

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/7103054/2009

Hintere Zollamtsstraße 2b  
1030 Wien  
[www.bfg.gv.at](http://www.bfg.gv.at)  
DVR: 2108837

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Elisabeth Wanke in der Beschwerdesache A B, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, 1030 Wien, Marxergasse 4, vom 23.7.2009 betreffend Fesetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2/2000 bis 7/2001 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) – ersatzlos – aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf), A B, war Gesellschafter der – in weiterer Folge in Liquidation befindlichen – S GmbH. An dieser waren der Bf mit € 32.702,77 Anteil am Stammkapital und K J, mit € 3.633,64 Anteil am Stammkapital beteiligt. Die Beteiligung des Bf wurde mit 18.7.2002 im Firmenbuch gelöscht. Als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen war K J.

Beim Bf, der als Polizeibeamter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, fand eine Betriebsprüfung statt. Der Arbeitsbogen enthält eine nur von den Organen der

Finanzverwaltung unterfertigte Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.2.2007 mit folgenden Ausführungen:

*„Herrn A B sind in den Jahren 2000 und 2001 verdeckte Gewinnausschüttungen als 90% Gesellschafter der Firma S GmbH in Höhe von öS 9.248.385,92 zugeflossen, die von der BP mit 25% der KEST unterzogen wurden.*

*Auf die beigeschlossene Begründung wird hingewiesen.“*

Bei der angesprochenen Begründung handelt es sich um ein Schreiben des Fachbereichs des Finanzamtes an den Prüfer:

*„Für die vorgebrachten Argumente des Gesellschafters A B gibt es keine hinreichenden Beweismittel dafür, dass tatsächlich ein Treuhandvertrag vereinbart wurde (das beste Indiz wäre eine Anzeige an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern gewesen) und sämtliche Ausschüttungen dem angeblichen Treugeber K J zuzurechnen wären. Die Verpflichtung des K J, A B hinsichtlich sämtlicher Verpflichtungen, die sich aus seiner Gesellschaftereigenschaft der GmbH ergeben, schad- und klaglos zu halten, erfüllt nicht die rechtlichen Voraussetzungen eines Treuhandverhältnisses. Unter Treuhand wird ein Rechtsverhältnis verstanden, durch das jemandem Rechte übertragen werden, die er im eigenen Namen, aber aufgrund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausgeübt werden sollen.*

*Meiner Meinung nach sind die ermittelten Ausschüttungen nach dem Ausmaß der Beteiligung den Gesellschaftern zuzurechnen, da der zweite Gesellschafter sich verpflichtet hat, den ersten Gesellschafter schad- und klaglos zu halten, kann sich A B zivilrechtlich bei ihm regressieren.“*

Der Prüfung vorangegangen war eine Berufungsentscheidung betreffend die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer für Feber 2000 bis Juli 2001 an K J (UFS 28.12.2005, RV/0153-K/03).

Im Erwägungsteil dieser Berufungsentscheidung wird ausgeführt:

***„1.) Feststellungen und deren Rechtsfolgen:***

*Alle Angaben betreffen den Streitzeitraum, soweit nichts anderes erwähnt ist.*

*Der KJ hielt im Streitzeitraum 10% der Anteile an der SGmbH. Er war auch deren Geschäftsführer. Die SGmbH buchte Aufwendungen wegen angeblicher Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Al GmbH (AlGmbH), Am GmbH (AmGmbH), Ard GmbH (ArdGmbH) und Ao GmbH (AoGmbH). Nach den Angaben des KJ soll die SGmbH die AlGmbH, AmGmbH, ArdGmbH und AoGmbH als Subunternehmerinnen beschäftigt haben. Diese angeblichen Subunternehmerinnen sollen Dienstnehmer für Eisenbiegearbeiten (Der KJ sprach wörtlich von "Eisenflechtere") zur Verfügung gestellt haben (Firmenbuchauszug der SGmbH; Aussagen des KJ am 12.6.2001; Berufungsvorentscheidung; Buchungssätze auf den Rechnungen der AlGmbH, der AmGmbH, der ArdGmbH und der AoGmbH).*

*Diese Aufwendungen der SGmbH gegenüber den angeblichen Subunternehmerinnen hat es nicht gegeben. Die SGmbH hat diese Eisenbiegearbeiten selbst durchgeführt, dh die angeblichen Dienstnehmer der angeblichen Subunternehmerinnen waren tatsächlich Dienstnehmer der SGmbH und haben in dieser Eigenschaft die Arbeiten durchgeführt. Die streitgegenständlichen Zahlungen der SGmbH wurden zum Teil dafür verwendet, um die Dienstnehmer der SGmbH zu bezahlen.*

*Da die angeblichen Subunternehmerinnen keine Leistungen an die SGmbH erbracht haben, sind die strittigen Zahlungen an die angeblichen Subunternehmerinnen den Gesellschaftern der SGmbH als verdeckte Ausschüttungen zugekommen, soweit sie nicht als Lohn der Dienstnehmer der SGmbH verwendet worden sind. Da der KJ 10% der Anteile an der SGmbH gehalten hat, sind ihm 10% dieser verdeckten Ausschüttungen zuzurechnen. Die damit im Zusammenhang stehende Kapitalertragsteuer ist dem KJ vorzuschreiben, da die SGmbH diese Kapitalerträge des KJ nicht vorschriftsmäßig um die Kapitalertragsteuer gekürzt hat und die Kapitalertragsteuer auch nicht an das Finanzamt abgeführt hat. Zudem ist ein Konkursantrag gegen die SGmbH mangels Vermögens mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 18.12. 2002, 27.... abgewiesen worden. Abgabenansprüche gegen die SGmbH sind daher uneinbringlich. (Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 24. 6.2003; Firmenbuchauszug betreffend die SGmbH vom 14.12.2005).*

## **2.) Beweiswürdigung:**

*Bei einer Hausdurchsuchung am 12.6.2001 im Büro der SGmbH in W (Aussage des KJ am 12.6.2001 insbesondere S. 5 und 6) wurden folgende Unterlagen gefunden:*

- 8 Blankobestätigungen der AlGmbH betreffend Einkommensnachweise; 3 Blätter mit Briefkopf und Unterschrift der AlGmbH; 9 Blanko- Krankenkassenschecks mit Stempel und Unterschrift der AlGmbH; 7 blanko Kassausgangsbelege mit Stempel und Unterschrift der AlGmbH; Da diese Blankobestätigungen bei der SGmbH gefunden wurden, ist zu schließen, dass der Sinn dieser Bestätigungen jener war, dem Geschäftsführer der SGmbH (KJ) zu ermöglichen, Tätigkeiten der AlGmbH vorzutäuschen;*
- Je eine Ladung an Ernst Lg, (Lg), Norbert Zg (Zg) und Johannes Gl (Gl) vom 21.5.2001 mit dem Hinweis "Zweck der Vorladung: Auskünfte über Fa. AlGmbH". Diese Herren waren während des Streitzeitraumes gegenüber dem Sozialversicherungsträger nicht als Dienstnehmer der SGmbH, sondern als Dienstnehmer der AlGmbH und AmGmbH gemeldet (Versicherungsdatenauszug der österreichischen Sozialversicherung vom 11.10.01 betreffend Ernst Lg, vom 23.10.01 betreffend Norbert Zg im Arbeitsbogen des Prüfers bei den Aussagen der Dienstnehmer; Versicherungsdatenauszug vom 3.6.2002 betreffend Johannes Gl im Arbeitsbogen bei "GKK - Anmeldungen"; Aufstellung "GKK-Anmeldungen AlGmbH" im Arbeitsbogen des Prüfers bei "GKK- Anmeldungen"; ). Da diese Ladungen bei der SGmbH gefunden wurden, müssen die Adressaten dieser Ladungen diese an die SGmbH, vertreten durch ihren Geschäftsführer, den KJ, weiter*

gegeben haben. Dies ist ein Indiz dafür, dass diese Personen tatsächlich Dienstnehmer der SGmbH waren;

- Datenblatt der Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse für den Zeitraum November 2000, bei dem als Dienstnehmer Norbert Zg und als Dienstgeber die AlGmbH aufscheinen;

- 2 Einkommensnachweise, in denen bestätigt wird, dass Schg (Schg) Ewald zwischen August und Dezember 2000 bei der AlGmbH beschäftigt war, und dafür Bezüge in Höhe von 103.056,74 S erhalten hat;

