

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, Adr., vertreten durch ***89***, Adr.2 über die Beschwerde vom 27. Jänner 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 21. Dezember 2016 betreffend Kapitalertragsteuer 2010 bis 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zeitraum 12.6.2012 bis 26.8.2014 (Datum der Niederschrift über die Schlussbesprechung) fand bei der Fa. ***1*** GmbH eine Betriebsprüfung statt. Der Bf. war alleiniger Gesellschafter und handelsrechtlicher Geschäftsführer. Mit ***92*** wurde über die Firma der Konkurs eröffnet, am 8.2.2017 wurde die Firma im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung** vom 26.8.2014 finden sich folgende Ausführungen:

„Tz. 1 Prüfungsverlauf

Der Prüfungsbeginn mit dem Prüfungszeitraum 2008-2010 erfolgte am 12.06.2012 in der Steuerberatungskanzlei P***1*** Steuerberater und Wirtschaftstreuhand, wobei keine Selbstanzeige im Sinne [§ 29 FinStrG](#) erstattet worden ist. Im Zuge der Prüfung wurde den Prüferinnen das Kontrollmaterial der SOKO M (Rechnung der Firma „FA1 Bau Management

Service GmbH“) übermittelt. Die Außenprüfung wurde deshalb gem. [§ 147 BAO](#) in Verbindung mit [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) auf das Jahr 2007-2012 ausgedehnt. Nach Zusendung der aktuellen Buchhaltungsdaten am 20.02.2014, wurde der Prüfungszeitraum neuerlich auf 2007-2013 ausgedehnt.

Nach Überprüfung der Unterlagen (Vorlage des Kontos „Fremdleistungen“ durch den steuerlichen Vertreter) erhärtete sich der Verdacht, dass bereits in den Jahren 2008-2010 Fremdleistungsaufwendungen nichtleistender Firmen (siehe Tz. 2-4) als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden. Dieser Verdacht wiederholte sich im Jahr 2007 als auch in den Jahren 2011-2013.

Im Weiteren werden versendete Vorhalte mit Antwortdatum aufgelistet:

- I. Vorhalt vom 28.08.2012 - Beantwortung 20.12.2012
- II. Vorhalt vom 14.05.2013 - Beantwortung 25.06.2013
- III. Vorhalt vom 30.09.2013 – Beantwortung 21.11.2013
- IV. Vorhalt vom 28.02.2014 – Beantwortung 14.03.2014 Ergänzung zu Vorhalt IV.
12.03.2014 – blieb unbeantwortet
- V. Vorhalt vom 02.05.2014 – Beantwortung 20.05.2014

Am 23.05.2014 fand eine Besprechung statt. Im Beisein des Vorstandes FA Wien 3/6 wurde der Firma BauG. auf eigenem Wunsch ein weiterer Termin eingeräumt um zu folgenden Unternehmen

- Fa2 Bau GmbH
- FA3 Bau GmbH
- Fa4 Bau GmbH
- FA5 Personalbereitstellung GmbH
- FA6 Personalleasing GmbH
- FA7 Bauunternehmen GmbH
- ***2***. GmbH

Unterlagen beizubringen bzw. Stellung zu nehmen. Per E-Mail wurde am 12.06.2014 der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass zu den angeführten Unternehmen keine weitere Stellung mehr erfolge.

Tz. 2 Allgemein

Die Baubranche ist - vor allem was die arbeitsintensiven Leistungsbereiche betrifft - aus Sicht der Finanzverwaltung als Hochrisikobranche einzustufen. An die Befolgung der Abgabengesetze wie der sozialversicherungs- und unternehmensrechtlichen Bestimmungen und auch an die Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes sind besondere Maßstäbe anzulegen und seitens der Betriebsprüfung mit der angemessenen Genauigkeit zu kontrollieren.

Bei den in Tz. 1 genannten Fremdleistungsaufwendungen handelt es sich um Rechnungen von 12 der beauftragten Unternehmen, welche als Betrugsfirmen einzustufen sind, deren Funktion in der Erfüllung von Sozialbetrug- und Hinterziehungstatbestände war/ist:

- Anmeldung von Dienstnehmern, wobei bereits bei der Anmeldung die Absicht besteht, niemals entsprechende Sozialabgaben u. Beiträge (Sozialbetrug gem. § 153 d u. e StGb) oder die lohnabhängigen Abgaben (Hinterziehung gem. [§ 33 Abs. 2 lit. b FinStrG](#)) zu leisten.
- Erstellung von Scheinrechnungen, um es den Tätern zu ermöglichen,
 - dem jeweiligen Rechnungsempfänger Vermögen zu entziehen,
 - Steuern und Abgaben zu verkürzen (Hinterziehung gem. § 33 Abs. 2 lit. A u. Abs. 3 [FinStrG](#)),
 - den Gewinn durch fingierte Betriebsausgaben, malversiv, zu schmälern,
 - die bei der Betrugsfirma schein gemeldeten Dienstnehmer zu entlohnen.

Betrugsfirmen dienen als Anmeldevehikel und Rechnungsproduzenten. Die Firma BauG. ist als Rechnungsbesteller zu betrachten und die Rechnungen über die vorgeblichen Fremdleistungen sind als Schein- und Deckungsrechnungen zu beurteilen. Gem. [§§ 21 ff BAO](#) sind Scheingeschäfte für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung und es ist der wahre wirtschaftliche Gehalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise des Sachverhaltes maßgeblich. Die Fremdleistungen aufgrund der Schein- und Deckungsrechnungen sind daher als Betriebsausgaben nicht anzuerkennen.

Von der Abgabenbehörde wird jedoch nicht bestritten, dass tatsächlich Arbeiten an den in den Rechnungen angeführten Baustellen durchgeführt wurden (von „Schwarzarbeitern“), sodass im Rahmen einer Schätzung 50 % des Fremdleistungsaufwandes in Ansatz zu bringen ist. Der tatsächlich nicht angefallene Anteil von ca. 50% des abgesetzten Fremdleistungsaufwandes ist dem Gewinn hinzuzurechnen und stellt eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter dar.

