

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richter in der Beschwerdesache XY. GmbH, adresse, vertreten durch Gerhard Peither Steuerberater Wirtschaftstreuhänder, Sandgasse 16 4020, Linz , über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2011, Umsatzsteuer 2012 (bisher Festsetzung von Umsatzsteuer 07/2012), Körperschaftsteuer 2008 bis 2011, und gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2008, 2009, 2010 und 2011 (gem § 95 Abs. 2 EStG 1998 iVm § 202 BAO iVm 224 BAO) zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Die Umsatzsteuerbescheide bleiben unverändert.
2. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 wird teilweise Folge gegeben. Die Körperschaftsteuerbescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben betragen:

Jahr 2008

Gesamtbetrag der Einkünfte lt BFG	42.536,80
Verlustabzug	-31.902,80
Einkommen	10.634,20
Körperschaftsteuer 25%	2.658,55
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-908,55
Festgesetzte Körperschaftsteuer in €	1.750,00

Jahr 2009

Gesamtbetrag der Einkünfte lt BFG	53.838,40
Verlustabzug	-9.933,79
Einkommen	43.904,69

Körperschaftsteuer 25%	10.976,17
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-6.308,45
Festgesetzte Körperschaftsteuer in €	4.667,72

Jahr 2010

Gesamtbetrag der Einkünfte lt BFG	146.248,95
Einkommen	146.248,95
Körperschaftsteuer 25%	36.562,24
Festgesetzte Körperschaftsteuer in €	36.562,24
Abgabennachforderung gerundet in €	36.562,00

Jahr 2011

Gesamtbetrag der Einkünfte lt BFG	118.885,98
Einkommen	118.885,98
Körperschaftsteuer 25%	29.721,49
Festgesetzte Körperschaftsteuer in €	29.721,49
Abgabennachforderung gerundet in €	29.721,50

3. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2008, 2009, 2010 und 2011 wird teilweise Folge gegeben. Der Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2008, 2009, 2010 und 2011 wird abgeändert und die Kapitalertragsteuer wird wie folgt festgesetzt:

Jahr	2008	2009	2010	2011
gesamt vdA	100.000	100.000	201.974	214.500
KEST 33,33% in €	33.330	33.330	67.317,93	71.492,85

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf:

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH, deren Gesellschafterin und Geschäftsführerin im beschwerdegegenständlichen Zeitraum IW (IW) gewesen ist.

Ihr Unternehmensgegenstand ist "die Ausübung des Baugewerbes, insbesondere die Bauten für Bad- und Wellnesszwecke, die Ausübung des Hafnerhandwerkes und die Ausübung des Handwerkes Platten- und Fliesenleger". Der Sitz der Gesellschaft befand sich in SR.

Ab 1.3.2012 erfolgte die Änderung des Geschäftszweiges der beschwerdeführenden GmbH in "*Werbeagentur, Platten und Fliesenleger*".

Ab 9.4.2013 wurde XY (XY) als handelsrechtlicher Geschäftsführer und die BÄWe spol.s.r.o mit einer Stammeinlage von 35.000 € im Firmenbuch eingetragen.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 15.4.2013 und Eintragung im Firmenbuch am 30.4.2013 wurde der Firmenwortlaut in die XY. GmbH geändert mit Sitz in S..

Bei der beschwerdeführenden GmbH fand eine Betriebsprüfung statt. Geprüft wurde die Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer, Körperschaftsteuer und die Kammerumlage für den Zeitraum 2008 bis 2010 bzw. erfolgte eine Nachschau für 01/2011 bis 8/2012 .

IW (Gesellschafter- Geschäftsführerin) gab im Zuge der Einvernahme während der BP niederschriftlich am 13.6.2012 an:

Das Unternehmen und die Entscheidungen hat hauptsächlich der Bruder geführt bzw. getroffen. Ihre Tätigkeit als Gesellschafter Geschäftsführerin sei Überweisungen durchzuführen. Die Ausgangsrechnungen seien vom Bruder ausgefertigt worden.

Zur Zuständigkeit des Zahlungswesen (Überweisungen etc) gibt IW an, dass der Bruder vorbereitet und die anzuweisenden Beträge ins Telebanking stellt und sie diese freigeben würde. Die Büroarbeiten seien vom Bruder durchgeführt worden.

Fliesenlegerarbeiten seien durch die Firma erbracht worden, für die näheren Details sei der Bruder zu befragen.

Hinsichtlich der Frage, welche Tätigkeiten die Dienstnehmer - L.S., B.H., RA.K. und BA.L. verrichten und wieviel Stunden diese tätig seien gab IW an, dass der Bruder darüber Auskunft geben könne. Der Bruder sei die rechte Hand und Herz der Firma und 20 Stunden in der Woche tätig.

Hinsichtlich der Stunden /Leistungsnachweise der Arbeitnehmer der beschwerdeführenden GmbH sei der Bruder zu befragen. Schriftliche

Aufzeichnungen, welcher Arbeitnehmer welche Baustellen betreut habe bzw Arbeiten durchgeführt habe, sei der Bruder zu befragen.

Die angemieteten Räumlichkeiten - G. werde als Filiale und Büro LZ, F. U. als Hauptsitz, R. 22, S. als Lagerräumlichkeiten - benützt.

Das Unternehmen wurde ursprünglich von SR aus, jetzt seit ca 2 Jahr von LZ aus geführt.

Hinsichtlich der Personen Tadeusz SI, Pawel PR ; A: s.r.o. CZ und Lukasz K. verwies IW auf ihren Bruder.

Betreffend Fragen in Zusammenhang mit Fremdleistungsrechnungen, Pauschalen bzw Gesamtstunden, Kontrolle, Leistungs/Stundenachweise dieser Personen bzw Aufzeichnungen, BäWe s.r.o CZ und Rechnungen an die GmbH, Auftragserstellungen, Rechnungsinhalt, Dienstleistungsrechnungen, Berechnung der pauschalen Beträge, zugrundeliegenden schriftlicher Aufträge, Barzahlungen von Rechnungen, Erhalt der Geldbeträge, fehlen von Empfangsbestätigungen, Barzahlungen und Überweisungen auf die Konten, Gründung der tschechischen Firma, Leistungserbringung durch die tschechische Firma, gleiches Rechnungslayout der tschechischen Firma und Wareneinkauf (WEK) verwies IW an ihren Bruder (XY).

Zur Frage des Kontoinhabers des VKB Kontos (BLZ X, Kto xy) gab IW an, dass "Wir nur Sparkassenkonten haben".

XY gab als Zeuge im Zuge seiner Einvernahme am 13.6.2012 niederschriftlich an:

Er führe das Unternehmen, seine Tätigkeit als Dienstnehmer sei es Aufträge an Land zu ziehen und für die Korrektheit der Abwicklung zu sorgen. Er fertige die Ausgangsrechnungen aus. Er sei für das Zahlungswesen (Überweisungen, Barzahlungen etc) zuständig. Die Büroarbeiten führe er durch. Auf die Frage, welche Leistungen die Firma erbracht hat, gab XY an, dass Fliesenverlegung, Reparatur und Sanierungsarbeiten im Bereich Bädergestaltung erbracht worden seien.

Zu den einzelnen Dienstnehmern brachte er vor:

- L.S. - Integration nach Gefängnisaufenthalt, sei zuständig für Maurer/Verputz und kleine Reparaturarbeiten - Hilfsarbeiter - 39 Stunden pro Monat;
- B.H. erbringt Arbeiten wie L.S., geringfügig für 5 Stunden pro Woche;
- RA.K. -Hilfsarbeiter und Fliesenlegertätigkeit für 10 Stunden pro Woche und
- BA.L. -Fliesenleger - 40 Stunden pro Woche.

Stunden- bzw Leistungsnachweise der Arbeitnehmer der BäWe GmbH gibt es keine. Schriftliche Aufzeichnungen über die Baustellen bzw welcher Arbeitnehmer auf welcher Baustelle gearbeitet habe, gibt es nicht.

Die angemieteten Räumlichkeiten - G. werden als Büro und Lager, F., U. als Büro und R. 22 S. als Lager und Büro in einem genutzt.

Das Unternehmen werde von LZ (seit ca 3 Jahren geführt) vorher aus SR.

Auf die Frage wie folgende Personen kennengelernt worden seien bzw wie die Kontaktaufnahme erfolgt sei gab XY an, dass Tadeusz SI persönlich zu ihm gekommen sei und nach Arbeit gefragt habe, Pawel PR auf Empfehlung von SI gekommen sei; A: s.r.o. CZ durch ein Zeitungsinserat und Lukasz K. der Schwiegersohn von Pawel PR sei.

Die Fremdleistungsrechnungen enthalten meistens ein Pauschale bzw Gesamtstunden. Auf die Frage wie die Richtigkeit dieser Beträge kontrolliert wird gibt XY an, dass auf einen Schmierzettel die Stunden von XY wochenweise mitgeschrieben und innerhalb von einer Woche abgerechnet worden seien. Laut XY seien keine Schmierzettel mehr vorhanden. Es seien keine Leistungs- und Stundennachweise dieser Personen, aus denen ersichtlich sei, auf welcher Baustelle und wieviele Stunden dort jeweils gearbeitet worden seien, vorhanden.

Aufgrund eines offenen Konkursverfahrens könne XY keine Firma eröffnen.

Ab dem Jahr 2010 seien seitens der BÄWe s.r.o. CZ Rechnungen an die BÄWe GmbH (= Bfin) gestellt worden mit dem Rechnungsinhalt pauschaler Regiestunden (Dienstleistungsrechnungen). Laut XY gebe es dazu keine schriftlichen Aufzeichnungen bzw Aufstellungen und keine schriftlichen Aufträge die diesen Rechnungen zugrunde liegen würden. Die errechneten Stunden seien auf Schmierzettel mitgeschrieben worden, die aber nicht vorgelegt werden können. Die Rechnungen seien bar bezahlt worden, die Geldbeträge habe XY erhalten, die von ihm auf das Firmenkonto der CZ Firma einbezahlt worden seien. Auf die Frage warum es (bis auf die Re 1010/2010) keine Empfangsbestätigungen gibt, gab XY an, dass er darauf vergessen habe. Auf der Re 1010/2010 sei seine Unterschrift. Die Barauszahlungen seien in dieser Branche üblich.

Die Firma in Tschechien sei gegründet worden, um eine eigene Firma zu haben und im tschechischen Raum Fuß zu fassen. Dienstnehmer seien keine beschäftigt. Bilanzen für diese Firma liegen noch keine vor. Diese werde gerade erstellt (für Herbst erwartet). Das Jahr 2010 werde bilanziert. Von der tschechischen Firma werden Fliesenlegerarbeiten und Sanierungsarbeiten erbracht. Außer der BÄWe GmbH gibt es keine anderen Geschäftspartner der tschechischen Firma.

Das Rechnungslayout der tschechischen Firma sei mit der österreichischen BÄWe GmbH ident, da XY keine Kosten produzieren und keinen Grafiker beauftragen wollte.

Warum sich eine Rechnung der Firma BX lautend auf den Namen GÖ in der Buchhaltung befunden habe (KA 108/2009), könne XY nicht sagen.

Zur Frage, dass die Buchhaltung (WEK) und der Kontoauszug der Firma Q. seitens der BP verglichen worden seien und dabei festgestellt worden sei, dass rd 40% des tatsächlichen WEK nicht in der Buchhaltung 2009 ausgewiesen worden seien gibt XY an, dass sich der WEK in der tschechischen Buchhaltung befinden würde. Auf die Frage, dass die tschechische Firma erst 2010 gegründet worden sei und sich der WEK auf das Jahr 2009 beziehen würde gibt XY an, dass er sich dies nicht erklären könne.

In der Erlösüberprüfung haben sich AR betreffend eine "FM - Fliesenverlegungs GmbH befunden. Dazu gibt XY an, so hätte die Firma ursprünglich heißen sollen. Haben uns aber dann für die BÄWe entschieden. Er habe keine Rechnungen bezüglich dieser Firma gefunden und es sei nicht erklärbar, wie diese zustande kamen.

Auf die Frage wer Geschäftsführer dieser GmbH gewesen sei bzw ist gibt XY an, das "hängt mit der Firma BÄWe zusammen".

Auf den Rechnungen ist ein Konto der Volksbank EV angegeben. Dazu gibt XY an, dass Kontoinhaber seine Mutter sei und er zusammen mit seiner Mutter verfügungsberechtigt.

Wo die Erlöse der FM GmbH erklärt worden seien, könne XY nicht sagen. Dies müsse er sich anschauen.

