

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 20.3.2013 betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Mit dem Bericht vom 27.3.2013 wurde eine bei der am 9/09 errichteten und am 3/14 wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöschten ABC Hausbetreuung GmbH, als deren Alleingeschäftsführer- und gesellschafter anfangs WX und dann YZ im Firmenbuch eingetragen waren, durchgeführte Außenprüfung abgeschlossen. Der dabei im Schätzungswege festgestellte Mehrgewinn wurde laut Tz 6 des Berichts dem Beschwerdeführer (Bf), der den gesamten Gewinn der Jahre 2009 und 2010 entnommen habe, als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet; laut Tz 2 des Berichts sei der Bf faktischer Machthaber der ABC GmbH gewesen.

Der Außenprüfung vorangegangen waren finanzpolizeiliche Ermittlungen, denen zufolge der Bf als faktischer Machthaber einer Reihe von Gesellschaften (darunter die ABC GmbH), bei denen er keine im Firmenbuch aufscheinende Funktion gehabt und für die er mindestens 120 vorwiegend rumänische Staatsbürger für die Durchführung von Hausbetreuungsarbeiten angeworben habe, anzusehen sei.

In Beilage W1 des Berichts wird dazu zunächst aus der Aussage des Bf bei seiner Beschuldigtenvernehmung am 23.3.2011 Folgendes zitiert:

Er habe sich faktisch um die ABC GmbH, die sich mit Reinigungsarbeiten, Schneeräumung, Gartenbetreuung und Reparaturarbeiten befasst habe, gekümmert, er habe auf die Einhaltung der bestehenden Verträge geschaut und sich um neue Aufträge sowie die rechtzeitige Weiterreichung der Belege an den Steuerberater gekümmert; die

große Anzahl von Firmen, bei denen er teilweise faktischer Geschäftsführer oder auch Gesellschafter gewesen sei, sei damit zu erklären, dass die rumänischen Staatsbürger, deren Beschäftigung mangels Erhalts einer Arbeitsbewilligung nur auf selbständiger Basis möglich gewesen sei, nicht ständig nur für eine Firma hätten arbeiten dürfen, um nicht als Arbeitnehmer qualifiziert zu werden.

Der Bf sei, so die Außenprüfung in Beilage W1 weiter, eindeutig als faktischer Machthaber aller betroffenen Firmen und so auch der ABC GmbH anzusehen. Auf den Bf seien nicht nur Handlungs- und Bankvollmachten ausgestellt gewesen, er habe auch diverse Verträge unterschrieben und als alleiniger Ansprechpartner der Auftraggeber fungiert. Auf Grund der Aussagen des Bf und weiterer Ermittlungen (Auffinden von Treuhand- und Abtretungsverträgen ) komme die Außenprüfung zur Ansicht, dass hinter allen Firmen der Bf stehe.

Mit den angefochtenen Bescheiden schrieb das Finanzamt der Feststellung der Außenprüfung folgend die auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallenden Kapitalertragsteuern in Höhe von 8.500,00 € (2009) und 196.000,00 € (2010) dem Bf gemäß § 95 Abs. 5 EStG vor.