Bei den von der Abgabenbehörde beanstandeten Belegen handelt es sich um Rechnungen der Firmen:

- Fa2 Bau GmbH (FN***3***)
- FA1 Bau Management Service GmbH (FN***4***)
- „FA3“ Bau GmbH (FN***5***)
- ***6*** Bau GmbH (FN***7***)
- ***8*** Holding GmbH (FN***9***)
- ***10*** Bau GmbH (FN***11***)
- ***12*** Personalüberlassung und Bauunternehmen GmbH (FN***13***)
- ***14*** Bau GmbH (FN***15***)
- ***16*** BaugmbH (FN***17***)
- ***18***. GmbH (FN***19***)
- ***20*** Glasmontage- u. handels GmbH (FN***21***)
- ***2*** GesmbH Bau-Personalleasing-Sanitärhandels GesmbH (FN***22*** lt. Rechnungen)

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die obengenannten Auftragnehmer nicht existierten bzw. nicht tätig wurden und die von der BauG. vorgelegten Rechnungen der Subunternehmen Schein- Deckungsrechnungen sind.

Tz. 3 Subunternehmen

Im Zuge der Vorhalteverfahren wurden vom steuerlichen Vertreter div. Unterlagen zu den folgenden Subunternehmen übermittelt. Hierzu zählen die Firmen:

- ***8*** Holding GmbH (siehe Beilage 1)
- ***10*** Bau GmbH
- ***12*** Personalüberlassung Bauunternehmen GmbH
- ***6*** Bau GmbH
- „***2*** GesmbH Bau-Personalleasing-Sanitärhandels GesmbH“ (lt. Firmenbuch ***2*** Sanitärhandels GmbH siehe Tz. 4)

Zu den der Abgabenbehörde übergebenen Unterlagen zählen unter anderem:

- Firmenbuchauszüge
- KSV-Auszüge
- Ausweiskopien
- Gewerbescheinkopien
- UID-Bescheidkopien
- Meldezettelkopien

Zu folgenden Subunternehmen konnten keine Unterlagen (außer Rechnungen) von der BauG. übermittelt werden:

- ***14*** Bau GmbH
- ***20*** Glasmontage- u handels GmbH
- ***18*** GmbH
- ***16*** BaugmbH
- Fa2 Bau GmbH
- FA1 Bau Management Service GmbH
- „FA3“ Bau GmbH

Würdigung der überreichten Unterlagen

Wie in der Branche allgemein bekannt, werden zu Beginn der für malversive Praktiken gegründeten Unternehmen alle Voraussetzungen für die Erlangung der gewünschten Berechtigungen und Bescheinigungen geschaffen. In weiterer Folge werden die tatsächlichen Machenschaften solange verschleiert, bis durch Kontrollen die Manipulationen entdeckt werden. Es ist daher jedem Geschäftspartner zumutbar und fällt in die Pflicht eines ordentlichen Kaufmannes, sich vor Auftragsvergabe von der Redlichkeit seines Kontrahenten durch die zur Verfügung stehenden Kontrollmöglichkeiten zu überzeugen. Dies hat besonders im Bereich der Hochrisikobranchen - wie z.B. in der Baubranche - Gültigkeit. Wenn von den zahlreichen Chancen zur Überprüfung und Dokumentation nicht oder unzureichend Gebrauch gemacht wird, der Geschäftspartner sich als unehrlich erweist, so fällt dies unter das Unternehmerwagnis. Zu den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Unternehmers zählen u.a. die Überprüfung der Identität/Vertretungsbefugnis der Kontaktperson bzw. die Überprüfung

der in Geschäftsbeziehung tretenden Firmen. Beim Vorliegen von Auffälligkeiten wird ein ordentlicher Unternehmer weitere bzw. zusätzliche Nachforschungen/Überprüfungen durchführen.

Auffälligkeiten sind zum Beispiel:

- Berücksichtigung der Besonderheiten der Baubranche („Schwarzbaustellen“ kommen häufig vor)
- Art der Kontaktaufnahme: kein direkter Firmenkontakt, kein Aufsuchen der Büroräumlichkeiten der Subunternehmen
- Keine Dokumentation des geschäftlichen Kontaktes von der Auftragsannahme, Auftragschreiben, Auftragsbearbeitung
- Keine Führung von Bautagebüchern, aus denen Anzahl der Arbeitnehmer pro Partie bzw. Arbeitsstunden hervorgegangen wären
- Barzahlung
- Neu gegründete GmbH/junge GmbH mit ausländischen Gesellschaftsorganen, die erst kürzere Zeit in Österreich gemeldet sind und unstabile Wohnverhältnisse aufweisen

Auf gegenständlichem Fall treffen diese obengenannten auffallenden Umstände zu:

- Diverse Besprechungen sowie Preisabsprachen wurden stets in den Räumlichkeiten der BauG., in Caféhäusern oder direkt auf den Baustellen abgehalten.
- Namen der Geschäftsführer wurden vereinzelt angeführt (Details siehe Feststellungen bei den jeweiligen Subunternehmen).
- Keines der Subunternehmen wurde jemals von BauG. an seinem Firmensitz aufgesucht.
- Für die Bezahlung wurde immer Barzahlung vereinbart und geleistet.

Die Firma BauG. verließ sich darauf, die Ansprüche der Behörden auf Beweise für behauptete Geschäftsbeziehungen mit Kopien von Firmenunterlagen/Reisepässe zufrieden zu stellen. Der gute Glaube und das Vertrauen darauf, dass die übergebenen Unterlagen korrekt und die Kontaktpersonen vertretungsbefugt sind, sind insbesondere in dieser Branche und beim Vorliegen div. Auffälligkeiten seitens der Finanz nicht nachvollziehbar.

Weiter ist festzuhalten, dass keine Arbeitszeitaufzeichnungen für das Personal der Subunternehmer erstellt wurden. Grundaufzeichnungen, Verträge, Aufzeichnungen über handelnde Personen oder sonstiger Schriftverkehr, welche in aller Regel bei derartigen Geschäftsabläufen zwangsläufig anfallen (z. B. E-Mail, Faxe, Besprechungsprotokolle,

Verträge), konnten nicht oder nur mangelhaft vorgelegt werden. Diese Unterlagen wären auch zum Nachweis der Erfüllung der Verpflichtungen gegenüber dem Auftraggeber erforderlich, ebenso im Falle einer etwaigen Haftungsinanspruchnahme durch den Auftraggeber. BauG. hätte daher nicht nur für ihre eigenen Fehler, sondern auch für die Fehler der Subunternehmer einstehen müssen. Um ihre Rechte im Fall einer Haftungsinanspruchnahme wahren zu können, hätte die Firma BauG. Unterlagen und Aufzeichnungen aufbewahren müssen, um die eingesetzten Arbeiter nachweisen zu können.