Kontoinhaber und Zeichnungsberechtigter des VKB Kontos (BLZ X, Kto xy) sei nur XY. Dieses Konto existiere nicht mehr. Kontoinhaber sei XY von 2008 bis 2010 gewesen. Genau könne er es nicht sagen.

Aus der Niederschrift vom 27.9.2012 geht folgendes hervor:

"ad TZ 3 Fremdleistungen:

Frage: (an XY) Was geschah mit dem Bargeld, dass nicht auf das RK (für CZ Fa) einbezahlt wurde.

A: Dieses wurde für den Wareneinkauf für die tschechische Firma verwendet.

Frage (an XY) Welche Unterlagen für die CZ Fa sind vorhanden?

A: 2010 Bilanz und Kassabuch, Bescheid Finanzamt BU (Kassabuch wird nachgereicht); 2011 Bilanz und Kassabuch, Bescheid BU

F: Wird die Fa in CZ von ihnen alleine geführt?

A: Ja

F: Haben sie Dienstnehmer in CZ?

A: Nein

F: Haben sie ein Büro angemietet?

A: Ja

F: Wie werden die Aufträge in CZ ausgeführt?

A: Mit tschechischen Subfirmen.

F: Findet man Belege zu diesem Subfirmen?

A: Ja in der CZ Buchhaltung

F: Welche Leistungen wurden von der s.r.o an die österreichische GmbH erbracht?

A: Fliesenlegerarbeiten.

Anmerkung: Die Barbeträge wurden auch nicht im Kassabuch eingetragen. Zeitnahe keine direkten Summen - nur geringe Beträge.

F: Kann es sein, dass es sich um Geschäftsführerbezüge handelt?

A: Nein.

Es handelt sich um geleistete Arbeiten seitens der tschechischen Subfirmen, die von der s.r.o an die österreichische GmbH in Rechnung gestellt wurden.

Anmerkung: Es kann nicht zugeordnet werden, ob es sich tatsächlich um Arbeitsleistungen seitens der Subfirmen handelt oder nicht (Angabe auf AR Pauschale Regiestunden)

F: Sie kaufen die Ware für die tschechischen Subfirmen selber ein?

A: Ja

F: Wurde die Ware in CZ gekauft?

A: Ja

F: Wurde diese Ware in Österreich verlegt?

A: Nein in CZ.

F: Wieviele tschechische Subfirmen sind für sie tätig?

A: 3 bis 4

F: Wo hat die CZ Fa gearbeitet und ihre Leistungen erbracht?

A: In CZ und in Österreich. Die Ware die in CZ gekauft wurde, wurde in CZ verlegt. Die gekaufte Ware in Österreich wurde in Österreich verlegt.

Anmerkung: Es werden die CZ Belege benötigt, das Kassabuch alleine ist nicht ausreichend (Belege befinden sich in BU beim Steuerberater).

ad Tz 4: Erlöse Verdacht auf Abgabenhinterziehung

Frage (F): Sie haben 1,5 Mio € Schwarzumsätze getätigt. Was haben sie mit dem Geld gemacht?

A: Gespielt. Ich habe mich in Österreich sperren lassen. Gespielt habe ich in CZ und Ö.

F: Sprechen sie tschechisch?

A: Nein. In BU sprechen viele einigermaßen deutsch.

Anmerkung: Die Ausgangsrechnungen lautend auf die Firma Franz GR sind ab Mitte 2010 von der s.r.o. gestellt worden. Die Belege wurden seitens der FA ab dem Jahr 2010 (seit Bestehen der tschechischen Fa) angefordert.

F. IW haben sie jemals irgendetwas nachgefragt?

A. Nein. Ich habe immer darauf geschaut, dass wir keine Schulden machen, dass das FA bezahlt wurde.

F. Sie haben ihrem Bruder vertraut?

A: Ja, ich habe auch Frau ... gefragt, ob alles passt.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 16.10.2012 ergeben sich folgende Feststellungen:

- Tz 1 Rechts- und Beratungskosten – Kto 7610

Es wurden Kosten angeführt, welche in keinem Zusammenhang mit der Bf. stünden und daher keine Betriebsausgaben darstellen. Es ergebe sich eine Gewinnerhöhung laut Betriebsprüfung (BP) iHv 6.174,00 EUR (vA laut BP 6.174,00 EUR).

- Tz 2 Einsatz – Kto 5160 und Kto 5320

Aufgrund von Kontrollmaterial (Wareneinkäufe bei der Fa Q. Baustoffhandel GmbH) sei der Wareneinkauf überprüft worden. Die Überprüfung habe ergeben, dass rund 40% des getätigten Wareneinkaufs bisher nicht in der Buchhaltung erfasst worden seien.

Daraus ergebe sich eine Gewinnminderung laut BP für 2009 iHv 34.389,26 EUR (VSt laut BP: 6.877,85 EUR).

- Tz 3 Fremdleistungen – Kto 5510

Auf dem Fremdleistungskonto seien unter anderem Aufwendungen für Dienstleistungen der tschechischen Firma „BäWe s.r.o.“ verbucht worden. Seitens der BP wurde festgestellt, dass das Rechnungslayout mit der österreichischen Firma „BäWe GmbH“ ident sei. Weiters sei im Rahmen der Niederschrift vom 13.6.2012 mit Herrn XY (Bruder der Gesellschafter-Geschäftsführerin IW) Folgendes festgehalten worden:

Der Inhalt der gestellten Rechnungen betreffen pauschale Regiestunden (Dienstleistungsrechnungen). Schriftliche Aufzeichnungen/Aufträge dazu gebe es nicht. Die pauschalen Beträge seien anhand von Stundenmitschriften (Schmierzettel) errechnet worden – vorgelegt werden könnten diese jedoch nicht, da sie nicht mehr vorhanden seien. Die Zahlungen der Dienstleistungen sei in bar erfolgt und seien laut Angabe von ihm auf das Firmenkonto (Raika P.) der tschechischen Firma einbezahlt worden.

Die tschechische Firma sei gegründet worden, um eine eigene Firma zu besitzen und im tschechischen Raum Fuß zu fassen. Dienstnehmer seien laut Angabe keine beschäftigt.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens kam hervor, dass Fremdleistungen nie auf das Konto der Raika P. einbezahlt wurden.

Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde seitens XY angegeben, dass das Bargeld für den Wareneinkauf für die tschechische Firma verwendet worden sei. Nachweise in Form von Belegen konnten bis dato keine erbracht werden.

Laut Ansicht der BP handle es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung an eine der Gesellschaft nahestehende Person (Bruder und Dienstnehmer). Es gibt keinerlei Aufzeichnungen (Fremdvergleich).

	2010 €	2011 €
31.8.2010 KA 308 BUW CZ s.r.o	42.500	
31.10.2010 KA 400 BUW CZ s.r.o	17.600	

31.12.2010 KA 484 BUW CZ s.r.o	25.700	
30.6.2011 KA 223 BUW CZ s.r.o		34.500
Gewinnerhöhung lt BP	85.800	34.500
vA lt BP	85.800	34.500

- Tz 4 Erlöse – Verdacht der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin (100%) der BäWe GmbH sei IW. Aus der Befragung gehe hervor, dass das Unternehmen jedoch von XY geführt werde. Er hätte angegeben, dass er aufgrund eines offenen Konkursverfahrens keine Firma eröffnen konnte. Er handle als faktischer Geschäftsführer oder auch „De-facto-Geschäftsführer“.

Im Rahmen der Erlösüberprüfung seien die Subleistungen kontrolliert worden. Seitens der BP seien einige Leistungsempfänger kontaktiert und Rechnungen angefordert worden, mit dem Ergebnis, dass Rechnungen im Namen der GmbH ausgestellt wurden, jedoch die Bankverbindungen nicht mit den Bankkonten der Bilanz übereinstimmten.

Die Bankverbindungen betreffen das Konto Volksbank EV BLZ *** KtoNr 1111 und VKB BLZ X Kto xy (bei beiden Verwendungszweck W) Kontoinhaber waren/sind Herr W (Privatkonto VKB) und Frau Hedwig W (Mutter - Konto Volksbank- auf diesen Konto hatte Herr W Verfügungsberechtigung).

Unter den angeforderten Rechnungen seien auch Rechnungen dabei gewesen, deren Aussteller eine gewisse „FM – Fliesenverlegungs GmbH“ gewesen ist. Die Rechnungsadresse und das Layout seien ident mit der BäWe GmbH. Bei einigen dieser Rechnungen sei auch die UID-Nummer der BäWe GmbH angegeben worden. Laut Angabe von Herrn W hätte die „BäWe“ ursprünglich „FM“ heißen sollen, er konnte jedoch nicht erklären, wie diese Rechnungen zustande gekommen sind (siehe Niederschrift).

Seitens der BP werde angemerkt, dass die „BäWe“ im Mai 2007 gegründet worden sei und bis ins Jahr 2012 von der nicht existenten „FM“ Rechnungen gestellt wurden.

Es seien AR der fiktiven „FM Fliesenverlegungs GmbH“ unter missbräuchlicher Verwendung der UID der BäWe GmbH ausgestellt worden.

Des weiteren hätte sich unter den Rechnungen eine Rechnung, ausgestellt von der „BäWe GmbH“ mit einer tschechischen Adresse und CZ-UID sowie die Daten eines österreichischen Bankkontos (Raika P. BLZ RR KtoNr 2222) befunden. Die tschechische Adresse sei ident mit der der „BäWe s.r.o“. Es seien Erkundigungen über diese tschechische Firma eingezogen worden mit dem Fazit, dass diese im tschechischen Firmenbuch eingetragen und der alleinige Gesellschafter dieser Firma Herr W sei.

Laut Auskunft von Herrn W sei bisher noch keine Bilanz für diese Firma erstellt worden. Daraus folgte die BP, dass die Gründung einer tschechischen s.r.o mit österreichischem Bankkonto erfolgt sei, um die Schwarzumsätze der österreichischen GmbH „auszugliedern“.

Von der BP wurden die Bankkonten (Volksbank, VKB und Raika) angefordert. Die Auszüge seien lückenlos übermittelt worden.

Die Zahlungseingänge auf diesen Konten seien bis dato, obwohl der Rechnungssteller die B&W GmbH sei, nicht erklärt worden. Es handle sich um „Schwarzumsätze“. Zu den gestellten Rechnungen sei zu sagen, dass es kein einheitliches Abrechnungsschema (unterschiedliche Rechnungsstellung) der Teil- bzw Schlussrechnungen gebe (zB Vermerk „Zahlbar abzüglich 3% Skonto und 1 Teilrechnung“).

Beim Großteil der Zahlungseingänge auf dem Raikakonto handle es sich um AR in der 20% USt in Rechnung gestellt worden seien.

Zusammenfassung betreffend des Verdachts auf vorsätzliche Abgabenhinterziehung

- Gestellte AR der B&W GmbH unter Angabe von Schwarzkonten
- Gestellte AR der fiktiven FM Fliesenverlegungs GmbH unter missbräuchlicher Verwendung der UID Nummer der B&W GmbH
- Barzahlungen für Dienstleistungen (für die keinerlei Aufzeichnungen/Berechnungen vorhanden sind) an die tschechische B&W s.r.o
- Gründung einer tschechischen s.r.o. mit österreichischem Bankkonto um die Schwarzumsätze der österreichischen GmbH "auszugliedern"
- faktischer Geschäftsführer XY

Ein faktischer Geschäftsführer oder auch de facto Geschäftsführer ist eine natürliche Person, welche das Unternehmen tatsächlich leitet, ohne jedoch wirksam zum Geschäftsführer bestellt worden zu sein

Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde seitens Herrn W angegeben, dass es Buchhaltungsunterlagen (Bilanz, Kassabuch, Bescheid FA BU) geben würde.

Weiters wurde angegeben, dass die AR betreffend die Firma GR Franz von der tschechischen s.r.o gestellt wurden. Zur Vorlage der Unterlagen für die tschechische Firma sei die Frist verstrichen. Es seien keinerlei Belege als Beweis beigebracht worden.

Die BP traf die Feststellungen, dass die gesamten Zahlungseingänge auf den drei Konten - VKB, VB EV und Raika - aufgrund der Erbringung von Fliesenlegerarbeiten und Sanierungsarbeiten der beschwerdeführenden GmbH zuzurechnen sind. Im Rahmen der Schätzung wurden 40% als Betriebsausgaben für Wareneinkäufe und Arbeitsleistungen anerkannt. Aufgrund der mangelhaften Buchführung und der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung wurde von der BP ein 20%iger Sicherheitszuschlag bei den Umsätzen zum Ansatz gebracht.