- Lohn- und Gehaltsabrechnung der AlGmbH betr. Schg Ewald für September 2000

- Anmeldung des Schg Ewald bei Wiener Gebietskrankenkasse (GKK) mit Dienstgeber-Stempel der AlGmbH mit Einlaufstempel der GKK vom 29.8.2000;

- 2 Auszahlungsjournale für August und Oktober 2000 der AlGmbH mit Hinweisen auf Zahlungen an die als Dienstnehmer bezeichneten Herren Ba (Ba), Ga (Ga), Hg (Hg), Hc, Lg, Me (Me), Mu (Mu), Om (Om), Schtz (Schtz), Zj (Zj), Zla (Zla), Zg, Gl, Qud (Qud), Schg;

- Arbeitsbescheinigung mit Stempel und Unterschrift der AlGmbH als Dienstgeber für Ag Zla betreffend Mai - August 2000;

- Datenblatt der Bauarbeiter- Urlaubs- und Abfertigungskasse für August 2000 betreffend einen angeblichen Dienstnehmer Me Hn und den angeblichen Dienstgeber AlGmbH;

- Lohn/Gehaltsabrechnungen für September 2000 der AlGmbH betreffend die angeblichen Dienstnehmer Hg, Zg, Mu, Lg, Qud, Schtz, Gl;

- Anmeldung des Br Zj bei der Wiener GKK mit Dienstgeber - Stempel und Unterschrift der AlGmbH;

Überweisungsbestätigungen vom 18.1.01, die angebliche Zahlungen der AlGmbH, Wien, an die Herren Hg, Gl, Schtz und Schg belegen (4 Belege);

zahlreiche andere Überweisungsbestätigungen, die angebliche Zahlungen der AlGmbH belegen;

- 6 Kassa- Ausgangsbelege für Lohnzahlungen für den Lohnzeitraum 8/2000 an Mu, Schg, Hg, und Zg: Diese 4 Personen waren dem Sozialversicherungsträger gegenüber als Dienstnehmer der AlGmbH bekannt gegeben worden (schriftliche Aufstellung der GKK- Anmeldungen betreffend AlGmbH im Arbeitsbogen der SGmbH betreffend "GKK-Anmeldungen");

- weitere Zahlungsbestätigungen von Personen, die gegenüber dem Sozialversicherungsträger nicht als Dienstnehmer der SGmbH bekannt gegeben worden waren, sondern als Dienstnehmer der AlGmbH [Anmeldung des Zj Br als angeblicher Dienstnehmer der AlGmbH an die Wiener GKK vom 16.5.2000 im Arbeitsbogen des Prüfers bei "HD" (Abkürzung für "Hausdurchsuchung"); schriftliche Aufstellung der GKK- Anmeldungen betreffend AlGmbH im Arbeitsbogen der SGmbH betreffend "GKK-Anmeldungen"]:

1 Kassa- Ausgangsbeleg betreffend eine Zahlung an Schtz Pe

4 Kassa - Ausgangsbelege für Lohnzahlungen 11/2000 an Schtz, Qud, Hg und Zg

4 Kassa- Ausgangsbelege für Lohnzahlungen 10/2000 an Schg, Mu, Qud, Zg

4 Kassa- Ausgangsbelege für Lohnzahlungen 9/2000 an Zg, Qud, Lg und Mu

2 Kassa- Ausgangsbelege für Lohnzahlungen 6/2000 an Zg und Lg

1 Kassa- Ausgangsbeleg für Lohnzahlung 5/2000 an Zj

Alle diese Unterlagen, die bei der SGmbH anlässlich der Hausdurchsuchung gefunden wurden, sind Indizien dafür, dass die SGmbH, vertreten durch ihren Geschäftsführer, den KJ, im Streitzeitraum Tätigkeiten der AlGmbH für die SGmbH nur vorgetäuscht hat. Die Erklärung des KJ für den Besitz dieser Unterlagen, die er in seiner Aussage vom 12.6.2001 gab, überzeugt nicht: Der KJ sagte, er habe damit nur sicherstellen wollen, dass die Leute ihr Geld bekommen. Es ist im Wirtschaftsleben unüblich, Nachweise über Gehaltszahlungen eines Subunternehmers zu sammeln. Noch ungewöhnlicher wäre es, die Gehälter, zu deren Auszahlung der Subunternehmer verpflichtet ist, selbst auszusahlen. Daher wird der Verantwortung des KJ nicht geglaubt.

**Zudem wurden bei dieser Hausdurchsuchung vom 12.6.2001 folgende weitere Unterlagen gefunden (Arbeitsbogen des Prüfers, bei "HD"):**

- GKK- Anmeldung des Norbert Zg gegenüber der Wiener GKK mit Stempel und Unterschrift der AmGmbH als Dienstgeber vom 22.5.2001;

- 2 Blanko - Krankenkassenschecks mit Stempel und Unterschrift der AmGmbH als ausstellendem Dienstgeber;

- 1 Blanko - Zahlungsbestätigung der AmGmbH;

-Arbeitsbescheinigung für SuP als angeblichen Dienstnehmer der ArdGmbH für Mai - Juli 2000;

- 1 Überweisungsbeleg vom 21. Juli 2000, der die ArdGmbH als Einzahler einer Lohnzahlung von 22.269 S ausweist;

- 1 Blanko - Zahlungsbestätigung der AoGmbH;

- 1 Überweisungsbeleg vom 14.12.2000, der die AoGmbH als Einzahler eines Monatsgehaltes von 20.475 S ausweist;

Die Unterlagen, die im Zusammenhang mit der AmGmbH, der ArdGmbH und der AoGmbH bei der SGmbH gefunden wurden, waren zwar nicht so umfangreich, aber gleichartig, wie die Unterlagen, die auf die AlGmbH hindeuteten. Wegen dieser Gleichartigkeit sind auch diese Unterlagen Indizien dafür, dass die SGmbH, vertreten durch ihren Geschäftsführer, den KJ, im Streitzeitraum Tätigkeiten der AmGmbH, der ArdGmbH und der AoGmbH für die SGmbH nur vorgetäuscht hat.

Der KJ hat in seiner Aussage vom 12.6.2001 behauptet, der Geschäftsführer der AmGmbH habe die Unterlagen mit den Hinweisen auf die AmGmbH bei einem Besuch bei

der SGmbH lediglich vergessen. Drei von vier der bei der Hausdurchsuchung gefundenen Unterlagen, die den Firmenstempel der AmGmbH enthalten, sind Blankobestätigungen. Blankobestätigungen dienen typischerweise der Beurkundung von Tatsachen, die sich nicht so ereignet haben, wie dies in der Bestätigung zum Ausdruck kommt. Wer eine solche Bestätigung ausstellt, ermöglicht bewusst und gewollt die Herstellung einer Urkunde mit falschem Inhalt. Daher ist es wahrscheinlicher, dass der Zweck dieser Unterlagen, die auf die AmGmbH hindeuten, die Ermöglichung der Durchführung gesetzwidriger Manipulationen war. Da die Unterlagen, die auf die AmGmbH hinwiesen, gleichartig waren wie jene Unterlagen, die auf die AlGmbH hindeuteten und da bei den letztgenannten Unterlagen kein Zweifel darüber bestehen kann, dass diese Unterlagen der Vortäuschung einer Leistungsbeziehung mit jener GmbH dienten, in deren Räumen diese Unterlagen gefunden wurden, ist es am wahrscheinlichsten, dass auch die Unterlagen, die auf die AmGmbH hindeuteten, den Zweck hatten, dem Geschäftsführer der SGmbH die Vortäuschung einer Leistungsbeziehung mit der AmGmbH zu ermöglichen.

Da jedoch während des Verwaltungsverfahrens keine Unterlagen gefunden wurden, die auf Vortäuschung von Leistungen der HY (HY) Bau GmbH hindeuten, wurden die Zahlungen der SGmbH an die HY Bau GmbH nicht als verdeckte Ausschüttungen angesehen. Insbesondere während der Hausdurchsuchung vom 12.6.2001 wurden keine auf die HY Bau GmbH hindeutenden Unterlagen gefunden. Auch die Befragung der Dienstnehmer Schtz, Zfl, Hg, Mh (Mh) und Schg (siehe nächster Absatz) ergab keine Hinweise auf gesetzwidrige Manipulationen der SGmbH im Zusammenhang mit der HY Bau GmbH. Keiner der befragten Dienstnehmer war bei der HY Bau GmbH beschäftigt.