Trotz mehrerer Vorhalteverfahren und ausreichender Gelegenheit zur Aufklärung der Ungereimtheiten beizutragen, ist es dem Stpfl. nicht gelungen, die zahlreichen Mängel in der Dokumentation der behaupteten Fremdleistungen zweifelsfrei auszuräumen. Es wird folglich davon ausgegangen, dass die Arbeiten nicht von diesen Gesellschaften erbracht wurden. Die Rechnungen über Fremdleistungen von den genannten Firmen sind daher als Schein- und Deckungsrechnungen zu beurteilen und die geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen sind nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Von der Abgabenbehörde wird jedoch nicht bestritten, dass tatsächlich Arbeiten an den in den Rechnungen angeführten Baustellen durchgeführt wurden (von „Schwarzarbeitern“), sodass im Rahmen einer Schätzung 50 % des Fremdleistungsaufwandes in Ansatz zu bringen ist. Der tatsächlich nicht angefallene Anteil von ca. 50% des abgesetzten Fremdleistungsaufwandes ist dem Gewinn hinzuzurechnen und stellt eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter dar.

In weiterer Folge werden Feststellungen zu den einzelnen Subunternehmen bzw. den von der BauG. übergebenen Unterlagen dargestellt:

- Fa2 Bau GmbH (***3***)

Dazu wurden keine Unterlagen übermittelt.

Die Betriebsprüfung stützt sich auf Außendienstmaßnahmen und deren Endberichte des Finanzamtes Wien ***23*** vom ***24***. Dem Bericht ist zu entnehmen, dass die Firma Fa2 Bau GmbH im Zeitraum 2006 bis Mitte 2007 ausschließlich als Subunternehmer für ein anderes Bauunternehmen tätig war. Zusätzlich stellte das Finanzamt Wien 6/7/15 auch fest, dass sich die Fa2 Bau GmbH selbst diverser Subfirmen bedient, um Arbeiter für eigene Aufträge bei den jeweiligen Firmen anzumelden. (Zitat: So wechselten die Arbeiter blockweise von einer Subfirma zur Nächsten.)

Die Rechnungen der Fa2 Bau GmbH sind aufgrund der gegebenen Umstände und der vorliegenden Beweismittel eindeutig als Schein- bzw. Deckungsrechnungen zu qualifizieren.

- FA1 Bau Management Service GmbH (***4***)

Dazu wurden übermittelt: Auftragsschreiben, Anmeldungen, KSV-BonitätsReport, Unbedenklichkeitsbescheinigung für den 22.02.2007, 24.04.2007, 11.05.2007; Vergabe der Steuernummer, Bescheid v. MA63, UID-Bescheid, Firmenbuch, Unbedenklichkeitsbescheinigung von der BUAK für den 23.03.2007, 04.04.2007, 12.04.2007 und 21.05.2007; Reisepass von Herrn FA1 (schlechte Kopie), ZMR von Herrn FA1, Beantwortung der Fragenliste. Der beantworteten Frageliste ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer nicht namentlich sondern lediglich als „Geschäftsführer“ genannt wird, und dieser Geschäftsführer sich, auf Empfehlung anderer Firmen, an die Firma BauG. telefonisch wandte, und somit die Geschäftsbeziehung zustande kam.

Die Betriebsprüfung stützt sich auf den Endbericht des Bundesministeriums für Inneres Bundeskriminalamt (BK: ***25***, BK: ***26***). Dem Bericht ist zu entnehmen, dass ***27*** (Scheinrechnungshersteller) niederschriftlich angegeben hat, dass FA1 Bau Managementservice GmbH eine der 46 mittlerweile insolventen Betrugsfirmen, so genannte Anmeldevehikel, ist. Der Rückstand der Firma FA1 Bau Managementservice GmbH gegenüber der BUAK beträgt € 624.117,86. (Zitat: Konkret können hier....., die Anmeldungen von insgesamt 339 Dienstnehmer, auf verschiedene Firmenmäntel, gewonnen aus den Telefonüberwachungen bzw. den sichergestellten und ausgewerteten Beweismittel, stammend aus den richterlich genehmigten Hausdurchsuchungen, in Verbindung mit dem Geständnis des ***27***, zur Last gelegt werden.)

Die FA1 Bau Management Service GmbH ist daher aufgrund der gegebenen Umstände und der vorliegenden Beweismittel eindeutig als "Betrugsfirma" zu qualifizieren.

- „FA3“ Bau GmbH (***5***)

Dazu wurden keine Unterlagen übermittelt.

Die Betriebsprüfung stützt sich auf Außendienstmaßnahmen der Abgabensicherung des FA 12/13/14 und Purkersdorf. Die Ermittlungen haben ergeben, dass am 11.11.2007 am Betriebsort niemand aufzufinden war. Nach der Androhung der Betriebsöffnung mittels RsA, ist „FA3“ Bau GmbH am ***28*** in Konkurs gegangen. Auch trotz mehrmaliger Aufforderung des ho. Finanzamtes, Unterlagen betreffend „FA3“ Bau GmbH zu übermitteln, wurden seitens der BauG. bisher keine Unterlagen eingebracht. Daraus schließt die Abgabenbehörde, dass es sich bei der „FA3“ Bau GmbH um eine Betrugsfirma handelt. Und die Rechnungen der „FA3“ Bau GmbH sind aufgrund der gegebenen Umstände und der vorliegenden Beweismittel eindeutig als Schein- bzw. Deckungsrechnungen zu qualifizieren.

- ***6*** Bau GmbH (***7***)

Dazu wurden übermittelt: KSV-BonitätsReport, mit dem Hinweis, dass Zahlungsverpflichtungen nur langsam nachgegangen werden; Auszug aus dem Gewerberegister; Firmenbuchauszug vom 06.02.2008; Ausweiskopie von Herrn ***29***, Beantwortung der Fragenliste. Der

beantworteten Frageliste ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer nicht namentlich, sondern lediglich als „Geschäftsführer“ genannt wird, und dieser Geschäftsführer sich an die Firma BauG. telefonisch wandte, und somit die Geschäftsbeziehung zustande kam. Preisvereinbarungen und Auftragsinhalte wurden im Cafe ***30*** besprochen.