In seiner dagegen erhobenen Beschwerde führt der Bf aus, es sei richtig, dass er tatsächlicher Machthaber und de facto Geschäftsführer der ABC GmbH und der weiteren Gesellschaften gewesen sei. Alle Firmen seien im Wesentlichen mit Hausbetreuungs- und Schneeräumungsarbeiten betraut gewesen. Aus den Einnahmen der ABC GmbH seien die Aufwendungen der anderen Gesellschaften bezahlt worden. Der als Gewinn 2009 und 2010 ermittelte Betrag sei daher nicht dem Bf ad personam zugekommen, vielmehr seien die Einnahmen der ABC GmbH laufend zur Abdeckung der Ausgaben der anderen Gesellschaften des Bf verwendet worden. Der Bf habe keine geordnete Buchhaltung geführt und müsse sich deshalb den Vorwurf gefallen lassen, dass diese Ausgaben im System der Buchhaltung nicht ordnungsgemäß verzeichnet seien. Die Belege seien dessen ungeachtet vorhanden. Diesen Umstand hätte die Behörde im Rahmen der Ermessensentscheidung berücksichtigen müssen. Es gebe genug Hinweise und Indizien dafür, dass der Bf zwar den für die ABC GmbH ermittelten Gewinn entnommen habe, er diesen aber nicht für seine persönlichen Bedürfnisse, sondern zur Abdeckung der Verbindlichkeiten der anderen Gesellschaften verwendet habe. Auch diese Gesellschaften hätten einen Lohnaufwand von zumindest 40% sowie einen Aufwand für Streugut von zumindest 5% gehabt. Unter Berücksichtigung dieser Aufwendungen für die anderen Gesellschaften reduziere sich die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer erheblich.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdeentscheidung. Dem Vorbringen des Bf hält das Finanzamt entgegen, dass nicht nur die Unterlagen der ABC GmbH, sondern auch jene der anderen Gesellschaften beschlagnahmt worden seien. Darlehensverträge oder sonstige Verträge bzw. Hinweise auf mündliche Vereinbarungen betreffend die Tragung von Kosten seien dabei nicht aufgefunden, auch Verrechnungskonten nicht geführt worden; den beim Firmenbuch eingereichten Jahresabschlüssen sei auch nicht

zu entnehmen, dass ein Kapitalbedarf bei den anderen Gesellschaften bestanden hätte, diese seien in der Lage gewesen, ihre Ausgaben mit den eigenen Einnahmen zu begleichen. Bei den Entnahmen aus der ABC GmbH handle es sich daher um Entnahmen ins Privatvermögen des Bf.

Der Bf brachte einen Vorlageantrag ein.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Eine verdeckte Ausschüttung setzt definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus (z.B. VwGH 25.2.2009, 2006/13/0111).

Da Gesellschaftsanteile einer Kapitalgesellschaft für den Bereich des Abgabenrechts Wirtschaftsgüter im Sinne des § 24 Abs. 1 BAO darstellen, greift insoweit die dem Abgabenrecht immanente wirtschaftliche Betrachtungsweise. Eine Gesellschafterstellung wird somit auch in den Fällen des § 24 Abs. 1 BAO - insbesondere in den Fällen einer treuhändig gehaltenen Beteiligung - vermittelt. Der Treugeber hat daher eine Gesellschafterstellung inne (Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger/ Vock, KStG, § 8 Tz 139). Als Strohfürer wird im Allgemeinen derjenige bezeichnet, der einen (verdeckten) Treuhandauftrag ausführt. Aus einem fehlenden Kapitaleinsatz einzelner Gesellschafter und aus deren Desinteresse an einer Gewinnausschüttung kann der Schluss gezogen werden, dass diese beim Eingehen der Beteiligung bloß einen verdeckten Treuhandauftrag ausführten (vgl. VwGH 27.1.1998, 93/14/0181).

Der Bf war im Firmenbuch nicht als Gesellschafter der ABC Hausbetreuung GmbH eingetragen. Als Gesellschafter und Geschäftsführer scheinen im Firmenbuch die beiden rumänischen Staatsbürger WX (bis Jänner 2010) und YZ (ab Jänner 2010) auf. Die vorliegenden Beweisergebnisse sprechen aber dafür, dass der Bf beide als Strohfürer in der Gesellschafterstellung vorgeschoben hat.

Im Zuge der bei den einzelnen im Einflussbereich des Bf stehenden Gesellschaften durchgeführten Erhebungen wurden, wie dem Bericht der Außenprüfung zu entnehmen ist, u.a. Treuhand- und Abtretungsverträge aufgefunden. So liegen etwa betreffend die R X GmbH Treuhandverträge zwischen dem Bf und den ursprünglich im Firmenbuch als Gesellschafter eingetragenen M und N vom 7.9.2010 vor, in welchem diese erklären, den Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung erworben zu haben, sondern als Treuhänder für den Bf als Treugeber zu halten, weiters ein Anbot des ab Jänner 2011 im Firmenbuch als Gesellschafter eingetragenen L vom 4.1.2011, in welchem dieser erklärt, seinen Geschäftsanteil im Falle der Annahme des Angebotes an den Bf oder einen von diesem namhaft gemachten Dritten um den Preis von 1,00 € abzutreten, für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Angebotes verpflichtete er sich, sich jeder Verfügung über den Geschäftsanteil ohne Zustimmung des Bf zu enthalten und sämtliche mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte nur nach Weisung des Bf auszuüben. Solche Verträge sind zwar hinsichtlich der ABC GmbH nicht aktenkundig bzw. konnten