Die Ansicht, dass die angeblichen Leistungen der AlGmbH und AmGmbH nur vorgetäuscht waren, wird auch dadurch gestützt, dass angebliche Dienstnehmer der genannten angeblichen Subunternehmer befragt wurden. Hierbei handelte es sich um die Herren Pe Schtz, Albert Zfl, Veron Hg, Pe Mh und Ewald Schg. Alle diese Zeugen gaben an, entweder vom KJ selbst oder vom Vorarbeiter der SGmbH Herrn M eingestellt worden zu sein (Aussagen der genannten Zeugen vom 29.10.01, 24. November 01, 28. November 01, 1. Dezember 01). Weder M noch der KJ haben eine Beziehung zur AlGmbH und AmGmbH gehabt. Beide waren Dienstnehmer der SGmbH. Daraus folgt, dass diese Zeugen tatsächlich als Dienstnehmer der SGmbH und nicht der AlGmbH oder AmGmbH beschäftigt waren (Berufungsvorentscheidung vom 24.6.2003).

Zudem bestätigte der KJ in seiner Aussage vom 12.6.2001, dass Personen, die bei den angeblichen Subunternehmerinnen sozialversicherungsrechtlich gemeldet gewesen sind, durch die SGmbH bezahlt worden sind. Seine Erklärung, er habe dies deshalb gemacht, um sicher zu sein, dass diese Personen auch ihr Geld bekämen, überzeugt nicht, da es im Wirtschaftsleben völlig ungewöhnlich ist, dass ein Unternehmer Mitarbeitern eines Subunternehmers den ihnen zustehenden Lohn auszahlt.

**3.)** Die dem KJ zuzurechnende verdeckte Ausschüttung wurde wie folgt errechnet [vgl. Kontrollmitteilung des Finanzamtes St. Pölten vom 7.6.2002 mit beiliegender (2 Seiten) Berechnung der zugeflossenen Kapitalerträge].

**3.1.) ad AlGmbH:**

7,217.165 S	<i>angebliche Zahlungen an AlGmbH</i>
-1,882.805,65 S	<i>Löhne an die Dienstnehmer der SGmbH</i>
5,334.359,35 S	

**3.2.) ad AoGmbH:**

698.200 S	<i>angebliche Zahlungen an AoGmbH</i>
-188.814 S	<i>Löhne an die Dienstnehmer der SGmbH</i>
509.386 S	

**3.3.) Ad AmGmbH**

3.507.825 S	<i>angebliche Zahlungen an AmGmbH</i>
-1,225.295 S	<i>Löhne an die Dienstnehmer der SGmbH</i>
2,282.530 S	

**3.4.) Ad ArdGmbH**

2,872.505 S	<i>angebliche Zahlungen an ArdGmbH</i>
-722.796 S	<i>Löhne an die Dienstnehmer der SGmbH</i>
2,149.709 S	

**3.5.) verdeckte Ausschüttung:**

5,334.359,35 S
509.386 S
2,282.530 S
2,149.709 S

10,275.984,35 S	Summe, davon 10% verdeckte Ausschüttung an den KJ: 1,027.598,44 S
-----------------	--

*Daher war spruchgemäß zu entscheiden.“*

Mit Urteil des Landesgerichts St. Pölten vom 5.3.2008 wurde K J wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG und des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG schuldig erkannt.

Das Strafgericht führte hierzu unter anderem aus:

*„...Der Angeklagte hat ursprünglich den Beruf eines Maurers erlernt und war als Polier und Bauleiter auf größeren Baustellen in Deutschland beschäftigt. Als er aus Deutschland zurückkehrte lernte er über ein Inserat Herrn X kennen, welcher seine von ihm geführte Firma X GmbH zum Verkauf anbot. Der Angeklagte folgte diesem Angebot und erwarb im Jahre 1999 die Firma X, welche in weiterer Folge in S GmbH umbenannt wurde, von welcher der Angeklagte eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer wurde. Der Angeklagte war mit diesem Unternehmen im Bereich des Hoch- und Tiefbaus, aber vor allem im Bereich der Eisenflechterei tätig.*

*Der Angeklagte hatte mehrere Baustellen betrieben, aber da er nur im Schnitt zehn bis fünfzehn Angestellte hatte, bediente er sich Subfirmen, welche von ihm bezahlt worden sind. Der Angeklagte oder sein Vorarbeiter C D haben dieser Arbeitnehmer eingestellt, aber sie wurden als Arbeitnehmer einer der für den Angeklagten tätigten Subfirmen angestellt.*

*Bei der am 12.06.2001 durchgeführten Hausdurchsuchung Blankoformulare, Firmenstempel, Krankenkassenan- und Lohnabrechnungen, Überweisungen, Kassaauszahlungen mit Firmenstempel und Unterschrift für die Geschäftspartner der S GmbH, nämlich der A1 GmbH, A2 GmbH, der A3 BaugmbH, der A4 BaugmbH, der A5 BaugmbH und anderen Baufirmen sichergestellt.*

*Bei diesen angeführten Subfirmen handelte es sich um Scheinunternehmen, welche zwar steuerlich erfasst sind, jedoch weder Umsatzsteuervorauszahlungen noch lohnabhängige Abgaben abführten. Diese Scheinunternehmen wurden vom Angeklagten benutzt um einerseits durch die Ausstellung von Scheinrechnungen Umsatzsteuergutschriften zu erhalten und durch die Vortäuschung von dem Beschäftigungsverhältnis der Arbeitnehmer zu diesen Scheinfirmen, lohnabhängige Abgaben zu verkürzen.*

*Darüber hinaus hat der Angeklagte im Zeitraum von 1999 bis 2001 Lohnteile als steuerfreie Diäten ausbezahlt, um dadurch Steuern zu sparen.*

*Dadurch verkürzte er durch die Vortäuschung von Arbeitsverhältnissen bei den Subfirmen lohnabhängige Abgaben. Darüber hinaus zahlte der Angeklagte Lohnbestandteile als steuerfreie Diäten aus und bewirkte dadurch eine weitere Verkürzung von lohnabhängigen Abgaben. Insgesamt bewirkte der Angeklagte auf Grund der Verletzung der Verpflichtung*



zur Führung von Lohnkonten eine Verkürzung in der Höhe von EUR 104.959,19, sowie eine Verkürzung von Dienstgeberbeiträgen für Familienbeihilfen in der Höhe von EUR 24.731,54.

Darüber hinaus hat er die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verletzt, indem durch unrichtige Scheinrechnungen falsche Umsatzsteuervoranmeldungen abgab und dadurch hohe Vorsteuerbeträge geltend machte und dadurch eine Verkürzung der Umsatzsteuer für die Monate Februar bis Dezember 2000 in der Höhe von EUR 133.780,30 und für die Monate Jänner bis Juli 2001 in der Höhe von EUR 71.339,14 bewirkt hat.

Der Angeklagte handelte im Wissen und Wollen, sich durch die Verletzung der steuerlichen Verpflichtungen unrechtmäßig zu bereichern, vor allem auf Grund seiner langjährigen Erfahrung in diesem Bereich wusste er genau, dass er zur Führung von Lohnkonten und zur Abgabe richtiger Umsatzsteuererklärungen als Geschäftsführer der S GmbH verpflichtet ist, hat dies jedoch ganz bewusst unterlassen und nahm die Abgabenverkürzungen billigend in Kauf...“

Das Finanzamt erließ gegenüber dem Bf mit Datum 24.4.2007 einen Haftungs- und Abgabenbescheid für die Jahre 2000 bis 2001, wonach dieser als Schuldner der Kapitalerträge gemäß § 95 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr von € 126.026,60 an Kapitalertragsteuer hafte, wobei als Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen wurde (Entwürfe auf Bl. 13 f des Arbeitsbogens, die als Vorschreibung einen Betrag von € 126.026,60 enthalten).

Dagegen erhob der Bf durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 31.5.2007 Berufung:

„...Das Finanzamt hat im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung eine Kapitalertragsteuerhaftung seitens meines Klienten in Höhe von € 168.026,60 festgestellt.