Die BP ging davon aus, dass die Erlöse für die Schwarzumsätze nicht in der GmbH vorhanden seien, sondern diese an die einzige Gesellschafterin ausgeschüttet worden

seien. Daher sei der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 KStG erfüllt, und die KEST hierfür der geprüften GmbH vorzuschreiben.

Die Berechnungen und die Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- Körperschaft und die Kapitalertragsteuer für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum sind aus dem BP Bericht zu entnehmen.

Unter Zugrundelegung dieser Feststellungen setzte das Finanzamt nach Abschluss der Betriebsprüfung und der Nachschau mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 29.10.2012 die Umsatzsteuer 2008 bis 2010 die Körperschaftsteuer 2008 bis 2010, und die Festsetzung der Umsatzsteuer 07/2012 sowie mit Bescheiden vom 22.10.2012 und 2.11.2012 die Umsatzsteuer 2011 und die Körperschaftsteuer 2011 sowie mit Haftungsbescheid die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2008 bis 2011 vom 17.10.2012 wie folgt fest:

Umsatzsteuer:

Abgabezeitraum	Abgabenbetrag €	Abgabennachforderung €
2008	68.555,34	57.554,91
2009	65.096,01	51.845,55
2010	66.376,79	61.495,62
2011	114.402,64	105.133,87
07/2012	33.963,44	30.880,26

Körperschaftsteuer:

Abgabezeitraum	Abgabenbetrag €	Abgabennachforderung €
2008	41.450,34	39.700,34
2009	71.558,73	69.808,73
2010	85.608,13	83.858,00
2011	110.195,00	108.445,00

Haftungsbescheid 2008 bis 2011:

Abgabezeitraum	Bemessungsgrundlage €	KEST-Betrag €
2008	275.537,25 €	91.836,56
2009	346.949,69 €	115.638,33
2010	402.582,48 €	134.180,74
2011	559.187,66 €	186.377,25

Am 21.12.2012 langte die Berufung (nunmehr Beschwerde) ua gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 – 2011, die Körperschaftsteuerbescheide 2008 – 2011, den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 07/2012, und den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 2008-2011, bei der belangten Behörde ein.

Die Berufung richtete sich gegen die Benennung der im Spruch genannter Bescheide angeführten Adressaten sowie gegen die festgesetzte Höhe der Bemessungsgrundlagen und die daraus resultierenden Abgaben und Nebenansprüche. Es wurde beantragt, die Festsetzung der Abgaben und Nebenansprüche im Sinne der später folgenden Begründung vorzunehmen.

In Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 8.2.2013 langte am 28.2.2013 per Telefax die Ergänzung der Berufung (nunmehr Beschwerde) bei der belangten Behörde ein. Es wurde beantragt die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer die Jahre 2008, 2009, 2010 und 2011 sowie die Umsatzsteuer 07/2012 mit EUR 0,00 festzusetzen, mit folgender Begründung:

"Aus den Erhebungen des Finanzamtes und den darüber aufgenommenen Niederschriften und dem Bericht vom 16.10.2012 gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung gehe hervor, dass Herr XY das Unternehmen allein geführt habe. Tatsache ist, dass XY gleich einem Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO gehandelt habe. Sämtliche mit dem Betrieb erzielten Umsätze und Betriebsergebnisse seien ausschließlich auf sein Handeln zurückzuführen. Er habe auch über die finanziellen Geschicke und die Verwendung der finanziellen Mittel wie ein Eigentümer verfügt.

Außerdem habe er über alle Vermögensgegenstände, welche mit dem Betrieb im Zusammenhang zu bringen sind, verfügt. Es sei daher im Sinne des § 21 Abs. 1 BAO nicht die äußere Erscheinungsform sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend.

Seit Bestehen des Unternehmens seien der Gesellschaft mit beschränkter Haftung niemals Vermögen und vermögenswerte Vorteile zuzurechnen. De facto war XY von Anfang an der Eigentümer des Unternehmens. Ihm seien sämtliche Sachverhalte, die den Tatbestand einer Besteuerung erfüllen, zuzurechnen. Eine Inanspruchnahme der Gesellschaft m.b.H. aus dem Sicherstellungsauftrag vom 18.10.2012 erscheine im Lichte der obigen Ausführungen nicht gerechtfertigt.

Auch die seitens der Betriebsprüfung festgestellte Ausschüttung an die einzige Gesellschafterin der GmbH habe nie stattgefunden. Es werde um vollinhaltliche Stattgabe des Berufungsbegehrens ersucht".

Das Finanzamt erließ am 15.4.2013 abweisende Berufungsvorentscheidungen gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2008 bis 2011 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2011, Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2011 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 07/2012 .

In der Folge beantragte der steuerliche Vertreter der Bfin die Vorlage der Beschwerde vom 21.12.2012 an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Das Handelsgericht Wien eröffnete am 28.5.2015 das Konkursverfahren über die Bfin. (AZ xxx). Mit Beschluss vom 24.3. 2016 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 17.5.2016 erfolgt die Fortsetzung der Gesellschaft.

Mit Erkenntnis vom 27.7.2016, RV/5101656/2014 hat das Bundesfinanzgericht über die Aussetzung gem. § 212a BAO abweisend betreffend die streitgegenständlichen Zeiträume entschieden im wesentlichen mit folgenden Ausführungen:

"....Vielmehr sind die Erfolgsaussichten der Beschwerde anhand des Beschwerdevorbringens zu beurteilen (vgl. VwGH 15.3.2012, 2011/17/0175). Lediglich dann, wenn die Beschwerde einen Standpunkt vertritt, welcher mit zwingenden Bestimmungen ganz eindeutig und ohne jeden Zweifel unvereinbar ist oder mit der ständigen Rechtsprechung in Widerspruch steht, könnte von einer wenig erfolgversprechenden Beschwerde die Rede sein (VwGH 31.7.2003, 2002/17/0212).

Die gegenständliche Beschwerde vom 21.12.2012 richtete sich gegen die Benennung der im Spruch genannter Bescheide angeführten Adressaten. Die Begründung der Beschwerde vom 28.2.2013 ist der Entscheidung, ob Erfolgsaussichten der Beschwerde im vorliegenden Fall gegeben sind, zugrunde zu legen. Darin führte die Bf. aus, dass Herr XY das Unternehmen allein geführt habe und er de facto von Anfang an der Eigentümer des Unternehmens gewesen sei. Ihm seien sämtliche Sachverhalte, die den Tatbestand einer Besteuerung erfüllen, zuzurechnen.

Faktische Geschäftsführer sind Personen, die de facto an Stelle des Vertreters die abgabenrechtliche Pflichten des Vertretenen erfüllen bzw. verletzen oder die den Vertreter dahingehend beeinflussen, dass abgabenrechtliche Pflichten durch den Vertreter verletzt werden. Tatsächlich Einfluss nimmt, wer über die finanziellen Mittel des Unternehmens disponiert, also aufgrund seiner tatsächlichen Machtausübung im Unternehmen faktischer Geschäftsführer ist, ohne formell zum Geschäftsführer bestellt zu sein. Die auf die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten Einfluss nehmende Person ist kein Vertreter des Abgabepflichtigen. Sie ist daher nicht als Folge der Einflussnahme dazu befugt, die dem Abgabepflichtigen zustehenden Rechte wahrzunehmen (vgl. ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 55 zu § 9a BAO). Tatsache ist, dass die Bf. als GmbH eine eigene Rechtspersönlichkeit hat und damit Träger von Rechten und Pflichten sein konnte. Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151). Nach den unbestrittenen Feststellungen der

Betriebsprüfung ist nicht W, sondern die Bf. nach außen in Erscheinung getreten. W war bloß faktischer Geschäftsführer.

Damit steht die Beschwerde gegen die Abgabenfestsetzungen auf Grund der Betriebsprüfung mit der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Zurechnung von Einkünften in Widerspruch, zumal sie davon ausgeht, nicht der Bf. sondern dem faktische Geschäftsführer seien die Einkünfte und Umsätze zuzurechnen. In diesem Punkt erweist sich die Beschwerde als wenig erfolgversprechend. Weitere Punkte wurden in der Beschwerde vom 21.12.2012 bzw. in der Beschwerdegängung vom 28.2.2013 nicht vorgebracht....

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als nicht rechtswidrig.....".

Der Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 wurde am 24.5.2017 erlassen mit Berücksichtigung der geänderten Besteuerungsgrundlagen laut BP-Bericht vom 16.10.2012. Es erfolgte die Erhöhung des Gesamtbetrages der Bemessungsgrundlagen (KZ 000) um 169.355,68 €, der Umsätze der Bauleistungen (KZ 021) um 14.954,42 € und der Umsätze 20% (KZ 022) um 154.401,26 €. Die Änderungen laut berichteter Umsatzsteuererklärung vom 24.11.2014 wurden nicht berücksichtigt, da für die Berichtigung keinerlei Nachweise beigebracht worden sind. In diesem Zusammenhang wurde auf den Bericht der Außenprüfung vom 28.4.2015 bzw. auf die Niederschrift vom 28.4.2015 und den dort dargelegten Sachverhalt verwiesen.

Aus dem am 27.8.2018 beim Bundesfinanzgericht eingelangten Schreiben vom 24.8.2018 des Finanzamtes geht folgendes hervor:

"....Das Finanzamt weist darauf hin, dass während des gesamten BP-Verfahrens nie von einer Leistungserbringung durch eine "Einzelfirma" des W die Rede war. Dies erscheint lediglich als reine Schutzbehauptung, um in letzter Minute steuerliche Folgen zu vermeiden. Vielmehr ist es so, dass die Schwester des XY,, als kfm. Geschäftsführerin der GmbH dienen musste, deren wahrer Geschäftsführer aber XY war.

Das Vorbringen des Steuerberaters in seiner Beschwerdebegründung ist diesbezüglich sogar richtig: Es kommt auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, und der ist, dass die Kunden des Unternehmens mit der damaligen "BäWe GmbH" kontrahiert haben und auch sonst niemand von der Existenz eines Einzelunternehmens des W etwas bemerkt hätte."

Der steuerliche Vertreter brachte mit Fax vom 24.10.2018 folgendes vor:

"....Im erwähnten Schriftsatz wird auf das Erkenntnis vom 12.5.2016, RV/5101656/2014 betreffend Aussetzung gem § 212a BAO hingewiesen.

Die Quintessenz der Entscheidung liegt darin, dass das Bundesfinanzgericht davon ausging, die Beschwerde vom 21.12.2012 sei wenig erfolgversprechend und daher die Beschwerde vom 13.4.2013 gegen den abweisenden Bescheid zum Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem 212a BAO vom 13.3.2013 abzuweisen.

Darin wurde in keiner Weise der Umstand gewürdigt, dass das äußere Erscheinungsbild der GmbH Mittel zu Zweck für den wahren wirtschaftlichen Hintergrund war.

Sämtliche Feststellungen der für die Jahre 2008 bis 2010 und 01/2011- 08/2012 durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung bzw Nachschau trugen die Handschrift jener Person, der die wirtschaftliche Zurechnung anzugedeihen hat.

M.E. hätte bereits im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung die Zurechnung an den "de-facto- Geschäftsführer" erfolgen müssen.

Dazu wird insbesondere auf die Ausführungen in Tz 3 und Tz 4 des Berichtes vom 16.10.2012 gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der BäWe GmbH ... hingewiesen (Beweis: Betriebsprüfungsakt zu zzzz).

Die Niederschriften mit IW und XY vom 13.6.2012 sind nicht nur ein Indiz für die wirtschaftliche Zurechnung sondern m.E. Beweis dafür, dass die GmbH im geprüften Zeitraum nur als Mittel zum Zweck herangezogen wurde (Beweis: Betriebsprüfungsakt zu zzzz).

Mag. Johann Fischerlehner führt in "Abgabenverfahren", 2. Auflage zu § 21 BAO unter Hinweis auf VwGH 26.11.2015, 2012/15/0152 aus:

Zurechnungsobjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietende Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden.

Aus diesen Blickwinkel erscheint die Entscheidung des BFG RV/5101656/2014 unter einem anderen Licht.

Die rechtliche Existenz der Gesellschaft wurde und wird auch nicht von seiten des Rechtsmittelwerbers in Zweifel gezogen.

Die Stellungnahme des Finanzamtes.... vom 24.8.2018, dass eine reine Schutzbehauptung vorliege, um in letzter Minute steuerliche Folgen zu vermeiden, muss entschieden zurückgewiesen werden.

Wer sich mit dem Erhebungsverfahren auseinandergesetzt hat, muss erkennen, dass keine Eindeutigkeit in der Zurechnung abgabenrechtlicher Folgen an die Gesellschaft vorliegt.