Die Betriebsprüfung stützt sich auf Maßnahmen seitens des Finanzamtes Wien 3/11. Die Ermittlungen der Abgabensicherung haben ergeben, dass bereits Anfang 2008 seitens des Finanzamtes versucht wurde mit der Firma Kontakt aufzunehmen, durch Telefonate, RSa und RSb, diese allerdings scheiterten. Vom Finanzamt 3/11 wurde die Information weitergeleitet, dass das Unternehmen bereits seit März 2008 in Konkurs sei, eingetragen wurde diese am ***31***. Der Masseverwalter konnte der Finanzbehörde keine Buchhaltung aushändigen, da er keine Unterlagen erhalten hatte. Daraus schließt die Behörde, dass es sich bei der ***6*** Bau GmbH um eine Betrugsfirma handelt.

- ***8*** Holding GmbH (***9***)

Dazu wurden übermittelt: Auftragsschreiben, Unbedenklichkeitsbescheinigung der WGKK bis inkl. 08/2007, Unbedenklichkeitsbescheinigung des FA 4/5/10 für 12.12.2007, 04.02.2008; Firmenbuchauszug, KSV- BonitätsReport v. 10.07.2007, 25.09.2008 (Zahlungsmodalitäten langsam), 17.04.2008 (Zahlungsmodalitäten langsam), Firmenbuchauszug, Beantwortung der Fragenliste.

Der beantworteten Frageliste ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer ***32*** heißt. Herr ***32*** stellte sich im Winter 2007 (aufgrund Neugründung des Unternehmens) der Firma BauG. vor, wegen dem preislich interessanten Angebot beauftragte die Firma BauG. die Firma ***8*** Holding GmbH.

Die Betriebsprüfung stützt sich auf den Außenprüfungsbericht des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 zur ***33*** Bodenmontage GmbH (StNr: ***34***) vom 27.11.2012. Auszug aus dem Bericht:

Es wurden von den nur zum Zweck des Sozialbetruges gegründeten verschiedenen Firmen der Brüder ***35*** (siehe Ermittlungen des LKA ***36***) Arbeiter scheinbar geliehen. Entsprechend den Ermittlungen des LKA wurden sichergestellte Daten der Firmen der Brüder ***35*** ***37*** und ***35*** ***38***

- ***8*** Holding GmbH
- ***39*** Personalleasing GmbH
- ***40*** Metallbau GmbH
- „Fortschritt“ ***41*** Handels GmbH

- ***42*** Bau GmbH
- ***43*** Handels GmbH

von Gründung (bzw. Übernahme) an zum Zweck der Erfüllung folgender Tatbestände geführt:

- Anmeldung von Dienstnehmern, um diesen eine entsprechende Sozialversicherung zu gewährleisten, wobei jedoch bereits bei Anmeldung der Arbeiter die Absicht bestand, niemals entsprechende Sozialabgaben und -beiträge bzw. lohnabhängige Abgaben zu entrichten.
- Erstellung von Scheinrechnungen, um es den Tätern zu ermöglichen, dem jeweiligen Rechnungsempfänger Vermögen zu entziehen, Steuern und Abgaben zu verkürzen in der Absicht den Gewinn durch fingierte Betriebsausgaben zu schmälern, und/oder die bei den Betrugsfirmen schein gemeldeten Dienstnehmer zu entlohnen.

Weiter ist dem Bericht zu entnehmen, dass die Arbeiter der ***8*** Holding GmbH nicht für diese tätig waren, und standen nicht gegenüber diese in einem Weisungsverhältnis und wurden nicht von dieser bezahlt, sondern arbeiteten für die Firmen des ***44*** (u. a. ***33*** Bodenmontage GmbH), auf dessen Anweisung und wurden von ihm oder einem seiner Vorarbeiter bezahlt. Die Arbeiter waren nur formell bei der Firma ***8*** Holding GmbH angemeldet. Im Außenprüfungsbericht wird weiter darauf hingewiesen, dass im Zuge von mehreren Zeugeneinvernahmen von Arbeitern festgestellt wurde, dass die meisten nicht wussten, bei welcher Firma sie angemeldet waren, die Löhne nicht überwiesen, sondern bar auf der Baustelle oder im Kaffeehaus ausbezahlt wurden.

Laut Firmenbuch hatte ***8*** Holding GmbH die Geschäftsanschrift in ***45***.

Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außerprüfung des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 zur ***33*** Bodenmontage GmbH (StNr: ***34***) vom 27.11.2012 ist zu entnehmen, dass „bereits am 17.08.2007 bei einer Erhebung durch die Abgabensicherung an der Betriebsadresse ***46*** festgestellt wurde, dass die Fenster mit schwarzer Folie verklebt waren und das Lokal versperrt war.

Der Hauptmieter an der Adresse ***47***, die ***48*** KEG, führte Gespräche über die Zurverfügungstellung einer Postanschrift als Geschäftsadresse. Laut den Erhebungen des Masseverwalters war eine Untervermietung nicht beabsichtigt, eine Vereinbarung über die entgeltliche Überlassung der Adresse ist nicht zustande gekommen. An diesem Standort wurde nie eine Geschäftstätigkeit ausgeübt.“

Die Rechnungen der ***8*** Holding GmbH sind infolge des vorliegenden Ermittlungs- und Aktenstandes als Schein- bzw. Deckungsrechnungen zu qualifizieren.

- ***10*** Bau GmbH (***11***)

Dazu wurden übermittelt: Auftragsschreiben, Auszug aus dem Gewerberegister, ZMR-Auszug von ***49***, schlechte Ausweiskopie, KSV-BonitätsReport 25.07.2008 (junges Unternehmen), Unbedenklichkeitsbescheinigung d. FA 6/7/15 für den 22.04.2008, UID-Bescheid, Firmenbuchauszug.

Der beantworteten Frageliste ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer nicht namentlich sondern lediglich als „Geschäftsführer“ genannt wird, kennengelernt haben sie sich im Cafe ***50*** dabei hat der „Geschäftsführer“ seine guten Arbeiter beworben. 2008 wurde eine Firmenbuchabfrage getätigt, wobei in der Beantwortung der Frageliste erwähnt wird, dass es einen Geschäftsführerwechsel gab jedoch wird neuerlich kein Name erwähnt. Mit wem tatsächlich in weiterer Folge Geschäfte abgewickelt werden bleibt offen.

