresse physisch nicht möglich ist.

Wenn im Konkursverfahren keinerlei Geschäftsunterlagen oder Aufzeichnungen vorgefunden werden, jeglicher Kontakt zur Geschäftsleitung scheitert und zudem jede physische Infrastruktur fehlt, lässt dies ebenso darauf schließen, dass kein realer Geschäftsbetrieb existiert hat. Das völlige Fehlen betrieblicher Strukturen in Kombination mit dem Umstand, dass Transaktionen ausschließlich in bar abgewickelt wurden, entzieht der Annahme tatsächlich erbrachter Leistungen die Grundlage.

Bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen ist regelmäßig davon auszugehen, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 6 *Sub6*** Trade GmbH, ***L2*****

Da die Rechnungslegungen exakt in den kritischen Zeitraum zwischen dem ersten abgewiesenen Konkursantrag und der endgültigen Konkurseröffnung fällt, ist es höchst unglaubwürdig, dass die behaupteten Leistungen tatsächlich erbracht wurden. In einer Phase derart massiver finanzieller Instabilität widerspricht es jeglicher wirtschaftlichen Lebenserfahrung, dass umfangreiche Aufträge vergeben und zudem in beträchtlicher Höhe mittels Barzahlungen beglichen wurden.

Wenn im Konkursverfahren keinerlei Geschäftsunterlagen oder Aufzeichnungen vorgefunden werden, jeglicher Kontakt zur Geschäftsleitung scheitert, lässt dies ebenso darauf schließen, dass keine reale Geschäftsabwicklung durchgeführt wurde. Dass die Abgabenbehörde die Bemessungsgrundlagen für USt und KöSt 2008 schätzen mussten, unterstreicht die Intransparenz und die fehlende Glaubwürdigkeit der vorliegenden Rechnungen.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen ist, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise,

Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen seitens der Gesellschaft zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 7 *Sub7***, ***L2*****

Im gegenständlichen Fall traf die Betriebsprüfung rund 2 Monate vor der Konkurseröffnung am offiziellen Firmensitz kein Personal an. Dies beeinträchtigt die Glaubwürdigkeit der Leistungserbringung, da die notwendige betriebliche Infrastruktur und personelle Kapazität für die behaupteten Umsätze fehlen. Die Abwesenheit von Mitarbeitern an der Geschäftsanschrift ist im gegenständlichen Fall ein starkes Indiz dafür, dass die Gesellschaft lediglich Rechnungen ausstellte, ohne über die Ressourcen zur tatsächlichen Ausführung der Leistungen zu verfügen. Da betriebliche Abläufe, die Dokumentation und die physische Umsetzung von Aufträgen eine gewisse Präsenz erfordern, deutet die Leere am Standort darauf hin, dass die Leistungen entweder gar nicht oder nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Die Kombination mit den erfolgten Barzahlungen macht eine Leistungserbringung unglaublich, da ohne Bankbelege nicht nachprüfbar ist, ob das Geld wirklich für eine echte Leistung geflossen ist oder nur der Verschleierung von Geldflüssen diente.

Da die Betriebsprüfung in weiterer Folge die Bemessungsgrundlagen für USt und KöSt 2007 und 2008 schätzen musste unterstreicht die Intransparenz und die fehlende Glaubwürdigkeit der vorliegenden Rechnungen.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen ist, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen seitens der Gesellschaft zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 8 *Sub8*** GmbH, ***L2*****

Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass ein Aktenvermerk der zuständigen Staatsanwaltschaft vom 30.12.2015 festhält, dass es sich bei der ***Sub8*** GmbH lediglich um einen Firmenmantel gehandelt hat, der zu keinem Zeitpunkt einen tatsächlichen Geschäftsbetrieb unterhielt. Die Gesellschaft ist in dieser Liste in alphabetischer Reihenfolge an 11. Stelle genannt.