Zu dieser Feststellung ist folgendes festzuhalten:

#### 1. Sachverhalt

Herr K J geboren am ... ist im Frühjahr 1999 an Herrn A B herangetreten, um die Treuhandschaft für Gesellschaftsanteile an der Firma S GmbH zu übernehmen.

Ziel von Herrn J war es, ein Dienstverhältnis nach dem ASVG bei der o. a. Gesellschaft zu begründen.

Herr A B ist Herrn J seit früher Jugend bekannt und als Beamter im Staatsdienst in einer besonderen Vertrauensposition.

Über das Treuhandverhältnis wurde vorab keine schriftliche Vereinbarung getroffen. Im Rahmen des Erwerbes der Gesellschaftsanteile von den Vorbesitzern (E und Ing. F X) trat ausschließlich Herr K J in Erscheinung.

*Der Kaufpreis wurde zur Gänze von Herrn J übernommen bzw. die Kontaktaufnahmen und die Gespräche über die Abwicklung und den Modus der Gesellschaftsabtretung erfolgten ausschließlich durch den Treugeber Herrn K J.*

*Die abtretenden Gesellschafter haben Herrn A B lediglich bei der Vertragsunterfertigung bei der Rechtsanwaltskanzlei ... getroffen.*

*Darüber hinaus hatte Herr A B keine Funktion als Gesellschafter der S GmbH ausgeführt.*

*Am 09. Juli 2002 kam es zur Auffüllung der noch nicht einbezahlten Gesellschaftsanteile, die Einzahlung des offenen Stammkapitales in Höhe von € 16.351,39 erfolgte ebenfalls ausschließlich durch die Zahlung von Herrn K J (vergleiche dazu Beilage 1, ausgestellt von Herrn K J persönlich).*

*Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Firma S GmbH wurden Aufwendungen gegenüber Subunternehmen steuerlich nicht anerkannt.*

*Diese Aufwendungen wurden so behandelt, als wenn es sie nicht gegeben hätte.*

*Im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung war ausschließlich Herr K J Ansprechpartner der Abgabenbehörde.*

*Bei Herrn J wurden auch Unterlagen gefunden, welche (Bestätigungen mit Firmenstempel) die Erstellung von Subrechnungen zuließen.*

*In Summe ging es um verdeckte Gewinnausschüttungen in der Höhe von € 746.784,91.*

*Im Rahmen der oben durchgeführten Prüfung bei Herrn A B wurden nunmehr 90 % der verdeckten Gewinnausschüttung Herrn A B zugewiesen.*

## *2. Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen*

*Die Körperschaftsteuerrichtlinien regeln die Zurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen in der Randziffer 1098: „Gewinne aus Schwarzgeschäften sind grundsätzlich als verdeckte Ausschüttung anzusehen und nach Maßgabe des geltenden Gewinnverteilungsschlüssels auf die Anteilsinhaber zu verteilen. Sie sind jedoch nur bestimmten Anteilsinhabern zuzurechnen, wenn die Mehrgewinne abweichend vom Verteilungsschlüssel nur diesen zugeflossen sind (VwGH vom 24. März 1998, 97/14/01 18).“*

*Der Gesetzgeber folgt bei der Ertragsbesteuerung der wirtschaftlichen Anknüpfung im Sinne des § 21 Abs. 1 BAO. Im Sinne einer Markteinkommenstheorie sind denjenigen die Einkünfte zuzurechnen, der über die Teilnahme am Markt disponieren kann, das heißt sie sind denjenigen zuzurechnen, der die Möglichkeit hat Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren oder auch zu verweigern (Vergleiche dazu Ruppe, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften).*

*Da der Treuhänder in seiner Disposition im Bezug auf die Kapitalanteile an die Treuhandvereinbarung gebunden ist und die Dispositionsmöglichkeit beim Treugeber angesiedelt ist, ist zur Nutzung der Anteile der Treugeber berechtigt und sind daher die*

*Einkünfte aus den treuhändig gehaltenen Anteilen auch dem Treugeber zuzurechnen (vergleiche dazu VwGH vom 16. März 1989).*

*In unserem konkreten Fall bedeutet dies, dass Herr A B auf Grund seiner Tätigkeit beim Bundesdienst keine Möglichkeit gehabt hätte, entsprechende Tätigkeiten zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen zu erzielen.*

*Dies wurde auch seitens der Finanzverwaltung in keinster Weise bestritten.*

*Im Gegensatz dazu sieht der BFH bei Einkünften aus Kapitalvermögen den Ansatzpunkt auf Grund von vermögensbezogenen Kriterien.*

*Konkret bedeutet dies, dass Einkünfte daher denjenigen zuzuordnen sind, der Kapitalvermögen zur Nutzung überlässt. Auf Grund der vorgebrachten Beweise ist klar ersichtlich, dass Herr K J das Kapital zu Verfügung gestellt hat.*

*Einerseits durch den Ankauf der Gesellschaftsanteile von der Familie X bzw. andererseits durch die gänzliche Einbezahlung der offenen Stammkapitalanteile.*

### *3. Offenlegungspflicht*

*Eine besondere verfahrensrechtliche Bedeutung hat die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht im Rahmen einer Treuhandschaft.*

*Hiezu ist festzuhalten, dass Herrn A B nichts von der abgabenbehördlichen Prüfung bei der Firma S GmbH mitgeteilt wurde.*

*Somit bekam Herr B erst mit Beginn seiner abgabenbehördlichen Prüfung Bescheid über die verdeckten Gewinnausschüttungen bei der S GmbH.*

*In der Folge hat Herr A B alles getan, um das Treuhandverhältnis offen zu legen.*

*Einerseits wurde eine eidesstattliche Erklärung seitens Herrn K J vorgelegt, welche die ursprüngliche mündliche Treuhandvereinbarung schriftlich festhält, darüber hinaus wurde die vom Rechtsanwalt Dr. ... verfasste, von Herrn A B unterfertigte Stellungnahme, der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt (vergleiche dazu Beilage II und III).*

*Der Hinweis im Prüfungsverfahren auf das Rückwirkungsverbot geht völlig ins Leere, da die Erklärungen keinen neuen Sachverhalt begründen, sondern lediglich Beweis abliefern, dass ein Treuhandverhältnis abgeschlossen wurde. Darüber hinaus hat Herr A B seine sämtlichen Bankverbindungen im o. a. Prüfungszeitraum offen gelegt und der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt (vergleiche dazu Zufluss von Einkünften).*

*Somit ist festzuhalten, dass Herr A B der besonderen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO für Treuhandverhältnisse im vollen Umfang nachgekommen ist.*

### *4. Zufluss der Einkünfte*

*Einkünfte sind grundsätzlich denjenigen zuzurechnen, dem sie auch zugeflossen sind.*

*Herr A B hat im Rahmen des Prüfungsverfahrens seine sämtlichen Bankverbindungen der Finanzverwaltung offengelegt. Im Rahmen der Offenlegung konnte nachgewiesen werden, dass weder das Kapital im Rahmen des treuhändigen Erwerbes der Gesellschaftsanteile*

*bzw. der Einbezahlung der offenen Stammeinlage abgefließen ist bzw. dass es zu einem Zufluss (von den Einkünften aus dem Bundesdienst abgesehen) kam.*

*Es ist Aufgabe der Behörde zu prüfen, wem die Vorteile aus der verdeckten Gewinnausschüttung tatsächlich zugeflossen sind (vergleiche dazu Randziffer 752, 773 der Körperschaftsteuerrichtlinien).*

*Deshalb ist in der Randziffer 773 klar festgehalten, dass „das Ausmaß der Eigentümerstellung, also die Beteiligungshöhe, für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, grundsätzlich keine Bedeutung hat.“*

*In diesem Zusammenhang wird nochmals auf die Beilage II verwiesen, in welcher der Geschäftsführer K J bestätigt, dass es zu keinem Zufluss an Herrn A B kam.*

## *5. Zusammenfassung*

*Der § 95 EStG regelt die Höhe und Einbehaltung der Kapitalertragsteuer. „Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge.“*

*Der Berufungswerber hat im Rahmen des Prüfungsverfahrens bzw. der Berufung offen gelegt, dass er nicht der Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung war.*

*Folgende Punkte sprechen für den Berufungswerber:*

### *a. Tätigkeit als Beamter*

*Als Beamter genießt Herr A B ein besonderes Vertrauensverhältnis. Dieses Vertrauensverhältnis war Ursache für die Bestellung als Treuhänder durch den Treugeber Herrn K J.*