Die Betriebsprüfung stützt sich auf Außendienstmaßnahmen und deren Endbericht des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 zur ***51*** GmbH (StNr.: ***52***) vom 21.03.2011. Die Ermittlungen haben ergeben, dass „der Geschäftsführer in Österreich niemals polizeilich gemeldet war. Der im Firmenbuch eingetragene Betriebssitz ist gleichzeitig die Wohnung des Geschäftsführers. Laut Hausverwaltung bestand ein Mietvertrag für eine andere Firma. Sowohl der Geschäftsführer der ***10*** Bau GmbH als auch die Firma ***10*** Bau GmbH sind der Hausverwaltung unbekannt.“

Zusätzlich ist aus dem Bericht über das Ergebnis der Außerprüfung des Finanzamtes Wien 6/7/15 zur Fa2 Bau GmbH (FN ***3***, StNr: ***53***) vom ***24*** hinsichtlich der ***10*** Bau GmbH zu entnehmen, dass

„vom 14.05.2008 bis zur Konkurseröffnung am ***54*** ***55***, geb. ***56***, als Gesellschafter-Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen war. Laut Firmenbuch ist die für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift unbekannt. Im Erstbericht des Masseverwalter ***57*** an das HG Wien vom 17.12.2008 wurde festgehalten, dass trotz intensiver Bemühungen mit keinem Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin Kontakt aufgenommen werden konnte. Zuletzt sollen 336 Dienstnehmer bei der ***10*** Bau GmbH angemeldet gewesen sein.“

Die Rechnungen der ***10*** Bau GmbH sind aufgrund der gegebenen Umstände sogenannte Schein- und Deckungsrechnungen.

- ***12*** Personalüberlassung und Bauunternehmen GmbH (***13***)

Geschäftsanschrift laut Firmenbuch:

58

Geschäftsführer laut Firmenbuch:

59 seit 21.10.2009 bis 01.06.2010

60 seit 02.06.2010 bis zur Löschung

Bei der Beantwortung der Fragenliste verweist die steuerliche Vertretung auf die Vorhaltsbeantwortung, welche im Zuge einer Nachbescheidkontrolle für das 2011 bereits abgegeben wurde (ausgenommen Fragen 2.1 und 2.2). Beigelegt wurden: Rechnungen inkl. Leistungsbeschreibungen, Kassaeingangsbelege, Arbeitnehmeranmeldungen der OÖKK, Unbedenklichkeitsbescheinigung WGKK für den 11.11.2009 und 30.06.2010, Unbedenklichkeitsbescheinigung FA 12/13/14 u Purkersdorf für den 25.02.2010 (nicht für die BauG. ausgestellt), Bescheid d MA63 03.09.2010, 11.02.2010, UID-Vergabebescheid, Reisepass von Herrn ***61***, Personalausweis von Herrn ***60***.

Die Betriebsprüfung stützt sich auf den Endbericht des Bundesministerium für Inneres Bundeskriminalamt (BK: ***25***, BK: ***26***). Dem Bericht ist zu entnehmen, dass ***27*** (Scheinrechnungshersteller) in seiner 3. Beschuldigteneinvernahme bekannt gab, dass es sich bei der Firma ***12*** Personalüberlassung und Bauunternehmen GmbH um eine Schein- bzw. Betrugsfirma handelt. Im Zuge der Festnahme und Durchsuchung konnten Kassabücher, ein händischer Firmenstempel, Auftragsbriefe, 160 Rechnungen sowie Rechnungsvorlagen (in physischer und elektronischer Form) der Firma ***12*** Personalüberlassung und Bauunternehmen GmbH sichergestellt werden.

Die Rechnungen der ***12*** Personalüberlassung und Bauunternehmen GmbH sind aufgrund der gegebenen Umstände und der vorliegenden Beweismittel eindeutig Schein- und Deckungsrechnungen.

- ***14*** Bau GmbH (***15***)

Der Fragenkatalog wurde zwar beantwortet, es wurden jedoch keine Unterlagen in Kopie beigelegt. Der beantworteten Frageliste ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer nicht namentlich sondern lediglich als „Geschäftsführer“ genannt wird, und dieser Geschäftsführer sich an die Firma BauG. persönlich wandte. Die Geschäftsabwicklung fand in den Räumlichkeiten der BauG. statt.

Die Betriebsprüfung stützt sich auf Außendienstmaßnahmen und deren Endberichte des Finanzamtes 21/22 zur ***62*** Holding GmbH (StNr: ***63***) vom 18.10.2013. Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außerprüfung ist zu entnehmen, dass „die ***64***. Bau GmbH als typischer Durchleiter betrachtet werden kann. Die von der Masseverwalterin zur Verfügung gestellten Kontoauszüge zeigen, dass beträchtliche sog. „Kick-Back- Zahlungen“ durchgeschleust wurden und die Leistungen in den Rechnungen nicht von Arbeitern der ***64***. Bau GmbH erbracht wurden. Ab Februar 2011 ist von keinem operativ tätigen Unternehmen mehr auszugehen“. Erhebungen zur Firma haben weiters ergeben, dass der „Firmensitz laut Firmenbuch nicht richtig ist. An der angegebenen Adresse ist die ***64***. Bau GmbH nicht bekannt, dort befindet sich eine Änderungsschneiderei. Die Leistungen werden als Scheinleistungen angesehen.“

Die Rechnungen der ***64***. Bau GmbH sind daher infolge des vorliegenden Ermittlungsstandes und der vorliegenden Beweismittel als Schein- und Deckungsrechnungen zu qualifizieren.

- ***16*** BaugmbH (***17***)

Der Fragenkatalog wurde zwar beantwortet, es wurden jedoch keine Unterlagen in Kopie beigelegt. Der beantworteten Frageliste ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer nicht namentlich sondern lediglich als „Geschäftsführer“ genannt wird, und dieser Geschäftsführer sich an die Firma BauG. wandte, und somit die Geschäftsbeziehung zustande kam. Preisvereinbarungen und Auftragsinhalte wurden im Cafe ***30*** besprochen.