Demnach verfügte die Gesellschaft weder über die erforderliche personelle noch über die sachliche oder organisatorische Ausstattung, um operative Tätigkeiten auszuführen oder am wirtschaftlichen Verkehr aktiv teilzunehmen. Insbesondere bestanden keine eigenen Betriebsstätten, keine Mitarbeiter, keine betriebsnotwendige Infrastruktur und keine nachweisbaren Geschäftsfälle, die auf eine reale unternehmerische Tätigkeit schließen ließen. Vor diesem Hintergrund war das Unternehmen objektiv nicht in der Lage, die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich zu erbringen. Die Abwicklung über Barzahlungen verstärkt zudem den Eindruck, dass die behaupteten Leistungen tatsächlich nicht erbracht wurden.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen ist, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen seitens der Gesellschaft zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 9 *Sub9*** Bau GmbH, ***L2*****

Dass innerhalb von nur zwei Monaten 24 Rechnungen gestellt werden, wirkt deshalb unglaubwürdig, weil diese Frequenz massiv vom üblichen Geschäftsverkehr abweicht und untypische administrative Abläufe suggeriert. In einer normalen Geschäftsbeziehung werden Leistungen üblicherweise gebündelt, etwa wöchentlich oder monatlich, um den Verwaltungsaufwand für beide Seiten gering zu halten. Eine Rechnungsstellung im Schnitt alle 2,5 Tage deutet eher auf eine künstliche Stückelung von Beträgen hin, die dazu dient eine geschäftliche Aktivität vorzutäuschen, die in dieser kleinteiligen Abfolge operativ kaum sinnvoll umsetzbar ist. Ohne eine plausible Erklärung für diese Taktung entsteht daher zwangsläufig der Verdacht von nicht erbrachten Leistungen, da der bürokratische Aufwand in keinem Verhältnis zur eigentlichen Leistungserbringung steht.

Ergänzend wirkt die Buchung von 24 Barzahlungsvorgängen innerhalb dieses kurzen Zeitraums – teils mehrfach am selben Tag – in höchstem Maße realitätsfern und widerspricht jeglicher kaufmännischen Logik. Dass dabei eine Gesamtsumme von rund 333.000 Euro in bar bewegt worden sein soll, ist im modernen Wirtschaftsverkehr absolut unüblich und setzt ein Maß an Bargeldlogistik voraus, das ohne triftigen operativen Grund schlicht unglaublich erscheint. Ein solches Transaktionsverhalten ist mit effizienten Betriebsabläufen nicht vereinbar, was den Verdacht erhärtet, dass diese Vorgänge lediglich auf dem Papier konstruiert wurden.

Zudem ist bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 10 *Sub10*** GmbH**

Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass ein Aktenvermerk der zuständigen Staatsanwaltschaft vom 30.12.2015 festhält, dass es sich bei der ***Sub10*** GmbH lediglich um einen Firmenmantel gehandelt hat, der zu keinem Zeitpunkt einen tatsächlichen Geschäftsbetrieb unterhielt. Die Gesellschaft ist in dieser Liste in alphabetischer Reihenfolge an 4. Stelle genannt.

Weiters stärkt, wie im BP-Bericht vom 12.10.2010 ausgeführt, das Vorliegen einer virtuellen Adresse im Zeitraum der Rechnungsstellungen im Jahr 2010 den Verdacht des Vorliegens von nicht erbrachten Leistungen, da an diesem Standort nachweislich kein operativer Geschäftsbetrieb existierte. Daher fehlt die logistische Voraussetzung für jede reale Leistungserbringung. In Verbindung mit den Barzahlungen und dem Fehlen jeglicher Unterlagen oder Kontaktpersonen deutet dies auf eine bloße Fakturierung ohne Leistung hin.

Wenn weiters im Konkursverfahren keinerlei Geschäftsunterlagen oder Aufzeichnungen ab dem Jahr 2010 vorgefunden werden sowie jeglicher Kontakt zur Geschäftsleitung scheitert, lässt dies ebenso darauf schließen, dass keine reale Geschäftsabwicklung durchgeführt wurde. Die Nichtabgabe von Steuererklärungen für das Jahr 2010, unterstreicht die Intransparenz und die fehlende Glaubwürdigkeit der vorliegenden Rechnungen.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen ist, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise,

Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen seitens der Gesellschaft zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 11 *Sub11***, ***L2*****

Seitens der Abgabenbehörde wurde die ***Sub11*** einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 02/2009 – 05/2010 unterzogen.