Wer sonst, wenn nicht der "De facto Geschäftsführer" hat mit fremden Namen aber auf eigene Rechnung die Geschäfte angebahnt und die Leistungserbringung bewerkstelligt.

Für eben diese Fälle gibt § 21 BAO die Richtlinie, an welcher sich die Finanzverwaltung orientieren sollte...".

Zur Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der Bfin erfolgte vom Finanzamt mit Schreiben vom 28.11.2018 folgende Gegenäußerung:

Zur Zurechnung der Umsätze:

" Die Frage, wem Umsätze im Sinne des UStG letztlich zuzurechnen sind, ist danach zu beurteilen, wer als Leistender iS des § 1 UStG 1994 anzusehen ist.

Leistungen sind steuerlich jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (Ruppe/Achatz, UStG 5, § 1 Tz 253). Leistender ist daher folglich jener, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten (Ruppe/Achatz, aaO, § 1 Tz 253ff). Dem Unternehmer sind auch solche Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer, Organwalter oder offene Stellvertreter erbringen lässt (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0143). Es kommt im gegenständlichen Fall also darauf an, bei wem Kunden Leistungen bestellt haben und wer diese Rechnungen stellt.

Im Arbeitsbogen der BP sieht man an einer Fülle von Teil- und Schlussrechnungen, dass die Leistende die Beschwerdeführerin war (Aktenteil "Schwarzkonten Teil 2"). Hingegen gibt es für die Existenz eines Einzelunternehmens von Herrn W, der nach außen hin gegenüber den Leistungsempfängern aufgetreten wäre, keinerlei Ermittlungsergebnisse.

Während des BP Verfahrens wurden auch keinerlei Vorbringen in Richtung des Vorliegens eines solchen Einzelunternehmens erstattet, weshalb das Finanzamt von einer reinen Schutzbehauptung auszugehen hat. Diese Umsätze sind aufgrund der im BP Verfahren hervorgekommenen Beweise vielmehr in Entsprechung der oben wiedergegebenen ständigen Judikatur und Lehre der bf. GmbH als Leistender iS des § 1 UStG 1994 zugeordnet worden.

Zur Frage des Empfängers der verdeckten Ausschüttung:

Die Erträge einer Kapitalgesellschaft werden nicht dem faktischen Geschäftsführer, sondern vielmehr der Kapitalgesellschaft selbst zugerechnet (UFS 16.3.2004, RV/0358-W/2002).

Werden vom faktischen Machthaber, der selbst Gesellschafter ist, über eine Kapitalgesellschaft Rechtsgeschäfte abgewickelt, die im Rechenwerk keinen Niederschlag finden, führt das nach der ständigen Rechtsprechung zu keiner Zurechnung der Einkünfte an den faktischen Machthaber, sondern zu einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter (Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG 1988, Tz 150 ff zu § 8). Die einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind im allgemeinen nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung zugeflossen anzusehen (VwGH 22.3.2000, 97/13/0173; 19.7.2000, 97/13/0241; VwGH 27.4.2005, 2000/14/0067; VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115).

Im konkreten Fall ist es ferner bezeichnend, dass der steuerliche Vertreter in seiner Stellungnahme vom 25.10.2018 selbst auf Seite 3 XY als "de facto Geschäftsführer"

bezeichnet. Unrichtig ist lediglich die Schlussfolgerung, W habe auf eigene Rechnung diese Geschäfte angebahnt und die Leistungserbringung bewerkstelligt.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Geschäftsführung durch Mag. IW, die ja eine Nahestehende iS der ständigen Judikatur des VwGH von XY ist, eine Gefälligkeit darstellt aus unternehmensrechtlichen Gründen, bzw. würden andere Gründe an der steuerlichen Beurteilung auch nichts ändern. Die Zurechnung der Kapitalerträge bei XY erfolgte ebenfalls in Übereinstimmung mit der ständigen Judikatur des VwGH. Er ist es auch, der über die nicht erklärten Erträge nach ihrem Eingang auf Bankkonten seiner Familienmitglieder verfügt hat und damit der Nutznießer dieser Erträge war.

Hinsichtlich des Wunsches der Bfin auf Anberaumung eines Erörterungstermins gibt die belangte Behörde bekannt, dass eine Erörterung der Bemessungsgrundlagen der erfolgten Schätzung- nicht aber die Schätzungsberechtigung dem Grunde sowie die Zurechnung der Einkünfte bzw. Umsätze - im Rahmen eines Erörterungstermins zielführend erscheint".

Mit E-Mail vom 24.1.2019 wurde vom Finanzamt eine adaptierte Verprobung für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2008 bis 2011 mit den neu ermittelten Grundlagen - wie Herstellungskosten, RAK, Gewinn und verdeckte Ausschüttungen dem BFG übermittelt. Auf die im Akt liegende Berechnung wird verwiesen.

Mit Vorhalt vom 24.1.2019 wurde diese Verprobung sowie die Ladung zum Erörterungstermin dem steuerlichen Vertreter der Bfin sowie die Ladung zum Erörterungstermin dem Finanzamt übermittelt.

Aus dem Schreiben - Fax - vom 7.2.2019 der steuerlichen Vertretung geht folgendes hervor:

"Die..... seitens der Finanzverwaltung angesprochene Leistungserbringung ist zum Großteil nicht durch die Bfin erfolgt. Vielmehr hat die für die Jahre 2008 bis 2012 durchgeführte Betriebsprüfung aufgezeigt, dass dies in mehrfacher Hinsicht durch die BāWe spol. s.r.o, BU und die FM Fliesenverlegungs GmbH erfolgte. Die BāWe spol.s.r.o. ist seit 9.3.2010 im Handelsregister des Kreisgerichtes BU eingetragen und damit real existent. Sie ist auf österreichischen Bundesgebiet unzweifelhaft nach außenhin gegenüber Auftraggebern in Erscheinung getreten. Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindet sich die Kopie einer Rechnung mit der tschechischen Anschrift und der tschechischen UID Nummer der spol. s.r.o. Sie unterhält im Inland eine Bankverbindung, welche darauf schließen lässt, dass die Erlöse im Inland getätigter Umsätze dorthin fließen. Eine Unzahl von Rechnungen der FM Fliesenverlegungs GmbH wurde ebenfalls von der BP aufgezeigt. Die so aufgedeckten Umsätze wurden der Bfin zugeordnet, obwohl diese selbst nicht nach außen hin in Erscheinung trat.

Folgt man den Ausführungen der Finanzverwaltung hinsichtlich der Leistungserbringung, dann sind die Umsätze, welche im Rechenwerk der Bfin verankert sind, von jenen, welche von der BāWe spol.s.r.o. und der FM Fliesenverlegungs GmbH getätigt wurden, zu trennen.

Die Ausführungen zur verdeckten Gewinnausschüttung stimmen im wesentlichen mit dem Begehren der Bfin, was den wirtschaftlichen Begünstigten anbelangt, überein.

Die Ermittlung der Herstellungskosten neu, wie dies seitens des Bundesfinanzgerichtes vorgeschlagen wird, ist sehr gut nachvollziehbar. Sie möge als Basis für die Verteilung der Ergebnisse der BP auf die beteiligten Steuersubjekte dienen. Beispielhaft erlaube ich mir eine derartige Berechnung für die BÄWe spol r.s.o vorzulegen. Sie beruht einerseits auf der Methode, wie sie vom Bundesfinanzgericht gewählt wurde, und andererseits auf den festgestellten Beträgen der BP. Eine Berechnung für die FM Fliesenverlegungs GmbH wäre zeitaufwändig konnte daher nicht vorgenommen werden....".

Mit E-Mail vom 11.2.2019 wurde vom Finanzamt ein Scan zur Frage der tschechischen UID übermittelt. Aus der historischen UID Abfrage ergibt sich, dass die tschechische Kapitalgesellschaft 2010 schon in Liquidation gewesen sei. Das Finanzamt bestreitet ausdrücklich, dass diese Firma irgendwie an der gegenständlichen Leistungserbringung beteiligt gewesen sei. Die UID sei mit 23.10.2015 begrenzt. Es könnte sich um das Datum der endgültigen Löschung aus dem Firmenbuch handeln. Weiters sei ersichtlich, dass XY, Linzer Steuernummer, einen Lohnzettel aufweise, bei einer BÄWe UG. Nachfolgeunternehmen?

Mit E-Mail vom 12.2.2019 wurde der steuerliche Vertreter beziehend auf die Stellungnahme (Fax) vom 7.2.2019 ersucht bekanntzugeben wie die Netto Umsätze 20% der BÄWe s.r.o für 2010 , 2011 und 2012 in Höhe von 88.254,66 €, 445134,62 und 136 081,51 € berechnet worden seien bzw. wie diese Summen zustande kommen würden. Auch das Zustandekommen der Gewinne bzw. die Berechnung der Gewinne von 2010, 2011 und 2012 in Höhe von 8.633,15 €, 42.052,56 € und 13.730,54 € sei bekanntzugeben.

Mit E-Mail vom 12.2.2019 samt Anhänge übermittelte der steuerliche Vertreter seine Änderungen und Berechnungen samt Verteilung an die spol s.r.o und XY und gab dazu an:

"..... Sie gab mir Anlass das Zustandekommen der von mir angeführten Umsätze der spol. s r.o. nachzuprüfen und hat ergeben, dass sich ein Flüchtigkeitsfehler meinerseits eingeschlichen hat. Ich bin von den Ziffern auf Seite 5 oberste Zeile im Bericht der Betriebsprüfung vom 16.10.2012 ausgegangen. Dort sind Bruttoumsätze angeführt. Für das Jahr 2010 ist daher der Betrag von EUR 105.905,59 durch 1,2 zu dividieren um auf netto EUR 88.254,66 zu kommen. Hier sind noch EUR 6.709,97 für Umsätze gem. § 19 UStG hinzuzurechnen, sodass sich ein Umsatz von EUR 94.964,63 ergibt. Für das Jahr 2011 ergibt sich auf diese Weise von EUR 445.134,52 ein Nettobetrag von EUR 370.945,44 plus 17.443,68 für Umsätze gem. § 19 UStG, zusammen EUR 388.389,12. Genauso ergeben für das Jahr 2012 EUR 136.081,51 netto EUR 113.401,26 plus EUR 14.954,42 einen Umsatz von 128.355,68. Wie sie ersehen können, muss hier eine Korrektur meiner analog zu der Berechnung durch das BFG durchgeführten Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen vorgenommen werden, welche ich

mir in der Anlage zu überreichen erlaube. Wie Sie ganz richtig in unserem heutigen Telefonat angeführt haben, kann es sich für das Jahr 2012 nur um die Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen handeln. Hinsichtlich des Jahres 2018 (Anm. Richterin: richtig 2008) möchte ich nicht unerwähnt lassen, dass bereits die absolute Verjährungsfrist abgelaufen ist..".

In der Niederschrift vom 14.2.2019 über das Erörterungsgespräch wurde festgehalten, dass neben dem BP Bericht als Basis die adaptierte Verprobung des Finanzamtes vom 24.1.2019 und die Stellungnahme vom 7.2.2019 sowie die Änderungen und Berechnungen vom 12.2.2019 samt Beilagen des steuerlichen Vertreters als Grundlage dienen.

Die Berechnungen der adaptierten Verprobung des Finanzamtes im E-Mail vom 24.1.2019 wurden der Höhe nach außer Streit gestellt. Von der steuerlichen Vertretung werde ausschließlich die Zurechnung an die Bfin bestritten.

Festgehalten wurde, dass zum "Gewinn" die unstrittigen Punkte TZ 1 und TZ 3 des BP-Berichts hinzuzurechnen seien. Hinsichtlich Verjährung gibt der steuerliche Vertreter an, dass dieser Punkt erledigt sei, da keine Verjährung vorliegen würde (§ 209a BAO).

Da keine Einigung über die Zurechnung der Einkünfte erfolgte - laut Finanzamt gesamte Zurechnung bei der Bfin, laut Steuerberatung Zurechnung an XY und BÄWe spol s.r.o. laut E-Mail vom 12.2.2019 wurde das Erörterungsgespräch beendet. Das Beschwerdebegehren - keine Zurechnung bei der Bfin - bleibt laut steuerlichen Vertreter aufrecht. Hingegen wurde der Antrag auf Senat und mündliche Verhandlung zurückgezogen.

II. Festgestellter Sachverhalt:

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem BP Bericht vom 16.10.2012. Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die Textziffern TZ 1 bis 4 des BP-Berichts verwiesen (oben Punkt I).

