

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache

GmbH, vertreten durch Mag. Manfred Vogrin, Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungs GmbH, Hauptstraße 13, 8650 Kindberg und LeitnerLeitner, Wirtschaftsprüfer Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 19.05.2017 gegen die Bescheide des Finanzamt Graz-Umgebung vom 30.1.2017 betreffend **Körperschaftsteuer 2012 und 2014, Umsatzsteuer 2012 und 2014 und Anspruchszinsen 2014** sowie die Bescheide vom 19.12.2016 betreffend **Kapitalertragsteuer 2012 und 2014** in der Sitzung am 22.11.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend **Körperschaftsteuer 2012 und 2014** werden **abgeändert**:

Die Körperschaftsteuer 2012 beträgt 1.750 Euro.

Die Körperschaftsteuer 2014 beträgt 1.750 Euro.

Die Beschwerde betreffend **Umsatzsteuer 2012 und 2014** wird **abgewiesen**.

Die Beschwerde betreffend **Anspruchszinsen** wird **abgewiesen**.

Die Bescheide betreffend Haftung **Kapitalertragsteuer** werden **abgeändert**:

An Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2012 werden 133,32 Euro (Bemessungsgrundlage 400 Euro) geltend gemacht

An Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2014 werden 39,00 Euro (Bemessungsgrundlage 117 Euro) geltend gemacht

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, die A GmbH (im Folgenden Bf.), ist im Bereich des technischen Projektmanagements tätig.

Im Zuge einer **abgabenbehördlichen Überprüfung** der Jahre 2008 – 2015 machte das Finanzamt hinsichtlich der Jahre 2012 und 2014 folgende, hier streitgegenständliche Feststellungen:

Im Jahr **2012** hat die Firma ABC U B 8.040,50 Euro für Planungs- Prüf und Ingenieursleistungen verrechnet. In den Rechnungen wurde eine USt iHv 50 Euro ausgewiesen.

Das Finanzamt bezweifelte die tatsächliche Leistungserbringung und stellte fest, dass die Firma ABC U B steuerlich nicht erfasst war.

Daher versagte das Finanzamt den Abzug von Betriebsausgaben und Vorsteuern und wertete die Zuwendung als verdeckte Ausschüttung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person (siehe ausführlich zu den Feststellungen 2014).

Die Bf. hat es im Jahr **2014** übernommen, Gutachten über Gewerbebauten für das Projekt P (P) zu erstellen. Der Gutachtensauftrag erforderte weitgehend technisches und vertragsrechtliches Know-how aus der Baubranche.

Dazu hat sich die Bf. im Wesentlichen zweier Subauftragnehmer bedient.

Eine der Subauftragnehmer war die Firma ABC U B.

Frau U B ist die Ehegattin von Herrn V B und damit die Stiefmutter des Herrn Ing. W B, Geschäftsführer der Bf.

Das Finanzamt stellte zu ihren Rechnungen fest, dass im Prüfungszeitraum unter der angegeben Firmenanschrift bzw. Firmeninhaberin kein aufrechtes operatives Unternehmen aufscheint. Weder übte die angegebene Firmeninhaberin im Prüfungszeitraum eine selbständige oder gewerbliche Tätigkeit aus, noch war die angegebene Umsatzsteueridentifikationsnummer aufrecht (begrenzt per 16.3.2011).

Unter dem Firmennamen waren auch keine Dienstnehmer beschäftigt und auch keine Mitteilungen für Werkvertragsnehmer (§ 109a-Mitteilungen) abgegeben worden.

Die Bf. räumte im Verfahren ein, dass die Gutachten tatsächlich von Herrn V B bearbeitet wurden, dem Ehemann von Frau U B, der als "Erfüllungsgehilfe" fungierte.

Im Zuge der Ermittlungen ist es der Abgabenbehörde ist es nicht gelungen, Frau U B zur Rechnungsausstellung, Leistungserbringung und Zahlungsverwendung persönlich zu befragen oder schriftliche Antworten zu erhalten.

Seitens Frau U B bzw. ihres Ehemannes Herrn V B wurden keine Vereinbarungen, Verträge, Schriftverkehr, Belege, etc zur Belegung der Behauptung, das Unternehmen U B sei von der Bf. beauftragt worden, vorgelegt.

Das Ehepaar ist zwischenzeitig nach Thailand unbekannten Aufenthalts verzogen.

Eine Überprüfung der beruflichen Aktivitäten des Ehepaares B hat ergeben, dass Frau U B im Zeitraum vom 1.12.2010 bis 30.9.2014 als Arbeiterin bei der Firma, zu Vollzeit beschäftigt war.

Herr Ing. V B bezieht seit 1.1.2012 bis laufend einen Alterspensionsbezug über die PVA.

Hinsichtlich der technischen Abwicklung stellte das Finanzamt fest, dass der Auftraggeber diversen natürlichen Personen ein Passwort für die Gutachtenserstellung vergeben hat. Der unter diesen Personen genannte V B hat lt. Auswertungsergebnis 242 Gutachten erstellt, während er laut Ermittlungen der Betriebsprüfung 346 Gutachten verrechnet hat. Die Bf. bezahlte ihm dafür in Summe rund 100 Euro netto, was für 346 Gutachten rechnerisch einem Stückpreis/Gutachten von 730,50 Euro entspricht, für 242 Gutachten einem Stückpreis/Gutachten von 1.044 Euro.

Herr Ing. K erhielt nach den Ermittlungen der Betriebsprüfung pro Gutachten 268 Euro.