Gemäß dem Bericht der Betriebsprüfung vom 15.10.2010 wurde festgestellt, dass die ***Sub11*** die fakturierten Leistungen weder durch eigenes Personal noch durch die angeführten Subunternehmer tatsächlich erbracht hat. In dem Prüfbericht wird konkret dargelegt, dass es sich bei den zugrunde liegenden Abrechnungen kein realer Leistungsaustausch nachgewiesen werden konnte. Da die Leistungen von den vermeintlichen Auftragnehmern faktisch nicht ausgeführt wurden, versagte die Abgabenbehörde infolgedessen die Anerkennung als Betriebsausgaben.

Da die Betriebsprüfung bereits für einen Teil der Abrechnungen das Fehlen jeglicher Leistungserbringung durch das Unternehmen oder dessen Subunternehmer explizit festgestellt hat, ist konsequenterweise davon auszugehen, dass auch den gegenständlichen Eingangsrechnungen keine tatsächlichen Leistungen zugrunde liegen.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen ist, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen seitens der Gesellschaft zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 12 *Sub 12*** GmbH, ***L2*****

Seitens der Abgabenbehörde wurde die ***Sub 12*** GmbH einer Außenprüfung für den Zeitraum 2010 - 2011 unterzogen, welche mit Bericht vom 13.06.2012 abgeschlossen wurde. Aus diesem Bericht geht hervor, dass am 24.2.2011 durch die Finanzpolizei eine Begehung des neuen Firmensitzes der Gesellschaft in ***Adr10*** durchgeführt wurde. Dabei konnte kein Hinweis auf die ***Sub 12*** GmbH gefunden werden. Anfang August 2011 gab es eine weitere Begehung durch die Finanzpolizei. Es gab auch zu diesem Zeitpunkt kein Zeichen dafür, dass die Firma ***Sub12*** an dieser Adresse operativ tätig war. Es war weder ein Firmenschild noch ein Briefkasten vorhanden. Die Bemessungsgrundlagen für das Jahr 2011 mussten mangels Geschäftsunterlagen im Schätzungsweg ermittelt werden.

Aus diesem Bericht geht weiters hervor, dass seitens des Masseverwalters die im Konkursverfahren von den Banken übermittelten Kontodaten zur Auswertung im Rahmen der seinerzeitigen Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt wurden. Die Gesellschaft verfügte im Jahr 2011 über 5 Bankkonten, auf welchen umfangreiche Geldbewegungen ersichtlich sind. Es wurde ermittelt, dass von den Eingängen in Millionenhöhe, unmittelbar danach Abhebungen (in Höhe von 93,2% der Eingänge) in bar bzw. mittels Schecks behoben wurden.

Aufgrund der im Rahmen der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen ist davon auszugehen, dass kein tatsächlicher Geschäftsbetrieb vorlag, sondern vielmehr in erheblichem Ausmaß Rechnungen ohne zugrundeliegende Leistungen ausgestellt wurden. Insbesondere das Fehlen einer nachvollziehbaren betrieblichen Tätigkeit, das systematische Ausstellen von Rechnungen ohne entsprechende Leistungsgrundlagen sowie die erheblichen Ein- und Auszahlungen auf den Bankkonten, die in keinem wirtschaftlich plausiblen Zusammenhang mit realen Geschäftsabläufen stehen, sprechen mit überwiegender Wahrscheinlichkeit dafür, dass den in Rechnung gestellten Beträgen keine tatsächlichen Leistungen zugrunde lagen.