Festgestellt ist, dass i m Beschwerdezeitraum 2008 bis 2012 bei der beschwerdeführenden GmbH ab Mai 2007 IW Alleingesellschafterin und handelsrechtliche Geschäftsführerin (Abtretungsverträge vom 11.5.2007) war. Der Firmenwortlaut wurde in die BÄWe GmbH geändert (Generalversammlungsbeschluss vom 11.5.2007). Der Unternehmensgegenstand ist "die Ausübung des Baugewerbes, insbesondere die Bauten für Bad- und Wellnesszwecke, die Ausübung des Hafnerhandwerkes und die Ausübung des Handwerkes Platten- und Fliesenleger". Der Sitz der beschwerdeführenden GmbH wurde nach SR verlegt.

Im Firmenbuch ist seit 9.4.2013 XY als handelsrechtlicher Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH und die BÄWe spol.s.r.o mit einer Stammeinlage von 35.000 € (Antrag auf Änderung vom 4.4.2013) als Gesellschafterin eingetragen.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 15.4.2013 und Eintragung im Firmenbuch am 30.4.2013 erfolgte die Änderung des Firmenwortlauts in die XY. GmbH. Der Sitz wurde nach S. verlegt. (Zuletzt befindet sich der Sitz in Wien).

Das Handelsgericht Wien eröffnete am 28.5.2015 das Konkursverfahren über die beschwerdeführende GmbH. Mit Beschluss vom 24.3. 2016 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und mit Generalversammlungsbeschluss vom 17.5.2016 erfolgt die Fortsetzung der Gesellschaft.

XY ist der Bruder der IW und bei der beschwerdeführenden GmbH im Streitzeitraum als Angestellter (Arbeitnehmer) - neben anderen Arbeitnehmer - (2008 2, 2009 3 , 2010 2 und 2011 3 Arbeitnehmer) zur Sozialversicherung angemeldet.

Aus den niederschriftlichen Einvernahmen der IW und des XY vom 13.6.2012 ergibt sich der Betriebsablauf und die Betriebsführung (oben Punkt I).

Festgestellt ist und ergibt sich aus den beiden Einvernahmen vom 13.6.2012, dass XY die Bfin geführt und die Entscheidungen für das Unternehmen getroffen hat sowie die Ausgangsrechnungen ausgefertigt hat und für das Zahlungswesen wie Überweisungen, Barzahlungen zuständig gewesen ist. Als Dienstnehmer hat XY die Aufträge für die Bfin an Land gezogen und war für die Abwicklung zuständig. Auch die Büroarbeiten wurden von XY durchgeführt.

Die Tätigkeiten der Geschäftsführerin und Gesellschafterin IW beschränkten sich auf Überweisungen. XY habe die Überweisungen vorbereitet und die anzuweisenden Beträge ins Telebanking gestellt und IW habe sie freigegeben.

In der Vorbesprechung zur Schlussbesprechung am 27.9.2012 hat IW vorgebracht, dass sie XY vertraut habe.

XY als "de facto Geschäftsführer" war für die beschwerdeführende GmbH tätig, ohne jedoch wirksam zum Geschäftsführer bestellt worden zu sein.

Die Fliesenverlegungs-, Sanierungs- und Reparaturarbeiten im Bäderbereich wurden von den eigenen Arbeitnehmern sowie auch durch Leistungszukäufen von Fremdfirmen/Fremdpersonen (Subunternehmer) durch die Bfin an die Kunden bzw Geschäftspartnern erbracht.

Festgestellt ist und wurde von XY ausgesagt, dass es keine Stunden- und Leistungsnachweise von den Arbeitnehmer der Bfin gibt bzw auch keine Stunden- und Leistungsaufzeichnungen von den Fremdleistungsarbeiten. Aus den Fremdleistungsrechnungen ergeben sich Pauschalen bzw. Gesamtstundenabrechnungen. Detaillierte Aufzeichnungen fehlen.

Schriftliche Aufzeichnungen über die einzelnen abgewickelten Baustellen seien nicht vorhanden bzw wurden von XY nicht vorgelegt. Es gibt keine Leistungs- und Stundenaufzeichnungen der Arbeitnehmer der Bfin und der Fremdfirmen, aus denen ersichtlich ist, auf welcher Baustelle bzw. wieviele Stunden die einzelnen Personen gearbeitet haben.

Neben den von XY ausgestellten Rechnungen sind die Kontoauszüge der VKB, VB und der Raika für den Streitzeitraum vorgelegt worden. Vereinzelt gibt es Rechnungen mit der Unterschrift XYs.

Unterlagen und Aufzeichnungen über die Geschäftsbeziehungen zwischen der Bfin und der tschechischen BăWe spol s.r.o wurden nicht vorgelegt. Fremdleistungsrechnungen wurden bei der Bfin verbucht, diese enthalten Pauschalen bzw Gesamtstundenabrechnungen (Dienstleistungsrechnungen), die laut XY auf Stundenmitschriften (Schmierzettel) basieren. Eine Vorlage dieser Schmierzettel erfolgte nicht.

Die Geschäftsbeziehungen zwischen der Bfin und der tschechischen s.r.o ist unübersichtlich. Über den Umfang der Tätigkeit bzw. das genaue Tätigkeitsfeld der tschechischen s.r.o in Österreich ist nichts bekannt, außer, dass ein Konto bei der Raika existiert, deren Verfügungsberechtigter XY ist. Feststeht, dass Rechnungen mit 20% USt in Rechnung gestellt worden sind.

Aus den im Arbeitsbogen liegenden Rechnungen ergibt sich, dass auf den von XY ausgestellten Rechnungen die Bfin, die FM Fliesenverlegungs GmbH und die spol s.r.o. ua mit der Geschäftsadresse, der Fax-, der Telefonnummer sowie auch der e-Mail Adresse der Bfin aufscheint und dass das Rechnungslayout der einzelnen Rechnungen mit dem Rechnungslayout der Bfin ident ist. Feststeht, dass die FM Fliesenverlegungs GmbH und die tschechische spol s.r.o an der Geschäftsadresse der Bfin keinen Sitz gehabt haben. (Eine Betriebsstätte der tschechischen spol s.r.o. in Österreich wurde nicht behauptet). Aus den Unterlagen sind die mit der tschechischen spol s.r.o behaupteten Geschäfte nicht ableitbar. Laut niederschriftlichen Aussagen der IW und des XY ist die FM gar nicht existent; sie steht in Zusammenhang mit der Bfin. Ursprünglich hätte die Bfin so heißen sollen.

Aus den Rechnungen und den Kontoauszügen der VKB, VB und der Raika geht hervor, dass Überweisungen auf die Konten der VKB, der VB mit dem Hinweis "Verwendungszweck W" sowie auf das Konto der Raika erfolgten. Auch Barzahlungen wurden von XY vorgenommen.

Aufgrund der Feststellungen laut BP und der vorliegenden Unterlagen und Aussagen wurden die Umsätze auf den Konten der VKB, VB und der Raika laut detaillierter Aufstellungen der Bfin zugerechnet.

Im Rahmen der Schätzung wurden 40% als Betriebsausgaben für Wareneinkäufe und Arbeitsleistungen anerkannt und es wurde aufgrund der mangelhaften Buchführung dem Umstand Rechnung getragen und ein 20%iger Sicherheitszuschlag zum Ansatz gebracht. Dementsprechend kam es zu Gewinn- und Umsatzzurechnungen bzw zum Ansatz verdeckter Ausschüttungen bei der Bfin.

Vom Finanzamt wurde während des Ermittlungsverfahrens beim Bundesfinanzgericht eine adaptierte Verprobung auf Basis der bisherigen Umsatzzuschätzungen der BP (E-Mail vom 24.1.2019) vorgelegt, wobei die Gewinnaufschläge (10%), die Bemessungsgrundlagen für die verdeckten Ausschüttungen und die Herstellungskosten neu verprobt worden sind mit einen nachvollziehbaren und der Wirtschaftlichkeit angepassten RAK Nettoumsatz/ Herstellungskosten von 1,27.

Aufgrund dieser Verprobung kommen Gewinne in Höhe von € 42.536,80 für 2008, € 53.838,48 für 2009, € 54.274,95 für 2010 und € 84.385,89 für 2011 zum Ansatz, sowie (aufgrund der von der BP laut BP-Bericht ermittelten Umsatzsteuerzuschätzungen) die Umsatzsteuernachforderungen für 2008 bis 2011 in Höhe von € 57.554,34, € 51.845,55, € 61.495,62 und € 105.133,87 und die dadurch ermittelten verdeckten Ausschüttungen in Höhe von € 100.000 für 2008, 100.000 € für 2009, € 110.000 für 2010 und € 180.000 für 2011. Hinsichtlich der Umsatzsteuerfestsetzung 07/2012 erfolgte keine Änderung.

In der Niederschrift vom 14.2.2019 wurde festgehalten, dass zum "Gewinn" die unstrittigen Punkte der BP in TZ 1 und TZ 3 hinzuzurechnen sind. Die so ermittelten Gewinne, und verdeckten Ausschüttungen sowie die Umsatzsteuernachforderungen wurden vom steuerlichen Vertreter der Bfin der Höhe nach außer Streit gestellt. Laut steuerlichen Vertreter ist die Zurechnung an die beschwerdeführende GmbH strittig.

III. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Akt der Bfin, des Betriebsprüfungsberichts sowie den Arbeitsbogen bestehend aus mehreren Ordnern und den Niederschriften vom 13.6.2012 des XY und der IW und der Niederschrift vom 27.9.2012 sowie dem vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahren (Vorhalte und Niederschrift zum Erörterungsgespräch, laut Punkt I).

Durch die niederschriftlich festgehaltenen Aussagen der IW und XY wird aufgezeigt, dass die Bfin als leistungserbringendes Unternehmen nach außen aufgetreten ist. Diesbezüglich wird auch auf die Ausführungen im Erkenntnis vom 27.7.2016, RV/5101656/2014 des BFG hingewiesen, welches rechtskräftig ist.

Die durch das Finanzamt mit E-Mail vom 24.1.2019 vorgelegte Verprobung wird der Höhe nach außer Streit gestellt. Auch die Schätzungsberechtigung wurde vom steuerlichen Vertreter nicht bestritten.

IV. Rechtsgrundlagen und Erwägungen:

A) Umsatzsteuerfestsetzung 07/2012

a) Rechtsgrundlage:

§ 253 BAO idF FVwGG 2012 ab 1.1.2014 lautet:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

b) Erwägungen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist vorweg festzustellen, dass der Umsatzsteuerbescheid 07/2012 durch den Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 vom 24.5.2017 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist. Der Umsatzsteuerjahresbescheid ist im Sinne des § 253 BAO an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides getreten.

Die ursprünglich gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 07/2012 gerichtete Berufung (nunmehr Beschwerde), gilt daher als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 gerichtet.

B) Verjährung 2008:

a) Rechtsgrundlage:

§ 209 a BAO idgF lautet:

- (1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.
- (2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird. Die Verjährung steht der Abgabenfestsetzung auch dann nicht entgegen, wenn eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 vor Ablauf der Frist des § 304 lit. b beantragt oder durchgeführt wird.
- (3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.
- (4) Abgabenerklärungen gelten als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.
- (5) Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 oder § 300 aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs. 1 lit. b ergeht.
- (6) ...

b) Erwägungen:

Wenn der steuerliche Vertreter im E-Mail vom 12.2.2019 vorbringt, dass hinsichtlich des Jahres 2018 (Anmerkung RichterIn offensichtlich ein Schreibfehler gemeint 2008) bereits die absolute Verjährungsfrist abgelaufen sei, so wird dies bezüglich auf § 209a Abs 1 BAO hingewiesen.

Nach § 209a Abs 1 BAO steht einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen. Dies gilt auch für nach Aufhebung durch den VwGH erlassene (neuerliche) Entscheidungen. § 209a Abs 1 versteht unter der Verjährung auch die absolute Verjährung (Ritz, BAO⁶ § 209a, Tz 3f).

Eine Verjährung liegt für 2008 nicht vor.

C) Zurechnung:

1) Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Zurechnungssubjekt des Einkommens ist nach § 7 Abs. 1 KStG die Körperschaft, die das Einkommen erzielt hat.

§ 24 Abs 1 I d BAO lautet: Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Führt der Unternehmer Umsätze im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 1 an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen aus, ist er gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 verpflichtet, Rechnungen auszustellen.