Die Bf. konnte ihrerseits pro Gutachten 10 Euro an die Firma P verrechnen.

Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen der Firma ABC U B, weil sie nach den Ermittlungen nicht die leistende Unternehmerin war.

Der Bf. musste dies insbesondere auch durch die familiäre Nahebeziehung des Geschäftsführers mit der mutmaßlichen Leistungserbringerin bekannt gewesen sein. Bereits eine simple UID-Abfrage hätte Zweifel aufkommen lassen müssen.

Auch sei es nicht fremdüblich, wenn die "Firmeninhaberin" bei Verhandlungen, Werksausführung, -übergabe etc. niemals in Erscheinung tritt, sondern nur der "Erfüllungsgehilfe" Verträge unterfertigt und Rechnungen ausstellt, der schon rechtlich nicht befähigt ist, als "Stellvertreter" für ein Einzelunternehmen zu firmieren.

Auch für die Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Ergebnisses hat das Finanzamt den bisher gebuchten Aufwand für den Subunternehmer "ABC U B" zur Gänze nicht anerkannt und die tatsächlichen Erbringung von 242 Gutachten mit einem Wert von insgesamt 55.000 Euro geschätzt. Diese Schätzung gem. [§ 184 BAO](#) kam durch einen Vergleich mit anderen verrechneten Gutachten, Lohnbezügen und von Herrn V B eingereichten Umsatzsteuererklärungen als Durchschnittswert zustande.

Die Differenz zwischen den von Frau U B verrechneten Entgelten und dem geschätzten tatsächlichen Aufwand wurde als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn hinzugerechnet und als kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung an eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer nahestehende Person behandelt.

Für 2014 wurden schließlich Anspruchszinsen vorgeschrieben.

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** führte der Bf. zum Vorsteuerabzug aus, dass die Leistungen tatsächlich durch die Firma ABC U B erbracht wurden.

Im Rahmen zweier Werkverträge wurde die Erstellung von Gutachten in Teilbereiche untergliedert, die unterschiedlich vergütet wurden. Die Gutachtenserstellung durch die Firma ABC U B bzw. Herrn V B wurde ebenso abgerechnet wie die Gutachtenserstellung durch Herrn J K.

Die Firma ABC U B wurde bereits im Juni 2009 für die Bf. tätig und von Herrn V B als gewerberechtlichem Geschäftsführer vertreten.

Zur Umsatzsteuer führte die Bf. aus:

Herr V B erstellte die Gutachten in den Räumlichkeiten der Bf. bzw. an seinem Wohnort. Die Rechnungen wurden daher formal korrekt ausgestellt. Die Gutachten selbst wurden von der Bf. zur Erzielung steuerpflichtige Umsätze verwendet.

Soweit die Ungültigkeit der UID die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges verhindern soll, weist die BF. daraufhin, dass laut Rz. 1539 der Umsatzsteuerrichtlinien die inhaltliche Richtigkeit der UID nicht zu prüfen ist.

Da Herr V B als gewerberechtlicher Geschäftsführer für die Firma ABC U B tätig war, konnte die Bf. davon ausgehen, dass seine Tätigkeit der Firma ABC zuzurechnen ist. Ob tatsächlich ein Dienstverhältnis zwischen der Firma ABC U B und Herrn V B bestand, entzieht sich naturgemäß der Kenntnis der Bf.

Für die Gutachtenerstellung selbst werden mit Ausnahme eines Computers keinerlei Arbeitsmittel benötigt. Die Firma ABC U B ist aufgrund der tatsächlich vorhandenen Anschrift greifbar. Dass an dieser Adresse auch die Firmeninhaberin wohnhaft ist, hindert den Vorsteuerabzug nicht. Es liegen daher alle materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vor.

Zur Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes ergänzt die Bf., dass ihr Geschäftsführer die Teilnahme seines Vaters an der Besprechung mit der BP organisiert hat und Herr V B auch persönlich erschienen ist. Diese Umstände sind nicht unüblich, sondern branchenüblich.

Zur Körperschaftsteuer merkte die Bf. an:

Dem BP Bericht ist nicht zu entnehmen, weshalb die durch die Dienstnehmer der Firma ABC U B erbrachten Leistungen keinen Aufwand bei der bis Bf. darstellen sollten. Die Honorare der Firma ABC sind daher in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Obgleich kein Grund für eine Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) vorliegt, erfolgte auch die Schätzung nicht richtig. So hat Herr K beispielsweise 542 Gutachten hochgeladen, aber nicht alle verrechnet. Daraus ergibt sich, dass die Anzahl der erstellten Gutachten nicht ausschließlich aus den hochgeladenen Gutachten abgeleitet werden kann.

Der innerbetriebliche Vergleich mit dem Lohnaufwand ist ebenso fehlerhaft, da von 32 Arbeitstagen ausgegangen wurde.

Auch die Aussage von Herrn V B, er hätte sich diverser Subunternehmer bedient, als Schätzungsgrundlagen heranzuziehen ist unrichtig, da seine Aussage unglaubwürdig ist und seitens der BP auch nicht belegt werden konnte.

Seitens der Bf. sei alles unternommen worden, um den Sachverhalt offenzulegen. Die Betriebsausgaben können daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nachgewiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht werden.