Wenn weiters im Konkursverfahren keinerlei Geschäftsunterlagen oder Aufzeichnungen ab dem Jahr 2011 vorgefunden werden, jeglicher Kontakt zur Geschäftsleitung scheitert, lässt dies ebenso darauf schließen, dass keine reale Geschäftsabwicklung durchgeführt wurde.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen ist, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen seitens der Gesellschaft zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft

B 13 *Sub13*** SRL, ***L1*****

Entsprechend den Erkenntnissen aus einem internationalen Amtshilfeersuchen sowie einer Abfrage beim KSV1870, existiert das fragliche Unternehmen nicht, wodurch logischerweise keine physischen Warenlieferungen durchgeführt werden konnten. Da somit die tatsächliche Leistungserbringung in keiner Weise glaubhaft ist und zudem sämtliche Beträge untypischerweise als Barzahlungen abgewickelt wurden, muss vom Vorliegen von Deckungsrechnungen ausgegangen werden.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen ist, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen seitens der Gesellschaft zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 14 *Sub14*** & Co SRL, ***L1*****

Entsprechend den Erkenntnissen aus einem internationalen Amtshilfeersuchen sowie einer Abfrage beim KSV1870, existiert das fragliche Unternehmen nicht, wodurch logischerweise keine physischen Warenlieferungen durchgeführt werden konnten. Da somit die tatsächliche Leistungserbringung in keiner Weise glaubhaft ist und zudem sämtliche Beträge untypischerweise als Barzahlungen abgewickelt wurden, muss vom Vorliegen von Deckungsrechnungen ausgegangen werden.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen ist, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen seitens der Gesellschaft zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt und es sich folglich um ein Scheingeschäft handelt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 15 *Sub15*** GmbH**

Eine Abrechnung von rund 2.700 Arbeitsstunden für lediglich zwei Personen innerhalb eines Zeitraums von sieben Wochen ist rechnerisch vollkommen unrealistisch und entbehrt jeder glaubwürdigen Grundlage. Legt man diese Zahlen zugrunde, müsste jede Person pro Woche durchschnittlich etwa 193 Stunden gearbeitet haben, was natürlich unmöglich ist da eine Woche insgesamt nur 168 Stunden hat.

Dass im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung weiters keinerlei Unterlagen – wie etwa Lohnkonten, Arbeitszeitaufzeichnungen oder Dienstverträge – vorgelegt werden konnten, unterstreicht die mangelnde Nachweisbarkeit einer Leistungserbringung.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen ist, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen seitens der Gesellschaft zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung nichtbeigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

B 16 *Sub16*****

Im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung bei dem eingesetzten Subunternehmen wurden schwerwiegende Unregelmäßigkeiten festgestellt, wobei Rechnungsposten in Höhe von 23.800 € und 87.760 € als sogenannte Scheinrechnungen qualifiziert wurden. Die Abgabenbehörde kam zu dem Schluss, dass diesen Abrechnungen keine tatsächlichen Lieferungen oder Leistungen zugrunde lagen. Da die Argumentation der Abgabenbehörde schlüssig und glaubhaft erscheint und zudem keinerlei Gegenbeweise oder Dokumentationen vorliegen, die die tatsächliche Durchführung der Arbeiten belegen könnten, ist glaubhaft vom Nichterbringen der in Rechnung gestellten Leistungen auszugehen.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass bei ordnungsgemäß abgewickelten Geschäftsbeziehungen regelmäßig davon auszugehen ist, dass entsprechende Verträge, Leistungsnachweise, Abrechnungen oder sonstige Belege existieren und vorgelegt werden können. Das Ausbleiben der Vorlage von Unterlagen seitens der Gesellschaft zu den angeblich erbrachten Leistungen spricht dafür, dass diese tatsächlich nicht oder jedenfalls nicht in der behaupteten Weise erbracht wurden. Fehlen solche Unterlagen vollständig oder werden sie trotz Aufforderung

nicht beigebracht, deutet dies darauf hin, dass den behaupteten Leistungen kein realer wirtschaftlicher Gehalt zugrunde liegt.

In der Gesamtschau ist eine tatsächlich erfolgte Leistungserbringung daher nicht glaubhaft.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Direktvorschreibung Kapitalertragsteuer

§ 95 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 lautet auszugsweise:

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

(2) Abzugsverpflichteter ist:

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

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

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

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

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

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

§ 95 EStG 1988 idF BGBl I 65/2008 lautet auszugsweise:

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist 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. ...

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. ...

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

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

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

Durch das BudBG 2011, BGBl. Nr. 111/2010, wurde § 95 Abs. 5 EStG 1988 materiell unverändert in Abs. 4 verschoben.