2) Erwägungen:

a) Körperschaftsteuer:

Das Einkommen ist der Körperschaft zuzurechnen, die den Tatbestand der Einkommens(Einkünfte)erzielung verwirklicht. Persönlich werden Einkünfte jener Körperschaft zugerechnet, die die Einkünfte auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko erwirtschaftet, dh die Möglichkeit, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist, wer über die Einkunftsquelle wirtschaftlich verfügen und die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (VwGH 4.3.1986, 86/14/0133; 9.4.1986, 86/13/0236, 27.8.2008, 2006/15/0013; 18.12.2008, 2006/15/0199, Toifl in Doralt/ Kirchmayr /Mayr/ Zorn, Einkommensteuergesetz²⁰, Kommentar, Band I, Tz 142 zu § 2 und die dort zitierte Judikatur).

Ist strittig, wer das Zurechnungssubjekt von Einkünften ist, ist die Sachfrage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage. Zur Beantwortung dieser Sachfrage ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Beweisverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, wer das Zurechnungssubjekt der Einkünfte gewesen ist (§ 167 Abs 2 BAO idgF).

Alle einkunftswirksamen Sachverhalte, die eine juristische Person im Außenverhältnis im eigenen Namen setze, seien ihr zuzurechnen.

Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (VwGH 9.11.2004, 99/15/0008, u.a.).

Disposition (Verfügungsmacht) über die Leistung ist die Nutzung von Marktchancen, das Anbieten oder auch Einstellen von Leistungen. Verfügungsmacht über die Leistung ist die direkte Einflussmöglichkeit des Zurechnungssubjektes auf die konkrete Leistungserbringung (zB auf den Betrieb bei gewerbl Einkünften). Nicht wer die Leistung realiter bewirkt, erzielt die Einkünfte, sondern wer den entscheidenden Einfluss darauf hat, dass der Einsatz des Leistungspotentials zustande kommt (beim Treuhandvertrag erbringt der Treuhänder die Leistung, die Disposition liegt jedoch beim Treugeber). Die Dispositionsmöglichkeiten können rechtl oder tatsächl Natur sein. Die rechtl Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftl Betrachtungsweise nichts anderes ergibt; auf eine nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von WG kommt es ebenso wenig an, wie auf das Vorliegen außersteuerl Gründe – etwa nach § 22 BAO – für eine vorgenommene Gestaltung (VwGH 2.2.10, 2007/15/0194). IZm dem Zurechnungssubjekt wird auch der Begriff „ *Tragen des Unternehmerrisikos*“ verwendet (Toifl in Doralt/ Kirchmayr/Mayr/ Zorn/Renner, aaO § 2 Rz 142).

Das Beziehen des Einkommens ist von der Einkommensverwendung zu unterscheiden. Das Einkommen ist bezogen (und zuzurechnen), wenn der StPfl über das Leistungspotential disponiert und die Leistung iRd Einkunftsarten erbracht hat. Der Begriff „bezogen“ in § 2 Abs 1 erfasst sowohl die Einkünfte als auch das Einkommen. Die weitere Verwendung des Einkommens ändert an der Zurechnung der Einkünfte nichts mehr, wie immer sie gestaltet wird (zB indem man den Zufluss anderen Personen zukommen lässt).

Sollen dagegen Einkünfte auf einen anderen StPfl verlagert werden, muss ihm die Dispositionsbefugnis über den Einsatz des Leistungspotentials (idR rechtl) übertragen und die Leistung von ihm am Markt erbracht werden.

Wer diese Rechtstellung hat, ist nach den abgeschlossenen Vereinbarungen im Außenverhältnis und im Innenverhältnis letztlich nach den tatsächlichen Verhältnissen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen. Entscheidend ist immer die tatsächliche Verwertungsmacht.

Ob der Leistungsempfänger von einer Abtretung der Verwertungsmacht im Innenverhältnis Kenntnis hat, ist ertragssteuerlich nicht relevant. Es ist gemäß § 23 Abs. 2 nicht einmal relevant, ob eine derartige Abtretung der Verwertungsmacht im Innenverhältnis überhaupt gesetzlich zulässig ist.

Erbringt der Geschäftsführer einer GmbH persönlich Dienstleistungen, dann sind die Einkünfte daraus der GmbH nur dann zuzurechnen, wenn er dem Kunden gegenüber als Vertreter der Gesellschaft aufgetreten ist. Auf die Form der Rechnungslegung kommt es dabei nicht an (VwGH 10.10.1996, 95/15/0208).

Einkünfte sind grundsätzlich jener Person zuzurechnen, die den entscheidenden Einfluss darauf hat, dass die Leistung erbracht wird und das Unternehmerrisiko trägt. Mit den Worten des VwGH ist maßgeblich die tatsächliche nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149).

Tritt ein Arbeitnehmer nicht explizit im eigenen Namen auf, sind die Einkünfte dem Arbeitgeber zuzurechnen.

Tritt eine Gesellschaft nach außen auf, kann deren Existenz nicht verneint werden; es ist aber zu prüfen, ob die Gesellschaft den Zwecken dient, die vorgegeben werden (VwGH 29.1.2015, 2013/15/0166). Kann die Gesellschaft die vorgegebenen Zwecke nicht erfüllen (zB mangels einer entsprechenden Infrastruktur) können ihr keine Einkünfte zugerechnet werden (Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ Einkommensteuergesetz, Kommentar § 2, 142f).

Einkünfte können daher dem Arbeitnehmer anstelle des Arbeitgebers nur dann zugerechnet werden, wenn der Arbeitnehmer nach außen und damit insbesondere auch gegenüber dem Leistungsempfänger zu erkennen gibt, dass die erbrachte Leistung ihm und nicht seinem Arbeitgeber zuzurechnen ist.

Wenn nun der steuerliche Vertreter der BfN vorbringt, dass *XY gleich einem Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO gehandelt habe, sämtliche mit dem Betrieb erzielten Umsätze und Betriebsergebnisse ausschließlich auf sein Handeln zurückzuführen seien und er über die finanziellen Geschicke und die Verwendung der finanziellen Mittel wie ein Eigentümer verfügt habe*, so ist dem folgendes entgegenzuhalten:

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung rechtfertigen Verwaltungs- und Nutzungsrechte, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, nicht, die Sache, an der solche Rechte bestehen, dem Berechtigten zuzurechnen (Ritz, BAO⁶, § 24 Tz 9, Doralt/ Toifl, EStG § 2, Tz 114).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist (auch aus Sicht von vA) zwar in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen aber auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1997, 96/15/0151, Ritz, BAO⁶ Kommentar, § 24, TZ 1f). Auch eigentümertypische Pflichten wie zB die Erhaltungspflicht sind in die Beurteilung miteinzubeziehen und können einem abweichenden wirtschaftlichen Eigentum entgegenstehen.

Wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten und damit eine vom Zivilrecht abweichende Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums liegt vor bei Nutzungsrechten an GmbH-Anteilen auf unbestimmte Zeit mit Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Nutzungsberechtigten, sowie bei Ausübung des Stimmrechts durch den Nutzungsberechtigten (VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264). Erteilt der zivilrechtliche Anteilsinhaber einer GmbH einem anderen eine Vollmacht, derzufolge der Bevollmächtigte unbeschränkt, unbefristet und unwiderruflich ermächtigt wird, alle Gesellschaftsrechte (Ausübung des Stimmrechts, Empfang ausgeschütteter Gewinne) wahrzunehmen und auch über die Gesellschaftsanteile - etwa durch Abtretung an dritte Personen - zu verfügen, ist nicht der zivilrechtliche Anteilsinhaber als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, sondern der Bevollmächtigte.

Der BFH verlangt für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an Anteilen von Kapitalgesellschaften grundsätzlich eine rechtlich geschützte Position, somit die Übertragung der Gesellschafterrechte und des Risikos der Wertminderung (BFH 15.12.1999, BStBl 2000 II, 527).

Laut Rechtsprechung (VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135; VwGH 30.9.2015, 2012/15/0180) ist für Frage des wirtschaftlichen Eigentums nämlich auch relevant, wer die Chance von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertminderungen trägt.

Die Bfin ist eine GmbH, der eigene Rechtspersönlichkeit zukommt.

Das Finanzamt geht von der Zurechnung an die Bfin aus.

Der steuerliche Vertreter von der Zurechnung an XY und an die tschechische BÄWe spol s.r.o., ohne jedoch Beweise vorzulegen.

Dass XY über die Geschäftsanteile der Bfin wie ein Eigentümer verfügen konnte wurde durch nichts bewiesen. XY wurde von der belangten Behörde als "faktischer Geschäftsführer" angesehen. Gegenständlich handelt es sich bloß um die Einflussnahme auf die Gestaltung eines Wirtschaftsgutes. Dass die Einflussnahme des XY auf die Bfin so stark war bzw so weitreichend war, dass vom wirtschaftlichen Eigentum des XY auszugehen ist, ergibt sich aus dem Vorbringen und den Unterlagen der Bfin nicht. XY ist nicht "unbeschränkt, unbefristet und unwiderruflich" ermächtigt, alle Gesellschaftsrechte (zB. Verkauf des Geschäftsanteils, Ausübung des Stimmrechtes, Empfang ausgeschütteter Gewinne oder sonstiger Geldeswerte) wahrzunehmen und auch über die Gesellschaftsanteile - etwa durch Abtretung an dritte Personen - zu verfügen. Aus den vorliegenden Abtretungsverträge vom 11.5.2007, Generalversammlungsbeschluss vom 11.5.2007, dem Gesellschaftsvertrag und den Eintragungen im Firmenbuch ergibt sich diesbezüglich nichts erhellendes. Auch aus den niederschriftlichen Aussagen der IW und des XY ist diesbezüglich nichts zu entnehmen. Es liegt auch keine Vereinbarung mit der im Firmenbuch aufscheinenden Gesellschafterin und Geschäftsführerin vor, aus der hervorgeht, dass XY wirtschaftlich als Anteilsinhaber anzusehen ist. Konkrete Hinweise bzw Anhaltspunkte gibt es in diese Richtung nicht.

Auch wenn dem XY als faktischer Geschäftsführer eine "bestimmende Rolle" in der Bfin zukommt, so ergibt sich daraus nicht, dass die Wertsteigerungen bzw die Wertminderungen von XY zu tragen sind . Gibt die Bfin im Schreiben vom 24.10.2018 selbst an, dass " *die GmbH (Bfin) im geprüften Zeitraum nur als Mittel zum Zweck herangezogen wurde bzw. die rechtliche Existenz der Gesellschaft nicht in Zweifel gezogen wurde* ".

Demnach hatte es XY im Sinne des § 24 Abs 1 lit d BAO nicht in der Hand, über die Gesellschaftsanteile die Herrschaft gleich einem Eigentümer auszuüben.

Auf die Ausführungen im rechtskräftigen Erkenntnis 27.7.2016, RV/5101656/2014 wird verwiesen, wo im wesentlichen zusammengefasst festgestellt ist, dass " *die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich ist* . *Nach den unbestrittenen Feststellungen der Betriebsprüfung ist nicht W, sondern die Bf. nach außen in Erscheinung getreten. W war bloß faktischer Geschäftsführer*".

Dem hat die Bfin nichts entgegengesetzt . Es wurde weder vorgebracht noch nachgewiesen, dass entsprechende Abmachungen zwischen der Bfin und XY bestanden hätten, die die Abtretung der Einkünfte an XY geregelt hätten.

XY war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auch als Arbeitnehmer bei der Bfin tätig. Laut den Aussagen der IW und seiner eigenen Aussage hat er als Machthaber bzw" de facto Geschäftsführer" die Geschäfte geführt bzw die Entscheidungen für die Bfin getroffen. Unstrittig ist, dass er als Arbeitnehmer die Aufträge für die Bfin an Land gezogen und für die Abwicklung gesorgt hat. Die Ausgangsrechnungen wurden von XY ausgefertigt. Er war für das gesamte Zahlungswesen wie Überweisungen und Barzahlungen zuständig. XY ist das Herz und die Seele des Unternehmens gewesen. Die Gesellschafter Geschäftsführerin IW hat die faktische Betriebsführung durch XY geduldet, bzw. hat sich - bis auf wenige Ausnahmen - nicht in die laufende Geschäftsgebarung eingeschaltet. Sie gibt nämlich selbst an, dass sie XY - ihrem Bruder (und Arbeitnehmer) - vertraut habe.

Im gesamten Verfahren wurde von seiten der Bfin nicht nachgewiesen, dass XY nicht für die Bfin sondern die Geschäfte bzw. Leistungen in seinem eigenen Risikobereich getätigt hat. XY hatte die Rechtsmacht, im Namen der Bfin zu handeln und sie aus den beschwerdegegenständlichen Rechnungen zu berechtigen und zu verpflichten. Dass XY tatsächlich die Leistungen als Einzelunternehmer in seinem Risikobereich getätigt hat, wurde durch nichts bestätigt.