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer führte die Bf. aus:

Keiner der Geschäftsführer wollte Herrn V B einen Vorteil zukommen lassen. Fremde Gesellschafter sind im Ausmaß von 75 % an der Bf. beteiligt. Der zweite Geschäftsführer hat dem Geschäft mit der Firma ABC U B nur deshalb zugestimmt, weil es zu fremd üblichen Konditionen tatsächlich erfüllt wurde. Es liegen damit keine erhöhten Aufwendungen vor. Damit fehlen auch die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** begründete das Finanzamt zunächst damit, dass die BP den Sachverhalt anders festgestellt habe:

Wie die Bf. bestätigt hat, war die Gewerbeberechtigung des Herrn V B im Streitzeitraum ruhend gemeldet und die UID aufgrund einer dem Finanzamt 2010 gemeldeten Betriebsaufgabe seit 16.3.2011 begrenzt. Warum daher die Bf. davon ausgeht, dass alle formellen und materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen, kann nicht nachvollzogen werden.

Die Grundlagen der Abgabenerhebung konnten auf Basis der mangelhaften Daten der Firma ABC U B nicht ermittelt bzw. berechnet werden. Daher war eine Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) notwendig.

Zur Höhe der Schätzung führte das Finanzamt aus, dass es nicht glaubhaft ist, dass Herr V B 455 Standorte, 720 Gutachten-Pläne und 720 Unterlagen zur Festigkeit überprüft habe wenn von ihm lediglich 242 Dokumente hochgeladen wurden. Bedenkt man, dass der Geschäftsführer W B auf Festigkeits Überprüfungen spezialisiert ist, erscheint es verwunderlich, dass sein auf Behördenverfahren und Dokumentenmanagement spezialisierter Vater 720 Festigkeits Überprüfungen durchgeführt haben soll während ihm selbst nur 120 Überprüfungen zugerechnet werden können.

Die 32-tägige Berechnungsgrundlage für den innerbetrieblichen Lohnaufwand-Vergleich entspricht jener Zeitspanne, in der Herr DI D bei der Bf. beschäftigt war. Bedenkt man weiters, dass laut Aussage von Herrn DI D pro Person und Tag durchschnittlich ein Gutachten erstellt wurde, so hat Herr V B ohnedies viel schneller gearbeitet, weil ihm von der BP pro Tag zwei Gutachten zugerechnet wurden. Demgegenüber müsste er nach dem Vorbringen der Bf. das 4,8 fache des firmeneigenen Personals geleistet haben. Dies erscheint unrealistisch. Soweit Herr B anführt, dass nicht näher bezeichnete Subunternehmer für ihn tätig waren, ist

in Anlehnung an [§ 162 BAO](#) (Empfängerbenennung) die Anerkennung dieser Aufwendungen zu versagen. Die Bf. kann daher nur Herrn V B als Leistenden namhaft machen.

Zur Umsatzsteuer führte das Finanzamt neben den Feststellungen zu den formalen Mängeln aus, dass die über das Ausmaß von 242 Gutachten hinausgehende Inrechnungsstellung zu einer Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 14 führt, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Beschwerdeverechtsentscheidung zur Kapitalertragsteuer 2012 und 2014 begründete das Finanzamt damit, dass die Beteiligungshöhe für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung nicht maßgeblich ist. Die Zuwendung in Form von überhöhten Zahlungen erfolgte an nahestehende Personen (den Vater bzw. die Stiefmutter des Geschäftsführers). Hinsichtlich der Höhe wird auf die Feststellungen zur Körperschaftsteuer verwiesen.

Hinsichtlich der Anspruchszinsen verwies das Finanzamt auf die Rechtslage.

Im **Vorlageantrag** betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2014, Körperschaftsteuer 2012 und 2014, Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheide 2012 und 2014 sowie Anspruchszinsen 2014 wiederholte die Bf. ihr Vorbringen aus der Beschwerde und ergänzte es um ausführliche Anmerkungen zur Begründung der Beschwerdeverechtsentscheidung. Zusammengefasst führte die Bf. aus:

Unstrittig wurden 987 Gutachten erstellt, von P abgenommen und an die Bf. bezahlt. Die Erstellung von Gutachten wurde von Herrn V B und Herrn J K bestätigt und zu gleichen Preisen abgerechnet. Seitens der Bf. wurden die Gutachten durch beide Geschäftsführer abgenommen und die Rechnungen mittels Banküberweisungen auf inländische Bankkonten bezahlt anschließend erfolgte eine Weiterverrechnung mit einem Gewinnaufschlag von 38 %.

Nach Ansicht des VwGH vom 9. September 2004, [99/15/0250](#), ist von mehreren möglichen Varianten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat. Dies ist nach unserer Ansicht jene, dass sämtliche 897 Gutachten von Herrn B und Herrn K erstellt wurden.

Die Rechnungen der Firma ABC U B stellen daher Betriebsausgaben dar und berechtigen zum Vorsteuerabzug. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt nicht vor.

Im Einzelnen führte die Bf. aus, dass nicht nur Gesamtgutachten, sondern in hohem Ausmaß Teilgutachten erstellt wurden. Derjenige, der ein Gutachten zum ersten Mal geöffnet hat, wird als Hauptgutachter geführt.

Das Unternehmen SMC U B war für das reglementierte Gewerbe Baumeister 2014 im GISA gemeldet.

Über Aufforderung durch das BFG **erläuterte die Bf. die Auftragsabwicklung** mit der P wie folgt:

„Seitens der Mitarbeiter der A wurden 48 Standortgutachten und je 206 Gutachten und Festigkeitsgutachten erstellt. Die restlichen Gutachten wurden von der ABC bzw I K KG erstellt (Eingangsrechnungen der ABC und der I K KG samt den Überweisungen auf inländische Bankkonten beiliegend).