Die Ergänzung des § 95 Abs 4 Z 1 EStG durch das StRefG 2015/2016 (BGBl I 2015/118) wonach eine Inanspruchnahme des Empfängers einer verdeckten Ausschüttung nur mehr dann erfolgen kann, wenn eine Haftung der ausschüttenden Gesellschaft nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre, ist mit 15.08.2015 in Kraft getreten und somit für den gegenständlichen Beschwerdezeitraum nicht anwendbar.

Den Körperschaftsteuerbescheiden kommt nicht die Eigenschaft von Grundlagenbescheiden zu.

Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988. Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 (vgl. VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002). Schuldner der Kapitalerträge ist gemäß § 95 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß Abs 3 leg. cit hat der

Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Gemäß § 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung kann automatisch unterstellt werden, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt (Quantschnigg/Schuch, § 95 Tz 11). Das Finanzamt kann nach den Grundsätzen des begründeten Ermessens wählen, ob es der Gesellschaft einen Haftungsbescheid oder dem Gesellschafter einen Abgabenbescheid gem § 95 Abs 4 vorschreibt (vgl VwGH 31. 5. 2011, 2008/15/0153; Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG18, § 95 Rz 69).

Sind diese Voraussetzungen gegeben, so liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob die Haftung beim Schuldner der Kapitalerträge geltend gemacht wird oder der Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch genommen wird (vgl. VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht.

Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei. Zweckmäßigkeit bezieht sich auf das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben und auf die Verwaltungsökonomie.

Das Finanzamt begründete sein Ermessen mit dem Umstand, dass aufgrund der erheblichen Vorschreibungen nach der Betriebsprüfung die Liquidität der Gesellschaft gefährdet sei und dass der Verursacher der verdeckten Ausschüttungen diesbezüglich zu belangen sei.

Der BF hatte nach den Feststellungen bei der Gesellschaft das betriebliche Geschehen in der Hand, zumal er im fraglichen Zeitraum Geschäftsführer war. Der BF hat die Nichtabführung der Kapitalertragsteuer selbst verursacht. Eine Direktvorschreibung an den BF ist daher schon aus diesem Grund gerechtfertigt. Substantielle inhaltliche Einwendungen gegen die Direktvorschreibung erfolgten nicht. Weiters ist davon auszugehen, dass die Kapitalertragsteuer bei der Gesellschaft, die sich nunmehr im Stadium der Liquidation befindet, nicht mehr eingebracht werden kann. Sowohl unter Berücksichtigung der Umstände bei der Gesellschaft als auch unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie ist die Direktvorschreibung gerechtfertigt.

Verjährung

§ 207 BAO lautet:

(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Der Abgabeananspruch für die KESt 2008 entstand mit Ablauf des Jahres 2008. Daher endete die Verjährungsfrist grundsätzlich im Jahr 2013. Der Abgabenbescheid betreffend KESt 2008 wurde am 08.10.2014 erlassen. Da hinsichtlich Einkommensteuer 2008 des BF der Bescheid am 18.05.2011 erlassen wurde, konnte aufgrund dieser tauglichen Verlängerungshandlung die Festsetzungsverjährung somit frühestens mit Ablauf des 31.12.2014 eintreten.

Der Abgabenbescheid betreffend KESt 2008 wurde am 08.10.2014 erlassen. Damit wurde der Bescheid innerhalb der Verjährungsfrist erlassen. Der Abgabenbescheid betreffend KESt 2007 ist wegen des Nichtvorliegens verdeckter Ausschüttungen im Jahr 2007 aufzuheben. Eine mögliche Verjährung ist daher nicht zu prüfen.

Schätzung

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

Sind Scheingeschäfte und damit im Zusammenhang stehend von Scheinrechnungen im Rechenwerk des Beschwerdeführers auszugehen, so folgt schon daraus die Schätzungsberechtigung der belangten Behörde für die gewerbliche Tätigkeit des Beschwerdeführers (vgl. VwGH 2009/13/0150 vom 30.05.2012).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen; d.h. jene Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Eine gewisse Ungenauigkeit ist jeder Schätzung immanent.