Die Geschäftsführerin hat die Betriebsführung durch XY so hingenommen und dadurch den Anschein der Vertretungsmacht des XY hervorgerufen.

Hätte die Geschäftsführerin XY nicht mehr vertraut bzw hätte sie ein ernsthaftes Interesse an einer Beschränkung der Vertretungsmacht des XY gehabt, so wäre es an ihr gelegen, für eine wirksame Durchsetzung dieser Beschränkung zu sorgen, indem sie

diesem Umstand nach außen kundgetan hätte. Dass die Vertretungsmacht XYs von der Geschäftsführerin unterbunden wurde, ergibt sich aus den Akteninhalt nicht.

Aufgrund des äußeren Anscheins über mehrere Jahre war XY in der Lage, im Namen der Bfin Aufträge zu akquirieren, Verträge zu schließen und diese dadurch zu berechtigen und zu verpflichten. Letztlich ist es ein Versäumnis der Geschäftsführerin und liegt daher auch in ihrer Verantwortung, XY bei der Abwicklung der Geschäfte für die Bfin nicht genauer kontrolliert zu haben. An der Zurechnung zur Bfin der von XY ausgestellten Rechnungen bzw der bewirkten Leistungen /Umsätze, die auf die Konten der VKB, VB und der Raika eingingen, vermag dieses Versäumnis jedenfalls nichts zu ändern.

Die Ausstellung der Rechnungen durch XY ua im Namen der Bfin, der nicht existenten FM Fliesenverlegungs GmbH und der tschechischen spol s.r.o, die aufgrund des Rechnungslayouts mit den Rechnungen der Bfin ident sind, und diese ua die Geschäftsadresse, Fax, Telefonnummer und e-mail Adresse bzw auch teilweise die UID Nummer der Bfin aufweisen sowie die Akquirierung von Aufträge im Namen der Bfin bzw die Einteilung der Arbeitnehmer bzw die Leistungszukäufe von Subfirmen für die Bfin sowie auch die Barzahlungen und Überweisungen auf das Konto der Raika und das Umleiten der Leistungsentgelte auf die Konten der VKB und VB mit dem Hinweis "Verwendungszweck W" , fügen sich zu einem Bild zusammen, welches die Annahme rechtfertigt, dass die tatsächliche Besorgung der Geschäfte für die Bfin in den Händen des XY lagen.

Der Bfin sind jene Leistungen zurechnen, die XY aufgrund der im Arbeitsbogen liegenden Rechnungen ausgeführt und fakturiert hat. Der Umstand dass sich XY im Zeitraum 2008 bis 2012 die in Rechnung gestellten Beträge zugeeignet hat bzw auf die drei Konten umgeleitet hat, bedeutet nicht, dass er deshalb die Leistungen in der eigenen Risikosphäre bzw. in der Risikosphäre der BäWe spol s.r.o, wo er ab März 2010 der geschäftsführende Gesellschafter gewesen ist, erbracht hat.

Den Ausführungen der belangten Behörde, dass XY nicht als Einzelunternehmer nach außen aufgetreten ist bzw die Geschäfte als Einzelunternehmer in seiner Risikosphäre erbracht hat, hat der steuerliche Vertreter der Bfin nichts entgegengesetzt. Beweise wurden nicht vorgelegt.

Dass ab März 2010 die BäWe spol s.r.o in BU tätig und XY der Gesellschafter Geschäftsführer gewesen ist, war bekannt. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, dass jede von ihm gesetzte Handlung eine solche im Rahmen und in der Risikosphäre der BäWe spol s.r.o gewesen ist, und dass die Leistungsentgelte, die auf das Konto der Raika eingegangen sind, tatsächlich der spol s.r.o zuzurechnen sind. Auch diesbezüglich ist die Bfin Nachweise schuldig geblieben.

Nach § 115 Abs. 1 BAO trägt die Abgabenbehörde zwar die Feststellungslast von allen Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Der Mitwirkungspflicht kommt die Partei etwa durch Darlegung des Sachverhaltes und

Anbieten von Beweisen nach. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 23.02.1994, 92/15/0159; 26.07.2000, 95/14/0145).

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei liegt ua. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (Ritz, BAO⁶, § 115 Rz 10). Wie bereits oben ausgeführt, hat die Bfin nicht ausreichend am Verfahren mitgewirkt, um die Sachverhaltsannahmen der Behörde zu entkräften.

Die Behörde hat gem. § 167 Abs. 2 BAO nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dieser Grundsatz gilt auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht. Das Bundesfinanzgericht ist nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung zu den obigen Feststellungen gelangt. Es hat jene Möglichkeit als erwiesen angenommen, die alle anderen Möglichkeiten wahrscheinlich ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO⁶, § 167 Rz 8).

Dass die Umsätze auf dem Raika Konto nicht mit der Bfin in Zusammenhang stehen wurde durch nichts aufgezeigt. Die Aussagen XYs vom 13.6.2012 bzw 27.9.2012 sind deshalb nicht Erfolg versprechend, weil sie widersprüchlich und sehr ungenau sind, da im gesamten Verfahren keine Leistungs- und Stundenachweise der Arbeitnehmer, bzw der Subfirmen zum Nachweis der Fremdleistungen bzw keine Aufzeichnungen über die tatsächlich durchgeführten Baustellen bzw Leistungsbeziehungen von XY vorgelegt wurden. Einerseits wurde von XY vorgebracht "Außer der BāWe GmbH (=Bfin) gibt es keine anderen Geschäftspartner der tschechischen Firma und andererseits wurde ausgesagt, dass die Ausgangsrechnungen lautend auf Franz GR ab Mitte 2010 von der s.r.o gestellt" wurden. Nachweise wie die der Rechnungen zugrundeliegenden Vereinbarungen, Verträge und Aufzeichnungen wurden nicht vorgelegt. Dass die Leistungserbringung tatsächlich durch die tschechische s.r.o in ihrer Risikosphäre erfolgte konnte somit durchs nichts bestätigt werden. Auch nicht, dass die Umsätze auf dem Raika Konto mit der Leistungserbringung der tschechischen spol s.r.o in Österreich zusammenhängen.

Aufgrund seiner Eigenschaft als Geschäftsführer und Gesellschafter der spol s.r.o. einerseits und der in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer und faktischer Geschäftsführer der Bfin, die Geschäfte der Bfin zu besorgen andererseits, hatte es XY in der Hand, Geschäfte über bzw für die s.r.o abzuschließen oder die Bfin mit der Durchführung von diesen Geschäfte zu betrauen bzw. Leistungsentgelte der Bfin umzuleiten.

Dadurch, dass die vorliegenden Rechnungen in ihrem Layout ident sind (siehe Feststellungen der BP), alle von der gleichen Person - nämlich XY - ausgestellt wurden,

und vom steuerlichen Vertreter der Bfin diesbezüglich nichts gegenteiliges vorgebracht wurde bzw nicht einmal überzeugend dargelegt und aufgezeigt wurde, dass die Leistungserbringung tatsächlich nicht in der Risikosphäre der Bfin erfolgte, ist davon auszugehen, dass die Gewinn- und Umsatzschätzungen der Bfin zuzurechnen sind.

Den Feststellungen der belangten Behörde, XY habe in den beschwerdegegenständlichen Jahren (und auch davor) als Arbeitnehmer der Bfin in deren Namen Aufträge entgegengenommen, Arbeiten durchgeführt und Rechnungen gelegt, tritt der steuerliche Vertreter nämlich nicht entgegen. Dass die Bfin dies nach außen nicht gebilligt hätte, hat sie weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde behauptet. Die bestehende Vertretungsmacht des XY kann demnach nicht geleugnet werden.

Wie festgestellt, hat sich XY als de facto Geschäftsführer zur Erbringung der Leistungen neben den Arbeitnehmern der Bfin auch der Subunternehmer bedient. Dies schließt nicht aus, dass der Bfin die erbrachten Leistungen zuzurechnen sind, weil sich ein Unternehmer einerseits zur Leistungserfüllung eines Subunternehmens bedienen kann, andererseits bei der von der belangten Behörde unwidersprochen festgestellten Befugnis des XY, Arbeiter einzustellen und einzuteilen, es auch nicht ausgeschlossen war, dass er "Schwarzarbeiter" unmittelbar für die Bfin herangezogen habe.

Wenn von der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 7.2.2019 vorgebracht wird, dass die angesprochene Leistungserbringung seitens der Finanzverwaltung zum Großteil nicht durch die Bfin erfolgt sei, so sind dem vagen und unsubstanzierten Vorbringen die konkreten Ausführungen und detaillierten Feststellungen der BP entgegenzusetzen. Die steuerliche Vertretung hat ihr Vorbringen weder konkretisiert noch anhand von Unterlagen nachgewiesen. Wie festgestellt und von XY selbst bestätigt, wurden Unterlagen (Baustellenaufzeichnungen, Stunden und Leistungsaufzeichnungen etc) die das Vorbringen der Bfin hätten stützen können, trotz Aufforderung, nicht vorgelegt.

Was die behauptete Zurechnung an die tschechische spol s.r.o betrifft, so muß dem entgegengehalten werden, dass auch diesbezüglich keine aussagekräftige Unterlagen vorliegen bzw von der Bfin vorgelegt wurden aus denen nachvollziehbar hervorgeht, dass die Leistungsentgelte, die auf das Konto Raika überwiesen bzw. einbezahlt wurden nicht der Bfin zuzurechnen sind. Nur weil in Österreich ein Konto bzw. eine Bankverbindung der tschechischen spol s.r.o.besteht, heißt das nicht automatisch, dass die Umsätze auf diesem Konto nicht der Bfin zuzurechnen sind. Wird doch von der steuerlichen Vertretung nur lapidar - ohne das Vorbringen durch konkrete Beweise zu stützen - angemerkt "*welche (Bankverbindung) darauf schließen lässt, dass die Erlöse im Inland getätigter Umsätze dorthin fließen*". Eine überzeugende Argumentation für die Nicht- Zurechnung bei der Bfin sieht anders aus. Für das Tätigwerden der tschechischen spol s.r.o in Österreich bzw das Auftreten in der eigenen Risikosphäre gibt es nämlich keine konkrete und nachvollziehbare Anhaltspunkte. Wie bekannt, gibt es keine Infrastruktur (Arbeitnehmer etc) bei der spol s.r.o. Verträge bzw Vereinbarungen zwischen den Firmen bzw der Bfin und XY (als Gesellschafter Geschäftsführer der spol s.r.o) wurden nicht vorgelegt. Da die gleiche natürliche Person (als Arbeitnehmer und de

facto Geschäftsführer der Bfin, bzw Gesellschafter Geschäftsführer der s.r.o, verwandt mit Geschäftsführerin der Bfin) in die Geschäfte rund um die Bfin involviert ist, hätte es konkreter Verträge und Vereinbarungen bzw Beweise bedurft, die die Voraussetzungen für Verträge naher Angehöriger erfüllen. Der vorliegende Sachverhalt entspricht nicht den Erfahrungen des allgemeinen Wirtschaftslebens. Auch nur mündliche Vereinbarungen bzw Barzahlungen sind bei solchen Geschäften nicht Usus. Dass XY nicht im Auftrag der Bfin tätig geworden ist wurde zudem nicht behauptet.

Dass XY die in Rechnung gestellten Beträge auf seine Konten umgeleitet hat und diese Beträge sich daraus zugeeignet hat, bedeutet nicht, dass er die Leistungen in seiner Risikosphäre erbracht hat bzw in der Risikosphäre der spol s.r.o. Im Gegenteil hat XY - wie oben ausgeführt - die Rechnungen bzw Barzahlungen für die Bfin schon immer selbständig erstellt bzw selbständig getätigt.

Von der steuerlichen Vertretung der Bfin wurden im gesamten Verfahren keine Beweise für den Wahrheitsgehalt der Angaben der Bfin vorgelegt bzw. schlüssig dargelegt, die eine Zurechnung der Einkünfte bzw Leistungsentgelte nicht bei der Bfin gerechtfertigt hätten.

Aufgrund der Feststellungen der BP, der Aussagen und der spärlich vorliegenden Unterlagen, ist die Zurechnung an die Bfin- wie oben dargelegt - zu Recht erfolgt.

b) Umsatzsteuer- Zurechnung:

Umsatzsteuerlich sind Leistungen demjenigen Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 31. Jänner 2001, 97/13/0066 und 0067, VwSlg. 7.583/F, mwN). Dem Unternehmer sind auch Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer, Organwalter oder Stellvertreter erbringen lässt (vgl. das von der belangten Behörde zu Recht herangezogene hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1996, 95/15/0149, welchem ein Sachverhalt zu Grunde lag, der dem des Beschwerdefalles ähnlich ist).