Einige der für das Projekt P zuständigen Mitarbeiterinnen waren als Studenten nur kurzfristig tätig, weil sie die Gutachtenerstellung nicht in der geforderten Zeit und Qualität erbringen konnten. Folgende Personen waren mit der Gutachtenerstellung befasst:

C. B (zeitweise: vorrangig Koordination, hatte neben der Geschäftsführung auch andere Projekte zu betreuen und Angebote bearbeitet), M (1 Monat), N (1 Monat), O (1,5 Monate), Q (1,5 Monate), Stephan D (1,5 Monate) und R (bis 31.7. rund 4 Monate).

Berücksichtigt man, dass nicht alle Gutachten fremd erstellt wurden, ergibt sich folgende Rechnung, wenn man rund 30% arbeitgeberseitige Lohnnebenkosten für das Personal unterstellt:

10-8=2

Das Finanzamt hat dazu wie folgt **Stellung** genommen:

Wesentlich für die Ermittlung der Anzahl der Gutachten waren die Auskünfte des Auftraggebers (P - Herr X), die besagten, dass seitens der Firma A GmbH in Summe 987 Gutachten erstellt und eingereicht wurden und hierfür pro Gesamt-Gutachten (!) 10,00 Euro netto (pauschal!!) bezahlt wurden.

Die Firma A GesmbH splittet das Gutachten in Teil-Gutachten und verrechnet somit an die Auftragnehmer verschiedene Honorarsätze und eine verschiedene Anzahl von Gutachten, die somit auch in Summe eine größere Anzahl von Gesamt-Gutachten ergeben. Seitens der Behörde ist diese verrechnete Anzahl von Teil-Gutachten nicht überprüfbar! Seitens der P-Auswertung wurden von W B ebenfalls 120 Gutachten eingereicht, was im Rahmen der Betriebsprüfung ständig verneint wurde. Hierbei stellte sich lt. BP ebenfalls die Frage der (zusätzlichen) Entlohnung?

Lt. Auftraggeber P war Herr B V persönlich gar nicht bekannt bzw. gab es auch keinen Kontakt. Jede Firma bekam Zugriff-Accounts auf Datenbanken und eine Festplatte (mit

strikter Geheimhaltungsverpflichtung), wobei die Bearbeitung dieser Gutachten auch nicht ortsgebunden war, da per Internet der Zugang möglich war.

Somit kann es keinen eindeutigen Beweis dafür geben, dass nur eine Person mit dem jeweiligen Zugangs-Code gearbeitet hat bzw. ist aufgrund der teilweise sehr spezifischen technischen Materie und des damit verbundenen Know-hows der Nutzerkreis damit sehr eingeschränkt! Auch kann es mE keinen technischen Nachweis für die Erbringung von „Teil-Gutachten“ geben, da beim Auftraggeber P mit dem jeweiligen Zugangs-Code nur EIN GESAMTGUTACHTEN eingereicht wurde und dieses mit EUR 10,- netto fakturiert wurde.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung und unter dem Aspekt der nachvollziehbaren Glaubhaftmachung wurde seitens der BP dem Grunde nach die Erstellung der Gutachten anerkannt, unter Tz 5.4 a-e des Bp-Berichtes wird ausführlich dargelegt, wie sich die geschätzte Besteuerungsgrundlage ermittelt. Seitens der belangten Behörde erscheint die Berechnung dieser geschätzten Betriebsausgaben äußerst fair und angemessen, speziell in Anbetracht der gesamten steuerschonenden, vertraglichen Gestaltungen.

Zur Umsatzsteuer führte das Finanzamt aus, dass die Rechnungsausstellerin U B dem Finanzamt weder als Auskunftsperson bezüglich ihrer Unternehmereigenschaft, ihrer eventuellen Subunternehmer bzw. Werkvertragsnehmer etc. zur Verfügung stand. Auch bestand kein glaubhafter, nachvollziehbarer Konnex, dass Frau U B als ehemalige Gastronomin die fachliche Qualifikation für die Erstellung von komplexen technischen Gutachten hätte.

Ebenfalls unklar blieb, in welcher rechtlichen Funktion Herr V B als „Sachverständiger“ für die Firma A tätig geworden ist. Es gibt weder ein Dienstverhältnis in den Firmen „ABC“, noch in der „A GmbH“ noch einen Werkvertrag mit der Firma ABC oder der Firma A.

Zu den seitens des Beschwerdeführers im Rahmen des Vorhalteverfahrens des BFG nachgereichten Unterlagen ist zu bemerken, dass die ursprüngliche ER ohne Angabe der UID des Re-Empfängers ausgestellt wurde während die korrigierte ER ABC (Eingang 13.7.2015 Korrektur von welchem Unternehmer?) mit Angabe der UID (UID Beschränkung 2011) erfolgte.

Auch die Aufstellung der Gutachten hat sich verändert:

Laut Schreiben Mag. Schweiger iZm Besprechung 13.10.2015 werden für B V 455 Gutachten, für K J 533 Gutachten und B W 0 Gutachten angesetzt.

In den nachgereichten Unterlagen werden für nicht näher bezeichnete Mitarbeiter der Bf. 48, für B V 406 und für K J 533 Gutachten angesetzt

Trotz des rechnerischen Deckungsbeitrages betr. Gutachten von x,- Euro machte die Bf. mit ihrer gesamten Geschäftstätigkeit nur einen steuerlichen Gewinn von 1.