Die Betriebsprüfung stützt sich auf die Erhebung des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 06.03.2013. Dessen Ermittlungsergebnissen ist zu entnehmen, dass es sich bei den Rechnungen der ***16*** BaugmbH um sogenannte Schein- und Deckungsrechnungen handelt. Im Firmenbuch war Hr. ***16*** ***65*** als Geschäftsführer (seit 03.11.2011 bis zur Löschung der Funktion als GF aufgrund einer Mitteilung des Insolvenzgerichtes) der ***16*** BaugmbH eingetragen. Seine erstmalige polizeiliche Meldung in Österreich erfolgte am Tag der Bestellung zum Geschäftsführer. (Ein Auszug aus dem Aktenvermerk:konnte kein Kontakt mit dem Geschäftsführer aufgenommen werden. Im Zuge der Prüfung wurde eine enorme Anzahl von (Ausgangs-)Rechnungen von 11/2011 bis 6/2012 festgestellt mit

unterschiedlichen Logos und unterschiedlichem Schriftbild, die als Scheinrechnungen beurteilt wurden...)

- ***18***. GmbH (***19***)

Der Fragenkatalog wurde zwar beantwortet, es wurden jedoch keine Unterlagen in Kopie beigelegt.

Der beantworteten Frageliste ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer nicht namentlich sondern lediglich als „Geschäftsführer“ genannt wird, und dieser Geschäftsführer sich an die Firma BauG. wandte, und somit die Geschäftsbeziehung zustande kam.

Die Betriebsprüfung stützt sich auf Außendienstmaßnahmen und deren Endberichte des Finanzamtes 21/22 zur ***62*** Holding GmbH (StNr: ***63***) vom 18.10.2013. Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist zu entnehmen, dass „anlässlich einer Prüfung bei Firma ***18*** GmbH festgestellt wurde, dass deren Tätigkeit bis 2009 eingestellt war und ab 2010 fast ausschließlich darin bestand, Scheinrechnungen an diverse Firmen auszustellen. Der Geschäftsführer der GmbH wurde zu diversen Aufträgen befragt und konnte keine Firmen nennen, für die er mit seiner Firma Arbeiten durchgeführt haben soll. Es ist definitiv von verkauften Rechnungen auszugehen.“

Zusätzlich ist aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung des Finanzamtes 2/20/21/22 zur ***18*** GmbH (StNr: ***66***) vom 29.08.2011 zu entnehmen, dass es sich bei den Rechnungen der Fliesen ***67*** GmbH um sogenannte Schein- und Deckungsrechnungen handelt. (Berichtsauszug:wurden Rechnungen an insgesamt 64 Auftraggeber mit einem Gesamtumsatz von rd. 5.686.000,00 € gelegt. Die Firma verfügt jedoch nur über 12 Arbeiter.....Bei der Überprüfung der Bankauszüge der ***18*** GmbH wurde

festgestellt, dass unmittelbar nach Bankeingängen durch Überweisungen von den Auftraggebern Abhebungen am selben Tag in etwa gleicher Höhe getätigt wurden, was Kick-Back-Zahlungen vermuten lässt.....ist davon auszugehen, dass.....Scheinrechnungen bzw. für die Erstellung von Scheinrechnungen erforderliche Werkzeuge an seine Auftraggeber verkauft hat, damit diese ihre Schwarzarbeiter als Aufwand absetzen können....). Weiter ist während der Betriebsprüfung der Geschäftsführer der ***18*** GmbH aus gesundheitlichen Gründen nach Serbien gereist und war für weitere Handlungen des Finanzamtes nicht mehr erreichbar.

Die Rechnungen der ***18***. GmbH sind aufgrund der gegebenen Umstände und der vorliegenden Beweismittel eindeutig als sogenannte Schein- und Deckungsrechnungen.

- ***20*** Glasmontage- u. Handels GmbH (***21***)

Der Fragenkatalog wurde zwar beantwortet, es wurden jedoch keine Unterlagen in Kopie beigelegt.

Der beantworteten Frageliste ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer nicht namentlich sondern lediglich als „Geschäftsführer“ genannt wird, und dieser Geschäftsführer sich an die Firma BauG. wandte, und somit die Geschäftsbeziehung zustande kam. Preisvereinbarungen und Auftragsinhalte wurden im Cafe ***30*** besprochen.

Geschäftsanschrift laut Firmenbuch:

68 bis 03.06.2010

69 ab 03.06.2010 bis zur Löschung am 07.06.2013

Die Betriebsprüfung stützt sich auf Außendienstmaßnahmen und deren Endberichte des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 zur ***33*** Bodenmontage GmbH (StNr: ***34***) vom 27.11.2012. Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist zu entnehmen, dass für den „im Firmenbuch angeführten Betriebssitz der ***20*** Glasmontage und Handels GmbH in ***70*** ein Vertrag für ein virtuelles Büro mit der Firma ***71*** GmbH besteht. Die Geschäftstätigkeit wurde an dieser Adresse nie aufgenommen.“

Der Geschäftsführer ***72***, geb. ***73*** war von 04.12.2009 bis 16.07.2010 mit Hauptwohnsitz in ***74*** gemeldet. Und ab 22.10.2009 ist als Adresse des GF eine slowakische Adresse im Firmenbuch eingetragen. Die an die BauG. gelegten Rechnungen stammen von Februar bis April 2011, somit aus einem Zeitraum, in welchem der GF keinen Wohnsitz in Österreich hatte.

Per 10.9.2011 wurde im Firmenbuch für den bisher in der Slowakei ansässigen Gesellschafter/Geschäftsführer, ***72***, eine inländische Wohnadresse und zwar in ***75*** eingetragen. Erhebungen des Finanzamtes Wien 1/23 am 29.02.2012 dazu haben ergeben, dass weder ***72*** noch die Firma ***20*** Glasmontage- und Handels GmbH an dieser Adresse ersichtlich/auffindbar war.

Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung des Finanzamtes 21/22 zur ***62*** Holding GmbH (StNr: ***63***) ist auch zu entnehmen, dass der Vermieter der Außenprüfung bestätigte, dass ***72*** sich ohne sein Einverständnis angemeldet hatte.

Mit Beschluss des HG Wien vom ***76*** wurde über das Vermögen der Gesellschaft ein Konkursverfahren eröffnet und in der Folge die Gesellschaft aufgelöst.

Die Rechnungen der ***20*** Glasmontage-u. handels GmbH sind aus den dargestellten Umständen eindeutig als sogenannte Schein- und Deckungsrechnungen zu qualifizieren.