Auf die Ausführungen in Punkt IV)C)2)a) - Körperschaft Zurechnung wird verwiesen.

Einerseits ist XY als Arbeitnehmer bei der Bfin beschäftigt, andererseits erbringt er als de facto Geschäftsführer für die Bfin Leistungen und stellt für sie Rechnungen aus. Auch die steuerliche Vertretung weist durch ihr Vorbringen " *Wer sonst, wenn nicht der "De facto Geschäftsführer" hat mit fremden Namen aber auf eigene Rechnung die Geschäfte angebahnt und die Leistungserbringung bewerkstelligt*" daraufhin, dass XY in fremden Namen aufgetreten sei. Wie oben ausgeführt, trat er für die Bfin auf und hat die Rechnungen für Bfin fakturiert.

Aufgrund der bestehenden Vertretungsmacht bzw des äußeren Anscheins war XY im beschwerdegegenständlichen Zeitraum in der Lage, im Namen der Bfin Aufträge an Land zuziehen und dadurch Rechnungen auszustellen, und dadurch diese zu berechtigen und zu verpflichten. Dem ist die Bfin auch nicht mehr entgegengetreten.

Dass XY und nicht die Bfin -als Unternehmer nach außen aufgetreten ist, wurde durch nichts bewiesen.

An der Zurechnung der von XY namens der Bfin bewirkten Umsätze vermag dies jedenfalls nicht zu ändern.

Die Bfin muss sich daher jene Leistungen zurechnen lassen, die XY in den Jahren 2008 bis 2012 für die Bfin ausgeführt bzw fakturiert hat. Der Umstand dass XY sich den Großteil der in Rechnung gestellten Beträge durch Überweisungen bzw Bareinzahlungen auf seine Konten, wo er Verfügungsberechtigter ist, zugeeignet hat, bedeutet nicht, dass er diese als eigener Unternehmer erbracht hat.

Aus den dargelegten Gründen erfolgte die Zurechnung der Umsätze an die Bfin zu Recht.

D) Schätzung:

a) Rechtsgrundlagen:

§ 184 BAO lautet:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Behörde hat gem. § 167 Abs. 2 BAO nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dieser Grundsatz gilt auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht.

b) Erwägungen:

Gegenstand der Schätzung sind Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Ziel der Schätzung ist den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die *mit* jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung⁶, Kommentar, Tz 3 zu § 184 BAO).

Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei (VwGH vom 17. Oktober 1991, 91/13/0090).

Es ist beispielsweise nicht deshalb zu schätzen, weil eine Mitwirkungspflicht verletzt wurde, sondern nur dann, wenn als Folge dieser Pflichtverletzung eine genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist. (Ritz, BAO⁶ aao, TZ 6, § 184).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrerer Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (Ritz, Bundesabgabenordnung⁶, Kommentar, Tz 18 zu § 184 BAO).

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (Ritz, Bundesabgabenordnung⁶, Kommentar, Tz 18 zu § 184 BAO).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. Ritz, BAO 4, § 167, Tz 8 mwN).

Im Abgabenverfahren ist nur erforderlich, dass eine Tatsache die überwiegende Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Im Hinblick auf die Rechtsansicht, dass die Leistungen für die Fliesenlegungsarbeiten im Bäder und Wellenessbereich steuerlich der Bfin zuzurechnen sind, gehören die Zahlungsbelege sowie die Stunden und Leistungsaufzeichnungen der Arbeitnehmer bzw der Subunternehmer, Baustellenabrechnungen und Schmierzettel, zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen. Daher berechtigen die Aufzeichnungsmängel für den Zeitraum 2008 bis 2012 zur Schätzung.

Abgesehen davon, dass die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei steht und die Bfin durch den steuerlichen Vertreter nichts mehr gegen die Schätzungsberechtigung und die Höhe der Schätzungsgrundlagen vorgebracht hat (Ritz, Bundesabgabenordnung⁶, Kommentar, Tz 15 und 18 zu § 184 BAO), wird damit auch das Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes durchaus erreicht.

Die durch das Finanzamt vorgelegte Verprobung (mit Ermittlung der Herstellungskosten neu, sowie des Gewinnes und der verdeckten Ausschüttungen) unter Einbeziehung der durch die BP ermittelten Umsatzzuschätzungen (inkl Sicherheitszuschlag) erweist sich als durchaus schlüssig.

Entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters waren die festgestellten Umsätze auf den drei Konten - wie oben ausgeführt - der Bfin zuzurechnen. Hinsichtlich der Berechnung bzw. Schätzung wird auf den Betriebsprüfungsbericht und die vorgelegte Verprobung hingewiesen.

Die Bfin ist den Feststellungen der Betriebsprüfung sowie der adaptierten Verprobung des Finanzamtes nicht mehr entgegentreten. Sie hat keine relevanten Einwendungen mehr gegen die Gewinn- und Umsatzzuschätzungen vorgebracht.

Laut Niederschrift vom 14.2.2019 wurden die Beträge der Höhe nach außer Streit gestellt. Beim Gewinn sind die Feststellungen der BP in TZ 1 und TZ 3, die unstrittig sind, hinzuzurechnen.

D) Haftungsbescheid für 2008, 2009, 2010 und 2011

a) Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 leg.cit. auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

b) Erwägungen:

Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen gem. § 93 Abs. 1 in Verbindung mit § 93 Abs. 2 Z 1a EStG 1988 der Kapitalertragsteuer, welche gem. § 95 EStG 1988 von der Körperschaft als Schuldner der Kapitalerträge einzuheben und abzuführen ist.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vor.

Eine verdeckte Ausschüttung setzt dabei definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilshaber) voraus, wobei die Zuwendungen eines Vorteils an den

Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist.

Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen.

Ein Machthaber ist kein Vorteilsempfänger iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988, ein offensichtlich ausgeübter Einfluss auf eine Körperschaft für eine Anteilsinhaberschaft bzw. daraus resultierenden Wirkungen sind nicht ausreichend. Sollte er daher als Vorteilsempfänger eine vA herangezogen werden, sind Feststellungen dahingehend erforderlich, dass dieser einem Anteilsinhaber nahesteht oder selbst wirtschaftlicher Eigentümer ist (*Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG 1988, Tz 150 ff zu § 8*).

Die einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind im allgemeinen nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung zugeflossen anzusehen (VwGH 22.3.2000, 97/13/0173; 19.7.2000, 97/13/0241; VwGH 27.4.2005, 2000/14/0067; VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115; VwGH vom 27.4.1994, 92/13/0011 19.10.2006, 2006/14/0009).

Falls ein Nichtzufluss derartiger Mehrgewinne an die Anteilsinhaber in der angeführten Weise behauptet wird, ist dies der Abgabenbehörde gegenüber nachzuweisen.

Die Frage der Zurechnung ist der Untersuchung des allfälligen Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung vorgelagert.

Auf die Ausführungen in den Punkten IV) C) 2) a) und b) wird verwiesen. Wie oben ausgeführt erfolgte die Zurechnung der Gewinn- und Umsatzschätzungen an die Bfin. XY ist als faktischer Geschäftsführer der Bfin. anzusehen, der die beschriebene Vorgangsweise zur Abwicklung der Geschäfte gewählt hat.

Gegenständlich sind die Gewinn- und Umsatzschätzungen, wie vom Finanzamt laut Verprobung ermittelt und von den beiden Parteien der Höhe nach außer Streit gestellt worden als kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen.

Wie aus dem Firmenbuch ersichtlich und auch gar nicht strittig, ist IW als alleinige Gesellschafterin (100%) und Geschäftsführerin bestellt und vertritt die Bfin selbständig.

Festgestellt ist, und wird auch nicht mehr von der Bfin bestritten, dass XY der Bruder der Gesellschafter-Geschäftsführerin ist und, dass er als Nahestehender der Alleingesellschafterin begünstigt ist. Diesbezüglich folgt die Bfin der Argumentation des Finanzamtes.

Die Zurechnung der vA erfolgt in derartigen Fällen nicht an den Nahestehenden, sondern an jenen Anteilsinhaber, zu dem das Naheverhältnis besteht (zB 5.5.2014, RV/6100388/2009 etc).

Somit wird die Bfin zu Recht zur Haftung der Kapitalertragsteuer herangezogen

E) Berechnungen

Laut Niederschrift vom 14.2.2019 wurden die Beträge laut steuerlichen Vertreter der Höhe nach außer Streit gestellt.

Für die Umsatzsteuer 2008 bis 2012 , die Körperschaftsteuer 2008 bis 2011, und Kapitalertragsteuer für 2008 bis 2011 bedeutet das folgendes:

1. Umsatzsteuer 2008 bis 2011 und Umsatzsteuer 2012 (bisher Festsetzung von Umsatzsteuer 07/2012):

Die laut BP ermittelten Umsatzzuschätzungen (inkl Sicherheitszuschläge) wurden außer Streit gestellt (siehe Verprobung Finanzamt vom 24.1.2019).

Da diebszöglich keine Änderungen vorzunehmen sind bzw. von den festgestellten Umsätzen (inkl Sicherheitszuschlag) der BP auszugehen ist, und von der Bfin keine Einwendungen erhoben wurden, ist die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008 bis 2011 und Umsatzsteuer 2012 (bisher Festsetzung von Umsatzsteuer 07/2012) als unbegründet abzuweisen.

2. Körperschaftsteuer 2008 bis 2011

Wie in der Niederschrift vom 14.2.2019 festgehalten, ist beim "Gewinn" die TZ 1 und TZ 3 des BP-Berichts zu berücksichtigen, sodass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, das Einkommen und die Verlustvträge für den Zeitraum 2008 bis 2011 neu zu berechnen sind, wobei ein Verlustvortrag in Höhe von 41.836,39 € (laut Abgabensinformationssystem) zu berücksichtigen ist.

Berechnung Körperschaftsteuer laut BFG:

	2008	2009	2010	2011
Gewinn lt. Verprobung vom 24.1.2019"	42.536,80	53.838,48	54.274,95	84.385,98
TZ1 Rechts und Beratungs- kosten	----	----	6.174,00	----
TZ 3 Fremdleistungen	----	----	85.800,00	34.500,00
Einkünfte aus Gewerbe- betrieb	42.536,80	53.838,48	146.248,95	118.885,98
Verlustabzug	31.902,60	9.933,79	----	----
Einkommen	10.634,20	43.904,69	146.248,95	118.885,98

Jahr 2008

Gesamtbetrag der Einkünfte lt BFG	42.536,80
Verlustabzug	-31.902,80
Einkommen	10.634,20
Körperschaftsteuer 25%	2.658,55
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-908,55
Festgesetzte Körperschaftsteuer in €	1.750,00

Jahr 2009

Gesamtbetrag der Einkünfte lt BFG	53.838,40
Verlustabzug	-9.933,79
Einkommen	43.904,69
Körperschaftsteuer 25%	10.976,17
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-6.308,45
Festgesetzte Körperschaftsteuer in €	4.667,72

Jahr 2010

Gesamtbetrag der Einkünfte lt BFG	146.248,95
Einkommen	146.248,95
Körperschaftsteuer 25%	36.562,24
Festgesetzte Körperschaftsteuer in €	36.562,24
Abgabennachforderung gerundet in €	36.562,00

Jahr 2011

Gesamtbetrag der Einkünfte lt BFG	118.885,98
Einkommen	118.885,98
Körperschaftsteuer 25%	29.721,49

Festgesetzte Körperschaftsteuer in €	29.721,49
Abgabennachforderung gerundet in €	29.721,50

3. Kapitalertragsteuer 2008 bis 2011:

Auf die Berechnung der verdeckten Ausschüttungen laut Verprobung des Finanzamtes vom 24.1.2019 wird verwiesen. Da laut Niederschrift vom 14.2.2019 die unstrittigen Punkte TZ 1 und TZ 3 des BP- Berichts hinzuzurechnen sind, sind die verdeckten Ausschüttungen für 2008, 2009, 2010 und 2011 wie folgt zu berechnen:

	2008	2009	2010	2011
verdeckte Ausschüttung lt FA vom 24.1.2019	100.000	100.000	110.000	180.000
TZ 1	----	----	6.174	----
TZ 3	----	----	85.800	34.500
gesamt	100.000	100.000	201.974	214.500
KEST 33,33% in €	33.330	33.330	67.317,93	71.492,85

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Solche Rechtsfragen liegen gegenständlich nicht vor. Auf die Rechtsprechung des VwGH wird verwiesen (siehe oben). Von dieser wurde nicht abgewichen. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 3. April 2019