### *b. Zurechnung von Einkünften*

*Bei der Zurechnung von Einkünften kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte an. Auf Grund der Tätigkeit im Bundesdienst war es Herrn B zeitlich unmöglich diese Dispositionsfunktion überhaupt wahrzunehmen..*

*Har K J war zum Prüfungszeitpunkt Geschäftsführer der Gesellschaft und bei Ihm wurden die Stempel bzw. Rechnungsvorlagen der Subunternehmen gefunden.*

### *c. Zufluss der Einkünfte*

*Es widerspricht dem Prinzip der Einkommensbesteuerung, dass Einkommensteuer für Einkünfte bezahlt werden muss, die nachweislich nicht zugeflossen sind.*

*Herr A B hat glaubhaft gemacht, dass er keine diesbezüglichen Einkünfte erhalten hat.*

### *d. Offenlegungspflicht*

*Herr A B ist ab Kenntnis einer abgabenbehördlichen Prüfung seiner Offenlegungspflicht im vollen Umfang nachgekommen. Das mündliche Treuhandverhältnis wurde durch entsprechende Beweise der Finanzverwaltung offen gelegt.*

*Im Rahmen des Berufungsbegehrens wird daher beantragt, den Haftungs- und Abgabenbescheid für die Jahre 2000 bis 2001 vom 24. April 2007 zugestellt am 03. Mai 2007 aufzuheben...*

Die angesprochene „Eidesstattliche Erklärung“ des K J, abgegeben am 24.5.2006 vor einem öffentlichen Notar besagt, dass A B „die zur Hälfte einbezahlte Stammeinlage von € 32.702,77 an der Firma S GmbH ... treuhändig für mich gehalten hat und keinerlei wie immer gearteten Ausschüttungen an ihn erfolgt sind.“

Am 15.12.2006 erstattete der Bf gegenüber dem Finanzamt durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter folgende Stellungnahme:

*„...1. Sachverhalt:*

*Als Gesellschafter der S GmbH war A B Treuhänder des Treugebers K J. Es erfolgten zu keinem Zeitpunkt Ausschüttungen von der Gesellschaft an diesen, auch erlangte er durch die Treuhand sonst kein Entgelt oder vermögenswerte Zuwendungen.*

*II. Offenlegungspflicht:*

*Wenn A B vorgehalten wird, dass zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung bei der S GmbH auf die tatsächlichen Verhältnisse nicht hingewiesen wurden und daher nachträgliche vertragliche Vereinbarungen für steuerliche Zwecke nicht anerkannt werden können, so ist dem zu entgegnen, dass diesen dieser Vorwurf nicht trifft, da er konkret zu diesem Zeitpunkt zum einen weder von der Finanz dazu befragt worden ist noch zu diesem Zeitpunkt Kenntnis von der Betriebsprüfung hatte. Unterlassene Angaben des Geschäftsführers und Treugebers können A B dahingehend nicht verpflichten.*

*Der verfahrensrechtlichen Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht kommt im Rahmen einer Treuhandschaft erhöhte Bedeutung zu. "Auf die Mitwirkung der Partei kann kein Abgabenregime verzichten. Die Partei (...) ist Trägerin des Wissens. " Dies gilt besonders im Bereich der Treuhandschaft, wo das Wissen um die Treuhandschaft die Partei hat. Die Begründung und auch die Beendigung der Treuhand sind Umstände, die im Sinne des § 119 BAO offen zu legen sind; auch ist der Treugeber zu benennen. Kommt es zu keiner Offenlegung i. S. d. § 119 BAO, so kann auch eine Zurechnung des Treugutes - in concreto der Gesellschaftsanteile - zum Treugeber nicht stattfinden (VwGH 12.8.1994, 91/14/0014) Wird die Treuhand nicht offen gelegt, aber durch die Finanzverwaltung im Rahmen der Ermittlungspflicht aufgedeckt, so ist das Treuhandverhältnis steuerlich anzuerkennen (Haimerl in Apathy [Hrsg.], Die Treuhandschaft, 201). Sofort, als die Finanz an mich herantrat, habe ich unverzüglich der Finanz meine Treuhandschaft offengelegt.*

*III. Zufluss:*

*Die Finanz geht davon aus, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen A B als Gesellschafter zugute gekommen sind. Dem ist entgegenzuhalten, dass es seitens des Treugebers eine notariell beglaubigte eidesstattliche Erklärung gibt, dass keine wie immer geartete Ausschüttungen an A B erfolgt sind und dass gemäß Punkt II. der Vereinbarung zwischen K J und A B vom 01.07.1999 sämtliche Gewinne dem K J zukommen sollten.*

*Eine weitere genaue Überprüfung der Finanz wird ergeben, dass der Lebensstil von A B mit seinem Einkommen als Beamter korreliert. Er ist und war weder Eigentümer von Liegenschaften noch Inhaber von Wertpapieren, hat im Zeitraum 2001/2002 zwei alte PKW, BJ 1986 und 1992, benützt und auch sonst keine größeren Aufwendungen, die nicht mit seinem Einkommen zu vereinbaren sind, getätigt. A B ist bereit, zum Beweis seiner Einkommensverhältnisse der Finanz Einsicht in seine Kontobewegungen zu gewähren. Er hatte zum Zeitpunkt 2001/2002 ein Konto bei der Ersten Bank, Kto Nr. 0001-.... Dieses Konto wurde geschlossen und stattdessen von ihm ein anderes Konto bei der PSK, Kto Nr. 75.... eröffnet. Außer diesen Konten habe/hatte er keine Konten.*

*Der VwGH hat festgestellt, dass Einkünfte ausschließlich demjenigen zugerechnet werden können, der den Tatbestand verwirklicht hat, wobei es nicht entscheidend darauf ankommt, wer im Zeitpunkt des Zuflusses über die Einkunftsquelle verfügt. (VwGH 21. 11. 1995, 95/14/0035).*

### *III. Haftung des Geschäftsführers:*

*K J war Geschäftsführer der S GmbH. Als solcher hat er auch die Malversationen zu verantworten, die der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, Senat 1 zur GZ: RV/0153K/03 festgestellt wurden. Von diesen Vorgängen hatte A B als Gesellschafter keine Kenntnis. Es erscheint daher nicht nachvollziehbar, warum K J seitens der Finanz aus seiner Geschäftsführerhaftung entlassen wurde, jedoch die durch die Malversationen erzielten verdeckten Gewinnausschüttungen nunmehr mit dem Aufteilungsschlüssel 10 zu 90 A B zugerechnet werden sollen.*

### *IV. Höhe der verdeckten Gewinnausschüttungen:*

*Die errechneten Gewinnausschüttungen werden ausdrücklich der Höhe nach bestritten. Sämtliche Verfahren der Finanz erfolgten unter Ausschluss der Beteiligung des A B, so dass die Bescheide bzw. die dort getroffenen Feststellungen insbesondere auch der Höhe nach keine Bindungswirkung für diesen entfalten können.*

### *V. Schriftlichkeit der Vereinbarung:*

*Wenn seitens der Finanz ersucht wird, eine vom Notar beglaubigte vor der Zeit der Ausschüttungen stammende schriftliche Vereinbarung in Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag vorzulegen, aus der hervorgeht, dass A B tatsächlich seine Gesellschaftsanteile nur für Rechnung des K J gehalten hat, da alles andere für das Finanzamt kein hinreichendes Beweismittel darstellen kann, so ist dem die in Österreich herrschende grundsätzliche Gestaltungsfreiheit von Verträgen entgegenzuhalten. Nur in Ausnahmefällen normiert der Gesetzgeber, dass Verträge in Form von Notariatsakten errichtet werden müssen. Für Treuhandverträge hat der Gesetzgeber die Notariatsaktform nicht festgelegt, daher obliegt es der Autonomie der Vertragsparteien, die Vertragsform selber festzulegen. Grundsätzlich gibt es eine der Finanz vorliegende Vereinbarung zwischen K J und A B, die mit 01.07.1999 datiert ist. Diese Vereinbarung ist zwar nicht als*

*„Treuhandvertrag“ titulierte, doch kann sie materiell nicht anders gewertet werden - falsa demonstratio non nocet“.*