Die Behörde ist u.a. zur Schätzung verpflichtet, wenn eine Betriebsausgabe dem Grunde nach feststeht, aber ihre Höhe nicht erwiesen ist. Der Steuerpflichtige ist auch bei der Schätzung zur Mitwirkung verpflichtet.

Von der Abgabenbehörde waren im Schätzungswege, gemäß den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, 50% der seitens der Gesellschaft geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen anerkannt worden. Dies ist im Hinblick darauf, dass erfahrungsgemäß nur ein Teil der in Deckungsrechnungen ausgewiesenen Beträge zur Bezahlung von Schwarzarbeitern verwendet wird, plausibel und nachvollziehbar. Dieser Prozentsatz entspricht nämlich der von Erfahrungswerten gestützten langjährigen Entscheidungspraxis, welche ihre Begründung im Wesentlichen darin findet, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeiter regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden sowie Schein bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt werden (vgl. UFS 19.08.2003, RV/0052-W/02; BFG 22.07.2013, RV/2239-W/12; BFG 05.10.2017, RV/5100268/2011; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013; BFG 04.01.2019, RV/2100828/2017).

Der auf Erfahrungswerten der Abgabenbehörde beruhenden Schätzung mit 50% der strittigen Rechnungsbeträge setzte der BF auch nichts Konkretes entgegen. In diesem Sinne führte die steuerliche Vertretung im Rahmen der mündlichen Verhandlung aus, dass diesbezüglich Personalbedarfsrechnungen anzustellen seien, um festzustellen, dass die Beauftragung von Subunternehmen zur Bewältigung der Aufgaben durchgeführt hätten werden müssen. Dies wurde jedoch in keiner Weise bestritten. Die Gesellschaft hat im Beschwerdezeitraum in erheblichem Ausmaß Fremdleistungen in Anspruch genommen. Eine eigene Schätzung wurde seitens des BF jedoch nicht vorgelegt. Hinsichtlich der Höhe der begehrten Zurechnungen, hat die steuerliche Vertretung weder die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach in Frage gestellt noch sachlich fundierte Argumente vorgebracht, die eine Abweichung von der seitens der Betriebsprüfung vorgenommenen Zuschätzung iHv 50% gerechtfertigt hätte.

Der griffweisen Schätzung der Abgabenbehörde war daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu folgen. Das Bundesfinanzgericht folgte damit auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006).

Verdeckte Gewinnausschüttung

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter

einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird (beispielsweise VwGH 29.7.2010, 2006/15/0215; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153 bzw. VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018).

Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen dient der Entflechtung von betrieblich veranlassten Vorgängen einerseits und den durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgängen andererseits (VwGH 29.1.1998, 96/15/0013). Offene und verdeckte Ausschüttungen von Körperschaften stellen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 generell eine Verwendung erzielten Einkommens dar. Die damit verbundene Folge der Nichtberücksichtigung bei der Einkommensermittlung gilt auch für verdeckte Ausschüttungen. Zweck des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist daher das Erfassen des objektiv richtigen steuerlichen Erfolges der Körperschaft.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Umsatz bzw. Gewinnzuschätzungen bei einer Körperschaft, die in deren Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, rechtfertigen idR auch die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an die Anteilseigner (vgl. VwGH 18.09.2003, 99/15/0262). Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft sind den Gesellschaftern grundsätzlich nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen, es sei denn, sie sind abweichend hievon nur einem der Gesellschafter zugeflossen (vgl. VwGH 2001/13/0261 vom 21.09.2005).

Da die verbliebenen 50 % der liquiden Mittel nicht für die Entlohnung eigener Schwarzarbeiter aufgewendet wurden, verblieben diese Beträge im unmittelbaren Macht- und Verfügungsbereich der Gesellschaft und somit des BF. Eine Zahlung an Subunternehmer für die Nichterbringung von Leistungen ist aus wirtschaftlichen Gründen auszuschließen. Zudem liegen keine Anhaltspunkte dafür vor. Da für diesen Verbleib keine betriebliche Veranlassung nachgewiesen werden konnte und die Mittel dem Gesellschaftsvermögen entzogen wurden, ist davon auszugehen, dass sie den Anteilseignern direkt oder indirekt, im Zeitpunkt der vermeintlichen Zahlung, zugeflossen sind. Dieser Vorgang erfüllt den Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA), da die Vermögensminderung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat und einem fremden Dritten gegenüber unter denselben Bedingungen nicht eingeräumt worden wäre.