In einem **Schriftsatz zur mündlichen Verhandlung** ergänzte der steuerliche Vertreter den vom Finanzamt festgestellten Sachverhalt um Aussagen von Herrn J K wie folgt:

„Herr K war von Mai 2014 bis Ende August 2014 für das Gutachten-Projekt der A GmbH tätig.

- Die inhaltlichen Anforderungen an die Gutachten wurden während der Projektdauer erhöht. Gegen Projektende waren zusätzliche Gutachtenteile (Gutachten und Festigkeit) zu ergänzen. In diesem Zusammenhang wurde auch der Vertrag mit der A GmbH handschriftlich ergänzt.

- Es wurde in einem Besprechungsraum der A GmbH gearbeitet, weil dort die relevanten Papierunterlagen und die zur Gutachtenerstellung zu verwendenden fünf Tablets (ipads) auflagen.

- Die Tablets (ipads) konnten nur in den Räumlichkeiten der A verwendet werden und waren mit einer E-Mail-Adresse verknüpft. Herr K hat meistens „sein“ Tablet (ipad) verwendet. Insgesamt wurden allerdings die fünf Tablets (ipads) von verschiedenen Gutachtern (zB diverse Studenten bis Ende Juni 2016) verwendet. Das Tablet mit der E-Mail Adresse von Frau Y B hatte technische Probleme und wurde daher kaum verwendet.

- V B hat gemeinsam mit Herrn K im gleichen Raum im vergleichbaren Umfang gearbeitet. Herr W B hat keine Gutachten erstellt, sondern lediglich zu Beginn des Projekts teilweise Korrektur gelesen. Herr W B hat die Kommunikation mit dem Auftraggeber (P) organisiert.

(....)

Im Rahmen einer Abrechnungsaufstellung (siehe Anlage ./4) wurden die erstellten Gutachten von der A GmbH aufgelistet und nach Standortnummer dem jeweiligen Bearbeiter (F = V B; G = J K) zugeordnet. In der Abrechnungsaufstellung werden die vereinbarten und verrechneten Standortgutachten sowie die Zusatzleistungen für die Prüfung von Gutachten und Festigkeit aufgelistet. Aufgezeichnet wurden zudem jeweils das Abschluss-Datum, der Qualitätsprüfer von P sowie das Datum der Freigabe.

Die Abrechnungsübersicht (Anlage ./4) sowie die beiliegenden E-Mails (Anlage ./2 und ./3) machen deutlich, dass ein wesentlicher Teil der Gutachten sowie weitere Ergänzungen im Juli und August 2014 abgearbeitet wurden. Dies zeigen auch die Rechnungen der A GmbH, wonach mit Ende Juni 2014 erst 165 von insgesamt 987 Gutachten erstellt wurden. Zudem kann daraus und den Ausführungen von Herrn K entnommen werden, dass die inhaltlichen Anforderungen an die Gutachten im Laufe des Projekts angehoben wurden (zB ab 23.6.2014 insbesondere Ergänzung von Sicherheits- und Gesundheitsschutzplänen).

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** wurde die Auftragsabwicklung ausführlich rekonstruiert. Dabei wurden folgende ergänzende Sachverhaltsfeststellungen getroffen:

Bei den Leistungen im Jahr 2012 handelt es sich um das Aufnehmen von Baustellen (Naturmasse nehmen) bzw. um technische Beratungsleistungen des Herrn V B.

Herr V B hat seinerzeit selbständig das Baumeistergewerbe ausgeübt. Seit einem Konkurs vor ca. 8 Jahren wurden die Rechnungen im Namen der Gattin ausgestellt.

Zur internen Auftragserledigung erläuterte der nunmehrige Geschäftsführer:

Ursprünglich wurden nur Standortgutachten vereinbart. Im Laufe der Auftragserbringung forderte der Auftraggeber P Nachbesserungen im Bereich Bereich (Gutachten) und Festigkeit. Aus diesem Grund wurde die Leistung intern in diese 3 Bereiche aufgeteilt.

Der Auftrag der Firma P wurde firmenintern immer als eigenständiges Projekt von Herrn W B geführt. Man hat offenbar die Schwierigkeit unterschätzt und wollte die Leistungen ursprünglich mit Technik-Studenten abwickeln. Das hat sich bald als nicht zielführend herausgestellt u.a. auch deshalb, weil für Gutachten und Festigkeitsgutachten eine entsprechende Befugnis nötig war. Aus diesem Grund haben im Wesentlichen Herr J K und Herr V B die Leistungen erbracht.

Nicht in allen Fällen war ein Gutachten oder Festigkeitsgutachten zu erstellen. Dort wo keine diesbezüglichen Unterlagen vorhanden waren, konnte auch ein solches Gutachten unterbleiben. Aus den übermittelten internen Abrechnungslisten sind diese Angaben überprüfbar.

Rechtslage

[§ 12 Umsatzsteuergesetz 1994:](#)

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

(...)

(14) Das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

§ 205 Bundesabgabenordnung:

(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Das BFG hat erwogen

Im Beschwerdeverfahren ist die steuerliche Behandlung der Leistungen/Rechnungen der Firma ABC U B strittig.