*Wie der Verwaltungsgerichtshof in einem E durch den verstärkten Senat zu § 103 Abs 2 KFG festgestellt hat, besteht keine gesetzliche Grundlage dafür, dass die Behörde vom Beschuldigten die Vorlage einer schriftlichen Erklärung des Entlastungszeugen in gerichtlich oder notariell beglaubigter Form verlangen könnte (VwGH 4.6.1991, 90/18/0091). Ebenso wie im KFG gibt es im materiellen Steuerrecht keine Bestimmung, auf die die der Behörde das Verlangen der Vorlage einer notariell beglaubigten schriftlichen Vereinbarung stützen könnte. Daher kann beim vorliegenden Sachverhalt die zitierte Judikatur des VwGH herangezogen werden. Da auch für das Finanzverfahren der Grundsatz der freien Beweiswürdigung gilt, eine Vereinbarung zwischen K J und A B vorliegt und weiters eine notariell beglaubigte eidesstattliche Erklärung des K J darüber errichtet wurde, dass keinerlei wie immer geartete Ausschüttungen an A B erfolgt sind, würde es eine rechtserhebliche Willkür seitens der Finanz darstellen, auf eine vom Notar beglaubigte Vereinbarung zu bestehen und die anderen Beweismittel nicht anzuerkennen.*

*VI. Grund der Treuhandenschaft und Mittel für die Stammeinlage:*

*Es besteht zwischen K J und A B eine gute Bekanntschaft. Daher war A B über Ersuchen des K J bereit, als Treuhänder zu fungieren, wobei dafür sozialversicherungsrechtliche Gründe vorliegen. K J hat als Geschäftsführer und Minderheitengesellschafter Dienstnehmereigenschaft. Wäre er 100%er Gesellschafter, so wäre er in der SVA pflichtversichert. K J versicherte A B, dass ihm dadurch nichts passieren könne, da das Stammkapital der Gesellschaft einbezahlt sei und ohnehin der Vertrag vom 01.07.1999 vorliegen würde. Das einbezahlte Stammkapital wurde zur Gänze von K J aufgebracht, da A B ausschließlich Treuhänder war.“*

*Der Bf gab am 9.9.2009 als Partei vernommen vor dem Finanzamt niederschriftlich an:*

*„...1. Frage : Sie waren im Zeitraum 20.7.1999 bis 12.7. 2002 mit 90 % am Stammkapital der S GmbH beteiligt. Was hat Sie bewogen, die Funktion als wesentlich beteiligter Gesellschafter der GmbH zu übernehmen ?*

*Antwort : Ich kenne Herrn K J, der zum 20.7.1999 die Funktion als Geschäftsführer bei der später in S GmbH umbenannten GesmbH übernommen hatte, seit unserer Schulzeit. Daraus hat sich eine enge Freundschaft entwickelt. Er hat mich zum damaligen Zeitpunkt direkt darauf angesprochen, dass er aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen eine Person suche, die nach außen zu 90% die Anteile an der GmbH halte, damit bei der GmbH seine Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer als Dienstverhältnis anerkannt werden könne. Intern würde er tatsächlich 100% der Anteile halten. Ich habe mich beim Notar, der den Gesellschaftsvertrag aufgesetzt hat, nach den möglichen rechtlichen Auswirkungen einer Beteiligung als 90% iger Gesellschafter der GmbH erkundigt. Dieser hat meine Befürchtungen zerstreut, dass mir daraus rechtliche Schwierigkeiten, insbesondere als Polizeibeamter, entstehen könnten. Als Geschäftsführer sei Herr J für sämtliche ihm zurechenbare Rechts- und Pflichtverletzungen haftbar. Aus irgendwelchen*

*Gründen habe ich mir zum damaligen Zeitpunkt diese Angaben von Seite des Notars nicht bestätigen lassen , und mir von Herrn J auch nicht das eingegangene Treuhandverhältnis bestätigen lassen. Vermutlich ist es aus gebührenrechtlichen Gründen nicht dazu gekommen.*

*Ich selbst hatte mit den Geschäften der S GmbH, aber auch mit jenen des Herrn J nicht das Geringste zu tun; ich habe die Übernahme der Beteiligung als reinen Freundschaftsdienst betrachtet, daher war von einer Gewinnbeteiligung gar nie die Rede gewesen. Da ich als Polizeibeamter im Monat bis zu 100 Überstunden mache, habe ich mich um die Verhältnisse bei der GmbH nicht wirklich gekümmert, sooft ich Herrn J getroffen habe, habe ich ihn zwar diesbezüglich gefragt, aber keine Unterlagen eingesehen oder abverlangt. Ich habe angenommen, sofern es bei der GmbH zu Unregelmäßigkeiten kommen sollte, dass sich die zuständigen Behörden ohnehin bei mir melden würden.*

*Tatsächlich habe ich von den wirtschaftlichen Problemen der GmbH erst erfahren, als die Gesellschaft bereits in Konkurs war, und zwar erst im Jahre 2006. Auch damals habe ich eigentlich keinen Handlungsbedarf gesehen, weil Herr J die Verantwortung für die begangenen Pflichtverletzungen voll übernommen hat. Erst hinterher, anlässlich der Verschreibung der Kapitalertragsteuer mir gegenüber, weil diese bei der GmbH bzw im Haftungswege bei Herrn J uneinbringlich war, habe ich von den Malversationen bei der GmbH im vollen Ausmaß erfahren.*

*Auf Wunsch von Herrn J als Treugeber habe ich zum 9.7.2002, ohne nähere Kenntnisse der diesbezüglichen Gründe, dann vor dem Notar ... meine treuhändig gehaltenen Gesellschaftsanteile an Herrn G H abgetreten gegen 33 500.- €. Die Modalitäten der Übertragung und der Bezahlung der übertragenen Gesellschaftsanteile erfolgte ausschließlich auf Veranlassung von Herrn J, ich selbst habe weder etwas bezahlen müssen noch einen Betrag erhalten.*

*2. Frage : In Wahrnehmung Ihrer Aufsichtspflichten hatten Sie keinerlei Anhaltspunkte, dass im Rahmen des Betriebes der S GmbH im größerem Umfang Malversationen durchgeführt worden sind ?*

*Ich selbst habe mich als reiner Treuhänder in Bezug auf die Wahrnehmung meiner Rechte als Gesellschafter gesehen,tatsächlich hat ja auch Herr J bei der Gesellschaft nach Belieben geschaltet und gewaltet.*

*Bei meinen Nachfragen hat Herr J keinerlei Andeutungen gemacht, dass bei der GmbH irgendwelche Pflichtverletzungen an der Tagesordnung wären.*

*3. Haben Sie vor der Übertragung Ihrer Gesellschaftsanteile auf Herrn H von dem Malversationen bei der GmbH erfahren bzw dass im Rahmen der GmbH durch die Vortäuschung von Betriebsausgaben massiv Abgabenbemessungsgrundlagen verkürzt worden seien ?*



*Zum Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile habe ich davon nichts gewusst. Erst anlässlich von Nachfragen des FA 4/5/10 im Jahre 2006 betreffend mir zuzurechnender verdeckter Gewinnausschüttungen der GmbH habe ich Herrn J bezüglich der zugrundeliegenden Vorkommnisse bei der GmbH um Aufklärung gebeten. Damals hat mir Herr J eigentlich zum ersten Mal die Wahrheit darüber anvertraut, was unter seiner Verantwortung als Geschäftsführer und Treugeber bei der Gesellschaft in den Jahren 2000 und 2001 passiert ist, nicht so sehr aus böser Absicht, sondern zur Überbrückung von wirtschaftlichen Zahlungssengen. Warum der UFS bei seiner Berufungsentscheidung in Kenntnis der Tatsache, dass ich mit den Geschäften der GmbH nichts zu tun hatte und sämtliche Malversationen von Herrn J ausgegangen sind, mir 90 % der geschätzten verdeckten Gewinnausschüttungen zugerechnet, hat, entzieht sich meiner Kenntnis. Ich wiederhole und betone neuerlich, dass ich für die Zurverfügungstellung meines Namens als Gesellschafter der GmbH nie irgendeinen Betrag kassiert, erhalten oder versprochen bekommen habe.*

*Herr J hat dies auch in seiner eidesstattigen Erklärung vor dem Notar ... am 24.5.2006 ausdrücklich bestätigt und zugegeben.*