- ***2*** GesmbH Bau-Personalleasing-Sanitärhandels GesmbH (FN***22*** lt. Rechnungen)

Im beantworteten Fragenkatalog gab die BauG. an, folgende Abfragen bzw. Unterlagen zu dieser Subfirma durchgeführt/erhalten zu haben:

- Firmenbuchauszug, Gewerbeschein, Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes, durchgeführte HFU Abfragen, Abfrage UID-Nummer

Diese wurden der Beantwortung jedoch nicht beigelegt. Von der BauG. wurden nur Rechnungen, Aufträge und Leistungsverzeichnisse beigelegt.

Der Beantwortung (Frageliste vom 17.03.2014) zu Folge entstand der Geschäftskontakt über Mundpropaganda. Der Geschäftsführer der ***2*** Handels GmbH (lt. Beantwortung) stellte sich in Begleitung des Bauleiters, Herr ***77*** vor darauf tritt die Geschäftsbeziehung in Kraft. Weiter wurden in der Beantwortung Handynummern bekannt gegeben, trotz mehrmaligen Kontaktversuches seitens der Behörde konnte niemand kontaktiert werden.

Weiter wurde am 20.5.2014 seitens des Steuerberaters P***1*** ein Protokoll per E-Mail zugeschickt, worin ein Herr ***78*** als vermeintlicher Vermittler der ***2*** auftritt, der aber namentlich in der Beantwortung der oben erwähnten Frageliste bis zu diesem Zeitpunkt nicht erwähnt wurde. In der Fragelistebeantwortung vom 17.03.2014 wurde betreffend der Geschäftsanbahnung auf den Geschäftsführer hingewiesen. Detaillierteres ist Tz. 4 zu entnehmen.

Tz. 4 Subunternehmen ***2*** Sanitärhandels GmbH

Am 10.03.2014 wurde seitens der Abgabenbehörde eine Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Firma ***2*** Sanitärhandels GmbH, Hr. ***79***, aufgenommen. In dieser wurde festgehalten, dass die von der BauG. vorgelegten Rechnungen nicht von der Firma ***2*** Sanitärhandels GmbH ausgestellt wurden. Überdies sei ihm die Firma BauG. nicht bekannt.

Ein weiteres Indiz dafür, dass die Geschäfte nicht mit dem tatsächlichen Geschäftsführer der Firma ***2*** Sanitärhandels GmbH geschlossen worden sind, bietet ein Unterschriftenvergleich. Alle Unterschriften auf den von der BauG. erhaltenen Zahlungsbestätigungen/Kassabelegen unterscheiden sich signifikant von der Unterschrift des tatsächlichen Geschäftsführers der ***2*** Sanitärhandels GmbH auf seinen Reisepass bzw. jener in der Niederschrift getätigten Unterschrift am 10.03.2014. Daraus ist zu schließen, dass die Zahlungsbestätigungen nicht von dem tatsächlichen Geschäftsführer der ***2*** Sanitärhandels GmbH unterschrieben worden sind.

Festgehalten wird zusätzlich, dass die von der BauG. erhaltenen Rechnungen von der Firma „***2*** GesmbH Bau-Personalleasing-Sanitärhandels GesmbH, ***80***“ mit der Firmenbuchnummer FN***22*** ausgestellt worden sind. Laut Firmenbuch ist aber unter der Firmenbuchnummer FN***22*** die Firma „***2*** Sanitärhandels-Gesellschaft ***2***.“ eingetragen. Auf den Zahlungsbestätigungen ist wiederum ein Stempel mit der Aufschrift „***2*** Sanitärhandels Ges.m.b.H“ versehen.

Am 20.05.2014 wurden vom steuerlichen Vertreter folgende Unterlagen betreffend der „***2*** GesmbH Bau- Personalleasing-Sanitärhandels GesmbH“ nachgereicht:

- Aktenvermerk/Protokoll betreffend ordnungsgemäße Abwicklung der Geschäfte mit der Firma „***2*** GmbH“ vom 20.05.2014 (anwesend waren: Steuerberater Dkfm. ***81***, ***78***, ***Bf1***, ***82***, Übersetzer ***83***, Protokollführer ***84***)
- Beilagen (Reisepasskopie und Meldebestätigung von Hrn. ***78***)
- Vollmacht über die Vertretung für die Firma „***2*** GmbH“ durch ***78*** vom 15.01.2013 und beglaubigte Übersetzung

Zu diesen Unterlagen ist festzuhalten, dass eine Reisepasskopie vom Vollmachtgeber, Hrn. ***79*** – Geschäftsführer der ***2*** Sanitärhandels GmbH, nicht beigelegt ist. In der beglaubigten Übersetzung wurde zwar bestätigt, dass Hr. ***79*** als Vollmachtgeber, Inhaber des slowenischen Reisepasses Nummer ***85***, die Urkunde eigenhändig unterzeichnet hat und die Echtheit aufgrund des Reisepasses festgestellt worden ist, es besteht für die Abgabenbehörde trotzdem Zweifel an der Echtheit der Vollmacht bzw. an Vertretungsbefugnis des Vollmachtgebers.

Im Zuge einer Befragung durch die Abgabenbehörde am 10.03.2014 hat Hr. ***79***, Geschäftsführer der ***2*** Sanitärhandels GmbH, einen kroatischen Reisepass, ausgestellt im Jahr 2011, zur Identifizierung vorgelegt. Das bedeutet auch, dass Hr. ***79*** bei der Unterzeichnung der Vollmacht im Jahr 2013 bereits im Besitz eines kroatischen Reisepasses war.

Festzuhalten ist zusätzlich, dass das „Grundgericht in ***87***“ bestätigte, dass ***79*** in seiner Eigenschaft als Vollmachtgeber, Passnummer ***86***, ***88***, die Urkunde eigenhändig unterzeichnet hat. Der Reisepass mit der Nummer ***86*** gehört aber nicht Hrn. ***79***, sondern Hrn. ***78***.

Weiters unterscheidet sich die Unterschrift auf der Vollmacht signifikant von der Unterschrift auf der Zahlungsbestätigung vom 17.05.2013. Und beide Unterschriften unterscheiden sich wiederum signifikant von der Unterschrift des tatsächlichen Geschäftsführers der ***2*** Sanitärhandels GmbH auf dem kroatischen Reisepass.