Dazu ist von folgendem **Sachverhalt** auszugehen:

Die Bf. hat es für ihren Auftraggeber, die Firma P übernommen, 987 Gutachten betr. Gewerbebauten zu erstellen. Als Entgelt wurden 10 Euro pro Gutachten vereinbart und bezahlt.

Die Firma P hat diversen natürlichen Personen ein Passwort für die Gutachtenserstellung vergeben. Beim Auftraggeber wurden die Gutachten mit den Passwörtern von Herrn V B, Herrn W B, Frau Y B, Herrn R und Herrn J K elektronisch hochgeladen.

Dies geschah über Tablets, die in den Räumlichkeiten der Bf. genutzt wurden und den genannten Personen zugeordnet waren.

Die Gutachten selbst wurden zum überwiegenden Teil von Subunternehmern erstellt, wobei die die Bf. die Gesamtgutachten in Standortgutachten (entlohnt mit 6 Euro), Gutachten Arbeitnehmerschutz (entlohnt mit 1 Euro) und Festigkeitsgutachten (entlohnt mit 1 Euro) aufgeteilt hat.

Zu den externen Gutachtern zählten Herr J K und Herr V B, der die Leistungen über die Firma ABC U B abgerechnet hat.

Laut vorliegender Eingangsrechnungen hat Herr J K 533 Standortgutachten und je 60 Gutachten bzw. Festigkeitsgutachten verrechnet.

Für die Erstellung von Standortgutachten hat die Firma ABC U B der Bf. im Jahr 2012: 8.040,50 Euro netto und im Jahr 2014: 100 Euro netto verrechnet.

Laut vorgelegter Eingangsrechnungen wurden 406 Standortgutachten (wenn man davon ausgeht, dass die Pauschale à conto iHv 240 Euro für 40 Gutachten geleistet wurde) und jeweils 721 Gutachten bzw. Festigkeitsgutachten verrechnet.

Zusätzlich zu den verrechneten Gutachten hat die Firma ABC U B 6.572,50 Euro + 480 Euro für das Anlegen von Ordnern etc. und den Transport von Unterlagen in Rechnung gestellt während Herr J K 3.300 Euro für die Nutzung der Infrastruktur der Bf. bezahlen musste.

Die Eingangsrechnungen wurden seitens der Bf. auch bezahlt (Vorlage der Bankauszüge).

Zusammengefasst ergibt sich folgendes Bild:

Name	Hochgeladene Gesamtgutachten	Verrechnete Standortgutachten	Verrechnete Gutachten	Verrechnete Festigkeit
V B	242	406	721	721
W B	120			
Y B	5			
R	78			
J K	542	533	60	60

Differenz		48	206	206
Summe	987	987	987	987

Die Rechnungsausstellerin, Frau U B (als Alleininhaberin der Firma ABC), ist die Stiefmutter des Geschäftsführers der Bf., Herrn Ing. W B und in den Streitjahren steuerlich nicht erfasst. Sie hat weder Steuererklärungen abgegeben noch Umsatzsteuer bezahlt.

Ihr Ehegatte, Herr V B, ist in ihrem Einzelunternehmen weder als Dienstnehmer, noch als Werkunternehmer erfasst. Er bezog in den Streitjahren eine Pension und hat keine weiteren Einkünfte erklärt.

Umsatzsteuer

Im Beschwerdefall ist der Abzug von Umsatzsteuer strittig, die der Bf. in den Rechnungen der Firma ABC U B in Rechnung gestellt wurde.

Abzugsfähig ist die von anderen Unternehmern in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind ([§ 12 Abs 1 UStG 1994](#)).

Das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt jedoch, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft (vgl. [§ 12 Abs 14 UStG 1994](#)).

Im Beschwerdefall steht fest, dass die Firma ABC U B in den Streitjahren steuerlich nicht erfasst war, keine Steuererklärungen abgegeben hat und keine Umsatzsteuer entrichtet hat.

Weiters steht fest, dass die Arbeiten tatsächlich von Herrn V B erbracht wurden, der in keiner rechtlichen Beziehung mit der Firma ABC U B stand.

Seine Leistung wird von der Bf. als „familienhafte Mitarbeit“ bezeichnet.

Helfen Familienmitglieder im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität („familienhafte Mitarbeit“ vgl. VwGH 11.5.2005, [2001/13/0209](#)).

Bereits das Wort „Mitarbeit“ indiziert, dass der Betriebsinhaber ein Unternehmen führt und das Familienmitglied gelegentlich aushilft.

Im Beschwerdefall hat Frau U B im Rahmen ihres Unternehmens ABC jedoch überhaupt keine Leistungen erbracht. Sie bzw. ihr Name wurde nur zu Abrechnungszwecken zwischengeschaltet. Damit kann Herr V B auch nicht familienhaft mitgearbeitet haben.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ist damit davon auszugehen, dass die Bf. überhaupt keine Rechnung eines anderen Unternehmers für die erbrachten sonstigen Leistungen hat: Die Firma ABC U B bestand in den Streitjahren nicht und Herr V B hat keine Rechnungen ausgestellt.

Hauptsächlich scheitert der Vorsteuerabzug im Beschwerdefall an der Rechtsprechung des EuGH (bzw. dem diese umsetzenden [§ 12 Abs 14 UStG 1994](#)):

Nach EuGH 6.7.2006, [C-439/04](#) „Kittel“, steht kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, wenn der Abnehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer vor- oder nachgelagerter Umsatz in der Lieferkette mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war (vgl auch EuGH 12.1.2006, [C-354/03](#) „Optigen Ltd“).