*Ich ersuche daher, die Entscheidung, mir 90 % der für den Zeitraum 2/2000 bis 7/2001 zugerechneten verdeckten Ausschüttungen neuerlich zu überprüfen, meiner Berufung entweder stattzugeben oder an den UFS zur Entscheidung vorzulegen...*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.7.2009 gab das Finanzamt der Berufung Folge und hob den angefochtenen Bescheid auf:

*„...Mit BE vom 28.12.2005 hat der UFS Klagenfurt über die Berufung des K J gegen die Höhe der ihm direkt vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer für 2000 und 2001 entschieden. Hierbei ging er von der Richtigkeit der im Zuge einer BP bei der S GmbH festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen in den Jahren 2000 und 2001 aus, entgegen den Feststellungen des Finanzamtes rechnete er die verdeckten Gewinnausschüttungen allerdings nicht dem alleine bei der GmbH als Gesellschafter-Geschäftsführer über die Gesellschaftsmittel verfügenden K J zu, sondern nahm die Aufteilung der Kapitalertragsteuer entsprechend dem gegebenen Gesellschaftsverhältnissen im Ausschüttungszeitraum zu 10% an K J, und demzufolge zu 90% an A B vor.*

*Da sich das FA 04 der Verbindlichkeit dieser Entscheidung nicht entziehen konnte, sollte gegen A B mit Bescheid vom 24.4.2007 entsprechend seinem Beteiligungsverhältnis im Ausschüttungszeitraum 2000 und 2001 die entsprechende Kapitalertragsteuer vorgeschrieben werden.*

*Allerdings unterlief dem FA der Fehler, dass es die Vorschreibung mit Zahlungs- und Haftungsbescheid anstatt mit festsetzenden Abgabenbescheid vornahm.*

*Da die rechtliche Zuständigkeit des FA 04 für die gewählte Erledigungsform - die rechtlichen Voraussetzungen für die Erlassung eines Zahlungs- und Haftungsbescheides bestehen in der nicht offengelegten Gewährung geldwerter Vorteile an Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen durch eine Kapitalgesellschaft, die beim Empfänger*

*dieser Zuflüsse Ertragsteueransprüche auslösen, die vom Schuldner dieser Kapitalerträge einzubehalten, anzumelden und an das für den Schuldner der Kapitalerträge zuständige FA abzuführen sind - nicht besteht, war der angefochtene Bescheid aufzuheben und die auf dem Abgabenkonto des Berufungswerbers verbuchte Kapitalertragsteuer für 2000 und 2001 zu stornieren. Um der Entscheidung des UFS Klagenfurt Rechnung zu tragen, wird das ho FA die angeführte Kapitalertragsteuer für 2/2000 und 7/2001 mit Abgabenbescheid dem zum Zeitpunkt des Zuflusses der geldwerten Vorteile zu 90% beteiligten Gesellschafter A B vorschreiben.“*

Am 23.7.2009 erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2/2000-7/2001, wonach dem BF gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 als Empfänger von Kapitalerträgen von € 672.106,42 Kapitalertragsteuer von € 168.026,61 vorgeschrieben wird und begründete dies so:

*„Bei der S GmbH, StNr ..., fanden im Jahre 2002 für den ZR 2/2000 bis 7/2001 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO statt.*

*Bei dieser wurden allein vom Geschäftsführer-Gesellschafter K J zu verantwortende verdeckte Ausschüttungen in Höhe von 10 275 984,35 S (d.s. 746 784,91 €) festgestellt.*

*Anscheinend mangels Anhaltspunkten, dass dem zweiten Gesellschafter A B ein Teil der verdeckten Ausschüttungen zugedacht und zugekommen sei, wurden die verdeckten Ausschüttungen zur Gänze an K J zugeflossen behandelt. Weil ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der S GmbH mangels Kostendeckung abgewiesen worden war und die Kapitalertragsteuer bei der Schuldnerin der Kapitalerträge als endgültig uneinbringlich erachtet wurde, schrieb das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des K J zuständige Wohnsitzfinanzamt diesem die Kapitalertragsteuer in voller Höhe direkt vor.*

*Dagegen erhob K J mit der Begründung Berufung, ein Teil der verdeckten Ausschüttungen sei zur buchhalterisch nicht erfassten Bezahlung von tatsächlich an die GmbH erbrachten Leistungen verwendet worden und nie zu seiner Verfügung gelangt. Der UFS Klagenfurt beurteilte diese Einwendungen als unbeachtlich, schränkte allerdings die ihm zuzurechnenden Kapitalerträge auf der Beteiligung als Gesellschafter entsprechende 10% ein. Diese Entscheidung erwuchs in Rechtskraft. Weil dieser Bescheid auch das Finanzamt 04 bindet, war dieses nach Bekanntwerden des Sachverhaltes gesetzlich verpflichtet, A B hinsichtlich des verbleibenden Rests von 90 % der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ebenfalls im direkten Weg vorzuschreiben. Hierbei unterliefe vorerst ein Fehler:*

*Die Kapitalertragsteuer wurde mit Haftungs- und Zahlungsbescheid geltend gemacht, obwohl die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt waren. Da A B gegen diesen Bescheid Berufung eingebracht hatte, wurde dieser Bescheid mit stattgebender BVE vorerst aufgehoben.*

*Die direkte Vorschreibung der Kapitalertragsteuer für 2/2000 bis 7/2001, soweit sie der Beteiligung von K J im maßgeblichen Zeitraum an den Gesellschaftseinlagen als*

*Gesellschafter entspricht, muss nunmehr neuerlich im direkten Wege durch das ho Finanzamt erfolgen.“*

Gegen diesen Bescheid wurde am 5.8.2009 Berufung mit dem Antrag auf ersatzlose Aufhebung gestellt, der wie die Berufung vom 31.5.2007 begründet wurde.

Aktenkundig ist eine (weitere) „eidesstattliche Erklärung“ des K J, wonach A B für ihn treuhändig die Geschäftsanteile an der „Firma X GmbH“ gehalten habe. A B sei „aus diesem Anlass weder aus der Gesellschaft noch von mir irgendein Vorteil irgendeiner Art zugewendet worden.“

Ebenfalls aktenkundig ist folgende Vereinbarung vom 1.7.1999 zwischen K J und A B, wonach sich K J verpflichtet, „ sich gegenüber Herrn A B ihn hinsichtlich sämtlicher Verpflichtungen die bereits in der Vergangenheit entstanden sind oder in der Zukunft unmittelbar aus der Mitgliedschaft zur Gesellschaft erwachsen, klag und schadlos zu halten.“

„Herr A B verpflichtet sich und bestätigt , dass sämtliche Gewinne der Firma X Gesellschaft m.b.H Herrn K J zukommen sollen.“

„Herr A B räumt Herrn K J ein, die Firma X Gesellschaft m.b.H. jederzeit um den Kaufpreis von 1000 Schilling zu erwerben.Das Optionsrecht wird durch einen eingeschriebenen Brief an die Adresse/ Sitz der Firma X Gesellschaft m.b H. ausgeübt.“

Mit Bericht vom 12.8.2009 legte das Finanzamt die Berufung dem damals zuständig gewesenen Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor:

*„...Der Bw fungierte angeblich aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen als 90%iger Gesellschafter der S GmbH.*

*Anlässlich einer BP für die Jahre 1999 bis 2002 stellte sich heraus, dass der Geschäftsführer-Gesellschafter der angegebenen GmbH durch Fingierung von Eingangsrechnungen hinsichtlich Vorleistungen von Subunternehmen Betriebsausgaben vorgetäuscht hat, die die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer vermindert hatten.*

*Diese Kürzung der Bemessungsgrundlage wurde von Seite des Betriebsprüfers als verdeckte Ausschüttung an den Gf-Gesellschafter K J behandelt, weil es keine Anhaltspunkte dafür gab, dass der Bw von den Kürzungen der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer wusste noch dass daraus irgendwelche geldwerte Vorteile daraus in Bereicherungsabsicht weitergeflossen seien. Gegen den gegen ihn im direkten Wege erlassenen Kapitalertragsteuerbescheid für 02/2000 bis 7/2001des FA St.Veit - Wolfsberg erhob K J Berufung wegen zu hoher Festsetzung der Kapitalertragsteuer, weil tatsächlich Teile der vorgetäuschten Abgaben für betriebliche Zwecke zur Abdeckung der Kosten für von anderen Unternehmern bzw Personen bezogene Leistungen verwendet wurden. Der UFS Klagenfurt folgte den Einwendungen des Bw nicht, hielt die Feststellungen betreffend*