anlässlich der durchgeführten Ermittlungen offensichtlich nicht aufgefunden werden. Dass die Vorgangsweise bei der ABC GmbH eine andere gewesen wäre, ist aber schon deshalb nicht wahrscheinlich, weil, wie aus den Protokollen über die Einvernahme des Bf hervorgeht, es seine "Geschäftsidee" war, Gesellschaften zu gründen und die aus Rumänien stammenden Arbeiter bei den einzelnen Gesellschaften auf selbständiger Basis zu beschäftigen, um so eine Dienstnehmereigenschaft abzuwenden. So gab der Bf am 21.3.2011 bei seiner Vernehmung durch die Polizei und am 26.4.2012 bei seiner Vernehmung durch die Finanzstraßbehörde zu Protokoll, dass er als Einmannfirma mit den Aufträgen nicht mehr alleine klar gekommen sei, er habe von seinen Auftraggebern immer mehr Arbeit bekommen, also mehr Arbeiter gebraucht, über Landsleute sei er dazu gekommen, Leute aus seiner Heimat zu beschäftigen, die Leute hätten von seiner Sekretärin das Geld bekommen, wenn sie eine Honorarnote gestellt haben und das Geld bei ihm am Konto gewesen sei, das Geld wiederum habe er von seinen Auftraggebern bekommen; am 23.3.2011 gab der Bf zu Protokoll, dass es deswegen so viele Firmen gegeben habe, damit die Leute nicht alle ständig nur für eine Firma arbeiten, weil sie sonst als Arbeitnehmer qualifiziert worden wären. Damit bringt der Bf nicht nur zum Ausdruck, dass er - was er in der Beschwerde auch gar nicht in Abrede stellt - Machthaber der einzelnen Gesellschaften gewesen ist, er macht damit auch deutlich, dass es nur er gewesen sein kann, der wirtschaftliche Interessen an den einzelnen, auf sein Betreiben hin gegründeten Gesellschaften und den von diesen erzielten Gewinnen hatte (es ging ja letztlich um seine Aufträge, die er als Einmannfirma nicht mehr bewältigt habe). Auch die umfassenden Vollmachten, die sich der Bf unmittelbar nach der Errichtung der Gesellschaften bzw. nach einem Wechsel des Gesellschafter-Geschäftsführers einräumen ließ - konkret unmittelbar nach der Gründung der ABC GmbH durch WX, dann im Jänner 2010 durch YZ, beide sind im Übrigen im Verlaufe des Prüfungsverfahrens nicht in Erscheinung getreten -, deuten auf eine Absicherung seiner wirtschaftlichen Interessen an den Gesellschaften hin. Zudem hat der Bf bei seiner Befragung durch die Finanzstraßbehörde am 8.5.2012 bestätigt, dass es, wie hinsichtlich weiterer Gesellschaften, auch hinsichtlich der ABC GmbH ein Anbot auf Abtretung der Geschäftsanteile um 1,00 € gegeben hat. Ein derartiges Abtretungsangebot zielt aber nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens auf die Herausgabe von Treuhandvermögen ab (vgl. VwGH 27.1.1998, 93/14/0181), wobei insbesondere der Abtretungspreis von 1,00 € Grund zu der Annahme gibt, dass nicht der im Firmenbuch eingetragene, Anbot legende Gesellschafter, sondern der Bf das Gründungskapital aufgebracht hat. Im Übrigen gibt der Bf auch mit seinem Vorbringen in der Beschwerde, er habe die Einnahmen der ABC GmbH zur Abdeckung der Ausgaben seiner "anderen" Gesellschaften verwendet, zu erkennen, dass er nicht nur der Machthaber, sondern auch der tatsächliche Gesellschafter der ABC GmbH gewesen ist.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Bf - wirtschaftlich betrachtet - die (alleinige) Gesellschafterstellung in der ABC GmbH inne hatte. Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig

als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen (z.B. VwGH 21.9.2005, 2002/13/0230). Dass die durch Gewinnzuschätzungen ermittelten Mehrgewinne überhaupt nicht zur Ausschüttung gekommen seien, also weiterhin bei der Gesellschaft verwendet worden seien, ist vom Abgabepflichtigen zu beweisen (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059). Einen solchen Nachweis hat der Bf nicht erbracht. Im Gegenteil, er bringt in seiner Beschwerde selbst vor, die Gewinne der Jahre 2009 und 2010 entnommen zu haben. Wofür der Bf die entnommenen Geldbeträge letztlich verwendet hat, ist für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung unerheblich. Davon abgesehen hat der Bf seine Behauptung, mit den Gewinnen Verbindlichkeiten seiner anderen Gesellschaften abgedeckt zu haben, vollkommen unbelegt in den Raum gestellt. Der Bf hat weder nachvollziehbar gemacht, dass solche Geldflüsse tatsächlich stattgefunden hätten, noch lässt sich seinem Vorbringen entnehmen, dass er oder seine anderen Gesellschaften die Absicht gehabt hätten, allenfalls erhaltene Zahlungen an die ABC GmbH zurückzuzahlen. Wie das Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung feststellt, wurden auch weder Verrechnungskonten geführt noch Darlehensverträge vorgelegt. Zudem ist die Behauptung des Bf deshalb nicht stichhaltig, weil die anderen Gesellschaften, wie die Ermittlungen der Außenprüfungen ergaben, selbst hinreichende Einnahmen zur Bedeckung ihrer Ausgaben erzielt haben. Inwiefern sich dadurch, dass auch die anderen Gesellschaften einen Lohnaufwand von zumindest 40% und einen Aufwand von Streugut von zumindest 5% gehabt hätten, bei der Bf die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer reduzieren sollte, ist nicht ersichtlich. Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass bei sämtlichen Gesellschaften, so auch bei der ABC GmbH, im Rahmen der Schätzungen ein Fremdleistungsaufwand und ein Aufwand für Streugut im besagten Ausmaß berücksichtigt wurden.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG u.a. der Schuldner der Kapitalerträge. Gemäß § 95 Abs. 5 Z 1 EStG in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung (nunmehr: § 95 Abs. 4 Z 1 EStG) ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

Die Wortfolge "und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre" wurde zwar erst durch das StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, in § 95 Abs. 4 Z 1 EStG eingefügt. In Fällen von vornherein feststehender "Nichtdurchsetzbarkeit" (oder erschwelter Durchsetzbarkeit) der Kapitalertragsteuer bei der verdeckt ausschüttenden GmbH konnte das Finanzamt aber schon bisher im Rahmen des bei der Erlassung eines Haftungsbescheides vorzunehmenden Ermessensübung von der Geltendmachung der Haftung absehen und sich direkt an den Steuerschuldner wenden (vgl. Kirchmayr/Zorn, SWK 2015, 974).

Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 (bzw. nunmehr Abs. 4) EStG gegeben (VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170). Solcherart liegt

es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046). Im Hinblick auf die Vermögenslage der ABC Hausbetreuung GmbH - der Bf hat ja selbst zugestimmt, die Gewinne entnommen zu haben, für die Gesellschaft wurde auch ein Insolvenzantrag gestellt, den das Handelsgericht Wien mit Beschluss vom 16.1.2012 zurückgewiesen hat, schließlich führte die Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zur amtswegigen Löschung im Firmenbuch - war eine Haftung nach § 95 Abs. 1 EStG nicht mehr durchsetzbar, weshalb das Finanzamt im Rahmen des Ermessens die Kapitalertragsteuer zu Recht dem Bf als Empfänger der verdeckten Ausschüttungen vorgeschrieben hat.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

### **Zur Frage der Zulässigkeit einer 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. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 17.9.2014, Ra 2014/04/0023).

Die Frage, ob der Bf in der ABC Hausbetreuung GmbH Gesellschafterstellung inne hatte, stellt eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage dar. Auch die Beschwerde, die sich gegen die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer ausschließlich mit der nicht zielführenden Begründung, die entnommenen bzw. verdeckt ausgeschütteten Gewinne seien für die Abdeckung von Verbindlichkeiten der anderen Gesellschaften des Bf verwendet worden, wendet, zeigt das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht auf. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 6. November 2017