In diesem Fall (Betrug oder Missbrauch) sind nach Ansicht des EuGH die objektiven Voraussetzungen zur Geltendmachung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht gegeben. Die Versagung des Vorsteuerabzuges ist die schlichte Rechtsfolge (EuGH 18.12.2014, [C-131/13](#) „Italmoda“, Rn 61).

Die Rechtsfolge bezieht sich ausdrücklich nicht nur auf jenen Steuerpflichtigen, der die Steuerhinterziehung begeht, sondern auf alle Umsätze, die in eine Steuerhinterziehung einbezogen sind (EuGH 18.5.2017, [C-624/15](#) „Litdana UAB“).

Der EuGH stützt seine Rechtsprechung auf den allgemeinen Grundsatz, dass sich niemand rechtsmissbräuchlich oder betrügerisch auf im Rechtssystem der Union vorgesehene Rechte berufen darf (EuGH 18.12.2014, [C-131/13](#) „Italmoda“).

Für die Beurteilung des Mehrwertsteuerbetruges im Sinne der Rechtsprechung ist kein finanzstrafrechtlich relevantes vorsätzliches Handeln seitens des Vorlieferanten Voraussetzung (VwGH 26.3.2014, [2009/13/0172](#) mwN).

Nach Ansicht des EuGH 28. 7. 2016, [C-332/15](#) „Giuseppe Astone“ Rn 55 ist es der einfachste Fall der Steuerhinterziehung, wenn der Steuerpflichtige seinen formellen Pflichten vorsätzlich nicht nachkommt, um der Entrichtung der Steuer zu entgehen.

Da weder die Rechnungsausstellerin U B, noch der tatsächlich leistende V B in den Streitjahren als operativ tätige Unternehmer steuerlich erfasst waren und weder Steuererklärungen abgegeben noch Umsatzsteuer entrichtet haben, sind die strittigen Umsätze mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet.

Auf Seiten der Bf. war Herr W B mit der Auftragserteilung und Abrechnung betraut.

Herr W B ist der Sohn von Herrn V B. Ihm musste schon aufgrund der familiären Nahebeziehungen bekannt gewesen sein, dass die Rechnungsausstellerin bei der Firma einer Vollzeitbeschäftigung nachging, nicht über das notwendige Fachwissen für Sachverständigengutachten verfügte und auch nicht im Rahmen des Einzelunternehmens ABC U B tätig war.

Ebenfalls bekannt muss ihm gewesen sein, dass sein Vater schon in Pension war, bei seiner Ehefrau nicht als Dienstnehmer beschäftigt war und seit einem Konkurs vor ca. 8 Jahren die Rechnungen im Namen der Gattin ausgestellt hat.

Bei einer solchen Konstellation (Abrechnung über die technisch und wirtschaftlich unbedarfte Ehegattin) entspricht es der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes, die steuerliche Erfassung der Eltern zu überprüfen (zum Sorgfaltsmaßstab vgl. auch Achatz, Formale Voraussetzungen, materielle Berechtigungen und Gutgläubensschutz in Seer (Hrsg), Umsatzsteuer im europäischen Binnenmarkt, DStJG 32, 461ff).

Ist der Abnehmer einer Leistung eine Körperschaft, ist das Wissen der zur Vertretung Berechtigten und auch der faktischen Vertretung der Körperschaft zuzurechnen (Ruppe/Achatz, UStG5, § 12 UStG, Rz 1).

Aufgrund der privaten Nahebeziehung zwischen dem Geschäftsführer der Bf. und dem leistenden V B musste die Bf. vom Mehrwertsteuerbetrug wissen. Es wurden keine

Maßnahmen getroffen, die vernünftigerweise vom Leistungsempfänger verlangt werden können, um sicherzustellen, dass die Umsätze nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen sind.

Aufgrund des Fehlens der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen (Freiheit von Mehrwertsteuerbetrug) ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Die Beschwerde war diesbezüglich abzuweisen.

Körperschaftsteuer:

Betriebsausgaben sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind ([§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#)). Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die Ausgaben erwachsen, aus betrieblichen Gründen, nämlich im Interesse des konkreten Betriebes, erbracht wird (28.05.2008, 2005/15/0167).

Gemäß [§ 138 BAO](#) haben die Abgabepflichtigen dabei auf Verlangen der Abgabenbehörden den Inhalt ihrer Anbringen zur Beseitigung von Zweifeln zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Können Betriebsausgaben nicht nachgewiesen werden, sind sie zumindest glaubhaft zu machen und gegebenenfalls der Höhe nach gemäß [§ 184 BAO](#) zu schätzen.

Im Beschwerdefall hat Herr V B nach den Ermittlungen des Finanzamtes und dem Vorbringen der Bf. tatsächlich Gutachten für die Bf. erstellt.

Streit besteht über die Anzahl der erbrachten Gutachten bzw. deren Entlohnung.

Das Finanzamt ist von 242 Gesamtgutachten ausgegangen, weil Herr B so viele Gutachten EDV-mäßig hochgeladen hat.

Die Bf. geht demgegenüber von 406 Standortgutachten, 721 Gutachten und 721 Festigkeitgutachten aus weil dies durch Rechnungen der Firma ABC U B belegt ist und die Bf. die Rechnungen auch tatsächlich bezahlt hat.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde von der Bf. der Geschäftsverlauf ausführlich dargestellt: Das Projekt P wurde firmenintern gesondert geführt und war aufgrund der notwendigen Expertise, anders als ursprünglich geplant, nur mit Hilfe von Herrn J K und Herrn V B zu bewältigen.