*die Höhe der verdeckten Ausschüttungen, reduzierte die K J zuzurechnende verdeckte Ausschüttung auf die Höhe seiner Beteiligung.*

*Das Finanzamt St.Veit- Wolfsberg übermittelte daraufhin dem ho FA eine Mitteilung mit den näheren Informationen über die Entscheidung des UFS Klagenfurt.*

*Nach näherer Überprüfung der Entscheidung und Überprüfung der Verhältnisse des A B gelangte das ho Finanzamt zur Entscheidung, dass es an die rechtskräftige Entscheidung des UFS Klagenfurt gebunden sei, und dementsprechend hinsichtlich des seinem Gesellschaftsanteil entsprechenden Anteils der verdeckten Ausschüttungen für 2/2000 bis 7/2001 die Kapitalertragsteuer dem zweiten Gesellschafter vorzuschreiben sei. Nach saniertem Verfahrensfehler bei Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an A B erging am 23.7.2009, zugestellt am 30.7.2009, neuerlich die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 168 026,61 € mit Bescheid an A B, weil die zur Einbehaltung der KEST verpflichtete GmbH zwischenzeitig infolge Vermögenslosigkeit als Abgabensubjekt untergegangen ist.*

*Als Begründung für die Vorschreibung ist anzuführen, dass die ho Behörde an rechtskräftige Entscheidungen als Hauptfrage einer anderen Behörde in ihrer Eigenschaft als Abgabenbehörde zweiter Instanz gesetzlich gebunden ist, und die dieser Entscheidung entsprechende Vorschreibung von Abgabeansprüchen gegenüber Abgabepflichtigen, für die das FA hinsichtlich der Erhebung der betreffenden Abgabe sachlich und örtlich erwiesenermaßen zuständig ist, vorzunehmen hat.*

*Dass das ho Finanzamt in eigener Betrachtungsweise das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung in Bezug auf den Bw A B möglicherweise anders beurteilt hätte, tut hier nichts zur Sache.*

*Um Überprüfung der Rechtsrichtigkeit des angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheides gegen A B wird daher ersucht.“*

Am 31.1.2012 erfolgte ein Wechsel des Referenten des UFS.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

A B war im Zeitraum Februar 2000 bis Juli 2002 im Firmenbuch Gesellschafter der S GmbH, vormals X GmbH, wobei sein Anteil am Stammkapital laut Firmenbuch 90% betrug. Geschäftsführer der S GmbH war K J, der laut Firmenbuch 10% des Stammkapitals hielt.

A B ist Polizeibeamter und ging im Jahr 1999 die Beteiligung auf Betreiben seines Bekannten K J ein. Dieser erklärte A B, er wolle deswegen nach außen nicht als Alleingesellschafter in Erscheinung treten, damit er als Arbeitnehmer der Gesellschaft

gelte und nicht bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert sei.

A B erwarb daher treuhändig für K J den Anteil an der Gesellschaft, wobei die Mittel hierfür von K J stammten. A B sollte mit der Gesellschaft nichts weiter zu tun haben, insbesondere sollten ihm selbst weder Aufwendungen erwachsen noch Ausschüttungen der Gesellschaft zukommen.

K J wurde mit Urteil des Landesgerichts St. Pölten vom 5.3.2008 wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG und des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG schuldig erkannt.

Er hatte sich verschiedener Scheinfirmen bedient, um Abgaben zu verkürzen; tätig für die GmbH wurde er und sein Vorarbeiter.

Aufwendungen der S GmbH gegenüber den angeblichen Subunternehmerinnen hat es nicht gegeben. Die S GmbH hat Eisenbiegearbeiten selbst durchgeführt, dh die angeblichen Dienstnehmer der angeblichen Subunternehmerinnen waren tatsächlich Dienstnehmer der S GmbH und haben in dieser Eigenschaft die Arbeiten durchgeführt. Die streitgegenständlichen Zahlungen der S GmbH wurden zum Teil dafür verwendet, um die Dienstnehmer der S GmbH zu bezahlen.

In der S GmbH hatte K J nach Belieben geschaltet und gewaltet, A B war weder für die S GmbH tätig noch sind ihm Ausschüttungen der GmbH zugeflossen. Insbesondere erhielt A B keine verdeckten Ausschüttungen in Zusammenhang mit den festgestellten Abgabenhinterziehungen bei der S GmbH erhalten.

Das Gericht gelangt zu diesen Feststellungen auf Grund der aktenkundigen Unterlagen, insbesondere des Urteils des Landesgerichts St. Pölten vom 5.3.2008, der Berufungsentscheidung UFS 28.12.2005, RV/0153-K/03, den Angaben des Bf in seinen Schriftsätzen und in der Niederschrift vor dem Finanzamt sowie den Erklärungen des K J, die im Abgabenverfahren vorgelegt wurden.

Das gesamte Abgabenverfahren hat – abgesehen von der im Firmenbuch ausgewiesenen Beteiligung als Gesellschafter – keinerlei Anhaltspunkte dafür erbracht, dass A B an den Abgabenverkürzungen beteiligt gewesen ist und ihm hieraus verdeckte Ausschüttungen zugeflossen sind.

Ursprünglich wurden K J von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde auch 100% der aus den Abgabenverkürzungen resultierenden Ausschüttungen zugerechnet. Erst die im Verfahren mehrfach herangezogene Berufungsentscheidung UFS 28.12.2005, RV/0153-K/03, rechnete K J lediglich 10% mit der einzigen Begründung zu, „Da der KJ [K J] 10% der Anteile an der SGmbH [S GmbH] gehalten hat, sind ihm 10% dieser verdeckten Ausschüttungen zuzurechnen.“ Warum K J, der später wegen Abgabenhinterziehung gerichtlich verurteilt wurde und der nach allen Verfahrensergebnissen allein für die

Malversationen verantwortlich war, nur 10% der Schwarzeinnahmen zugeflossen sein sollen und dem Bf 90%, wurde dort lediglich mit dem Beteiligungsverhältnis begründet.

Das Beteiligungsverhältnis ist zwar ein wesentlicher Hinweis darauf, wie Geschäfte verlaufen sind, aber kein unwiderlegbarer Beweis.

Vom Bf wurden treffende Gründe angegeben, warum ihm keine Ausschüttungen zugeflossen sind, und dies durch insoweit glaubhafte Urkunden belegt. Desweiteren ergibt sich auch aus dem Strafurteil kein einziger Hinweis darauf, dass der Bf an der Abgabenhinterziehung beteiligt war.

Entgegen der Annahme des Finanzamtes stellt diese Berufungsentscheidung keine Vorfragenentscheidung i.S.d. § 116 BAO dar. Dies schon deswegen, da A B keine Partei (§ 78 BAO) dieses Verfahrens war.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder Vermögensmehrung verhindern (vgl. *Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 8 Rz 100 m.w.N.).

Werden bei einer Körperschaft Mehrgewinne gegenüber den im Rechnungswesen ausgewiesenen Gewinnen, die im Betriebsvermögen der Körperschaft keinen Niederschlag gefunden haben, zugerechnet, sind diese i.d.R. nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse als den Anteilseignern zugeflossen zu werten (vgl. VwGH 22.3.2000, 97/13/0173; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241; VwGH 24.3.1998, 97/14/0118). Entscheidend ist aber, wem die Mehrgewinne tatsächlich zugekommen sind (vgl. VwGH 24.3.1998, 97/14/0118). Jedem Anteilseigner steht es offen, alles vorzubringen, was dagegen spricht, dass auch auf ihn ein Gewinnanteil entfällt (vgl. VwGH 8.11.1983, 83/14/0037).

Das Gericht konnte nicht feststellen, dass dem Bf eine verdeckte Ausschüttung aus der S GmbH zugeflossen ist.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als rechtswidrig (Art. 134 Abs 1 Z 1 B-VG), diese ist gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben.

Gemäß § 25 Abs. 1 BFGG und § 282 BAO ist das Finanzamt verpflichtet, im gegenständlichen Fall mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichtes entsprechenden Rechtszustand herzustellen und die entsprechenden Buchungen am Abgabenkonto vorzunehmen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt und die getroffenen Tatsachenfeststellungen einer Revision nicht zugänglich sind.

Wien, am 22. April 2014