Da die Beweisergebnisse keine eindeutige Zuordnung der verbliebenen Mittel zu einer spezifischen Person zulassen, kann abgeleitet werden, dass diese Beträge nicht lediglich einem

einzelnen Anteilseigner zugeflossen sind. Vielmehr verblieben die Gelder im kollektiven Machtbereich der Gesellschaft, ohne dass eine konkrete Mittelverwendung für betriebliche Zwecke oder eine gezielte Entnahme durch einen bestimmten Gesellschafter festgestellt werden konnte. In Ermangelung eines Einzelnachweises rechtfertigt dieser Verbleib im Machtbereich des Unternehmens die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung an die Anteilseigner nach Maßgabe ihrer jeweiligen Beteiligungsverhältnisse und des Gesellschaftsvertrages.

Grundsätzlich sind Anteilseigner bei Kapitalgesellschaften die Gesellschafter. Werden die Anteilsrechte treuhänderisch gehalten, ist iSd § 24 Abs. 1 BAO, der Treugeber als Anteilseigner zu qualifizieren. § 24 BAO regelt die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften. Diese folgt bei Einkünften aus einem Treuhandvermögen der nach österreichischem Recht im Innenverhältnis grundsätzlich beim Treugeber bleibenden Dispositionsbefugnis. Ein zur abweichenden Zurechnung führendes (verdecktes) Treuhandverhältnis ist zwar nur wirksam, wenn es eindeutig vereinbart und nachweisbar ist. Der Nachweis muss jedoch nicht notwendigerweise durch schriftliche Vereinbarungen geführt werden, sondern kann sich auch aus den Gesamtumständen, insbesondere der eindeutigen tatsächlichen Handhabung ergeben (vgl. BFH 28. 2. 2001, I R 12/00, BStBl II 2001, BFH19. 6. 2007, VIII R 54/05, BStBl II 2007, vgl. Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer Kommentar Rz 710 ff). Das Wesen von Treuhandverhältnissen besteht vor allem darin, dass jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber auf Grund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll (Zweckbindung). Der Treuhänder ist im Besitz des Vollrechtes, er kann darüber wie ein sonstiger Berechtigter wirksam verfügen. Der Treuhänder handelt in eigenem Namen, jedoch für fremde Rechnung, er übt fremde Rechte aus. Der Treuhänder ist nach außen hin unbeschränkt Verfügungsberechtigt, jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Interesse des Treugebers auszuüben, also von seiner äußeren Rechtsstellung als voll Verfügungsberechtigter nur dem inneren Zweck entsprechend Gebrauch zu machen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 302; Ritz, BAO8, § 24 Tz 13).

Der BF ist im Zeitraum Jänner 2007 bis 08. April 2011 als Anteilseigner der Gesellschaft iHv 25% im Firmenbuch eingetragen. Die Beweisergebnisse ergeben für den Zeitraum ab 09. April 2011 bis Dezember 2011 ein Treuhandverhältnis zwischen dem BF (Treugeber) und dem Rechtsanwalt ***RA*** (Treuhänder) und somit eine wirtschaftliche Anteilsinhaberschaft des BF für diesen Zeitraum. Der BF ist somit für das gesamte Jahr 2011 als Anteilseigner der Gesellschaft iHv 25% anzusehen. Die Kapitalerträge sind dem BF in diesem Ausmaß zuzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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. Bei der Frage, ob die in Rechnung gestellten Leistungen erbracht wurden, handelt es sich um einzelfallbezogene Sachverhaltsfragen, die einer Revision nicht zugänglich sind. Zur Frage der Direktvorschreibung, Verjährung, Schätzung sowie zum Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen folgt dieses Erkenntnis der Gesetzeslage sowie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Linz, am 10. März 2026