Das Hochladen der Gutachten erfolgte über Tablets, die einem bestimmten Nutzer zugewiesen waren. Herr K achtete darauf, dass er immer das ihm zugewiesene Tablet nutzte, weshalb die von ihm 542 hochgeladenen Gutachten in etwa den von ihm verrechneten Gutachten (533) entsprechen. Herr V B war dabei sorgloser und nutzte zumeist das nächstgelegene Tablet. Daher entsprechen die von ihm hochgeladenen 242 Gutachten nicht den 406 verrechneten Gutachten.

Die erbrachten Gutachten konnten alle der Firma P in Rechnung gestellt werden.

Das Finanzamt stützt seine Ansicht, dass von Herrn V B nur 242 Gutachten erbracht wurden, darauf, dass die Abrechnung durch die Firma ABC U B vorgenommen wurde und dass nur 242 Gutachten mit dem Tablet von Herrn V B hochgeladen wurden.

Im Rahmen des Verfahrens konnte die Bf: den genauen Hergang der Geschäftsabwicklung mit Herrn V B im Jahr 2012 (Ausmessen von Baustellen) und 2014 (Auftragserteilung, Gutachtenserstellung, Zusatzleistungen Gutachten und Festigkeitgutachten etc) darstellen. Für diese Leistungen wurden im Jahr 2012 unstrittig 8.040,50 Euro + 20% USt und im Jahr 2014: 100 Euro +20% USt auf ein Konto von Frau U B überwiesen. Es ist aufgrund der Angaben von Herrn V B auch davon auszugehen, dass ihm dieses Geld zugekommen ist.

Die Bf. konnte damit Betriebsausgaben iHv brutto 9.648,60 Euro im Jahr 2012 und brutto 12 Euro im Jahr 2014 glaubhaft machen.

Das hat folgende Auswirkungen auf den Gewinn und die Steuerlast der Bf:

	2012	2014
EGB lt. Erklärung	1000	1

Nicht angefochtene Feststellungen	2.847,47	15.314,47
Nicht abzugsfähige VSt	50	500
EGB lt Erkenntnis	irgendwas	sowenig
Mindestkörperschaftsteuer	1.750	1.750

Kapitalertragsteuer:

Im Beschwerdefall wurde Kapitalertragsteuer für verdeckte Ausschüttungen vorgeschrieben (zur Eigenschaft als Gewinnanteil vgl zB VwGH 25.6.2007, [2007/14/0002](#)).

Verdeckte Ausschüttungen sind vermögenswerte Vorteile, die eine Körperschaft dem Beteiligten oder diesem nahestehenden Personen im Wege unangemessener oder unangemessen hoher Aufwendungen oder des Verzichts auf Erträge zu Lasten ihres Gewinnes oder ihrer steuerpflichtigen Erträge gewährt. Das gilt für alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegenden Zuwendungen die ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben.

Im Beschwerdefall ist dem Vater des Gesellschafters Ing. W B (= einer dem Gesellschafter nahestehenden Person) Geld zugeflossen.

Die Ursache für diese Zuwendung liegt allerdings in einer Leistung des V B, die bei der Bf. als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

Die Kapitalertragsteuer wird der Bf. daher im Ausmaß der nicht angefochtenen Feststellungen im Haftungsweg vorgeschrieben.

Die Haftungsbescheide werden wie folgt abgeändert:

2012: Bemessungsgrundlage 400 Euro - Kapitalertragsteuer 133,32 Euro (Tragung der KEST durch die Bf)

2014: Bemessungsgrundlage 117 Euro - Kapitalertragsteuer 39,00 Euro (Tragung der KEST durch die Bf)

Anspruchszinsen:

Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) sind Differenzbeträge an Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Mit anderen Worten: Verzinst wird die Differenz von Körperschaftsteuer, die sich aus dem rechtswirksam erlassenen Jahresbescheid ergibt und entrichteten Vorauszahlungen (einschließlich Anzahlungen gem. [§ 205 Abs 3 BAO](#)) bzw. bisher rechtswirksam festgesetzten Abgabenbeträgen.

Anspruchszinsenbescheide sind damit an die Höhe der im Bescheidspruch der entsprechenden Körperschaftsteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden. Zinsenbescheide setzen jedoch nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus. Daher sind Anspruchszinsenbescheide auch nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid bzw. ein abgeänderter Bescheid wäre rechtswidrig.

Aus der Konzeption des [§ 205 BAO](#) folgt allerdings auch, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst. Damit wird einer allfälligen Abänderung des ebenfalls angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides aus der Sicht der Anspruchsverzinsung dadurch Rechnung getragen, dass im Zuge der Entscheidung über die gegen den Körperschaftsteuerbescheid gerichteten Berufung von Amts wegen ein an den Spruch der Berufungsentscheidung gebundener (Gutschrifts-)Zinsenbescheid ergeht (vgl. Ritz, § 205 Tz 35). Diese Vorgangsweise ist auch den parlamentarischen Materialien zur Schaffung der Bestimmung des [§ 205 BAO](#) zu entnehmen (siehe *Erläuternde Bemerkungen* RV 311 BlgNR 21. GP zu Art. 27 Z 8).

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsen 2014 war daher abzuweisen.

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.

Im Beschwerdefall ist Beweiswürdigung strittig. Damit ist keine Rechtsfrage verbunden weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 22. November 2018