In der Stellungnahme vom 12.06.2014 weist die Firma BauG. hin, dass sie zur Firma ***2*** GmbH keinen Kontakt aufbauen konnten, und somit auch keine weiteren Unterlagen einholen konnten.

Die Abgabenbehörde erachtet daher die Angaben der Stpfl., dass sie erst nach Einholung sämtlicher zumutbarer Erkundigungen mit diesem Unternehmen in Geschäftsverbindung getreten ist, für unglaublich. Denn allein durch eine Abfrage im Firmenbuch bzw. spätestens bei der Entgegennahme der Rechnung mit der Zahlungsbestätigung hätte dem Geschäftsführer der BauG. der Unterschied auffallen müssen und er hätte rechtzeitig feststellen können, dass die BauG. in Wahrheit mit einer Scheinfirma in Geschäftsverbindung getreten ist.

Aufgrund oben genannter Feststellungen stellt die Abgabenbehörde fest, dass der tatsächliche Geschäftsführer der ***2*** Sanitärhandels GmbH weder der Unterzeichner der Vollmacht noch der Unterzeichner der Zahlungsbestätigungen sein kann und es sich demnach bei den Rechnungen von der „***2*** GesmbH Bau- Personalleasing-Sanitärhandels GesmbH“ um sogenannte Schein- und Deckungsrechnungen handelt.

Tz. 5 Aufwandskürzung

Wie in Tz. 2-4 beschrieben und begründet, sind 50 % des geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes zu kürzen. Detailliertere Darstellung der Berechnung entnehmen Sie der Beilage I Fremdleistungsberechnungsblatt.

Tz. 6 Verdeckte Ausschüttung

Die Aufwandskürzung, Tz. 5, stellt eine verdeckte Ausschüttung der Körperschaft an einen Anteilsinhaber dar. Die Kapitalertragsteuer wird der Körperschaft vorgeschrieben. Detailliertere Darstellung der Berechnung entnehmen Sie der Beilage I.

Tz. 7 Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (1) [BAO](#) war erforderlich, da aufgrund der getroffenen Feststellungen und den neu hervor gekommenen Umständen in den Jahren 2007 bis 2010 hinsichtlich „Scheinrechnungen“ (Fremdleistungen, siehe dazu Tz. 2 – 4) sich bei der Körperschaftsteuer ein im Spruch anders lautender Bescheid ergibt.“

Mit den angefochtenen **Bescheiden vom 21.12.2016 über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2010, 2011 und 2012** wurde die Kapitalertragsteuer in Höhe von € 136.972,99 (für 2010), € 212.897,84 (für 2011) und € 44.512,00 (für 2012) beim Beschwerdeführer festgesetzt. Die Begründung der Bescheide lautet im Wesentlichen wie folgt: Im Zuge der Außenprüfung bei der Firma BauG. wurden im Laufe des Verfahrens für den Zeitraum 2007-2013 Eingangsrechnungen diverser Firmen in Höhe von insgesamt €

6.009.949,35 als reine Schein- bzw. Deckungsrechnungen klassifiziert. Nach gängiger Rechtspraxis werden nur 50% des geltend gemachten Aufwandes steuerlich als Aufwand anerkannt. Es handelt sich um eine verdeckte Ausschüttung, welche dem Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn ***Bf1*** zuzurechnen ist. Gemäß [§ 95 Abs 1 EStG 1988](#) ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer, welche von dem gemäß [§ 95 Abs 2 EStG 1988](#) zum Abzug Verpflichteten einzubehalten ist. Gemäß [§ 95 Abs 4 EStG 1988](#) wurde die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge, dem Beschwerdeführer (Bf.), direkt vorgeschrieben, weil die Firma BauG. infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst ist und somit die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar ist.

Der Bf. erhob am 27.01.2017, vertreten durch RA, **Beschwerde** gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2010, 2011 und 2012, jeweils vom 21.12.2016. Begründend führte er folgendes aus: Mit den angefochtenen Bescheiden wurden dem Abgabenschuldner Kapitalertragsteuern für die Jahre 2007 bis 2013 vorgeschrieben. Dies damit begründet, dass auf Grund einer Betriebsprüfung bei der Fa. BauG. feststehe, dass diese Firma, deren geschäftsführender Gesellschafter der Abgabenschuldner war, Aufwendungen verbucht habe, die von Scheinfirmen für nicht erbrachte Leistungen verrechnet worden seien. Diese Aufwendungen seien daher um 50% zu kürzen und der sich daraus ergebende Mehrertrag zu versteuern. Mit dieser Begründung neu festgesetzt wurde auch die Körperschaftsteuer für die zwischenzeitlich insolvente BauG. im Prüfungszeitraum.

Der Masseverwalter habe gegen die Körperschaftsteuerbescheide Beschwerde eingelegt, weshalb diese nicht rechtskräftig und die Feststellung der Betriebsprüfung nicht präjudiziell sei. Diese Feststellungen können unter diesen Voraussetzungen auch nicht den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt werden. Erst wenn feststehe wie hoch das jeweilige Jahresergebnis der BauG. sei, könne ein allenfalls verdeckter Gewinn ermittelt und die Kapitalertragsteuer korrekt berechnet werden.

In der Niederschrift der BP wird in den allgemeinen Ausführungen zur Baubranche dargelegt, dass Scheinrechnungen u.a. dazu dienen, die bei der Betrugsfirma schein gemeldeten Dienstnehmer zu entlohnen. Dass von den sog. Betrugsfirmen tatsächlich Leistungen auf den Baustellen erbracht worden sind, stelle das Finanzamt ausdrücklich nicht in Abrede. Es stelle sich daher die Frage wie dem Abgabenschuldner und dessen Unternehmen das Wesen der "Betrugsfirmen" erkennbar gewesen sein soll, wenn tatsächlich gearbeitet worden ist.

Die Kapitalertragsteuerbescheide seien ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren erlassen worden. Nachdem sie sich auf nicht festgestellte Tatsachen berufen leiden sie an einem mit Nichtigkeit bedrohten Mangel und durch die Erlassung sei das Recht auf Parteigehör verletzt.

Einige der in den Ausführungen über die Erkennbarkeit von Betrugsfirmen und zur Verpflichtung zur Überprüfung des Geschäftspartners in der Niederschrift der BP enthaltenen

Kriterien seien nicht haltbar, "wie zB die Führung von Firmen durch ausländische Gesellschaftsorgane oder kein Aufsuchen von Geschäftsräumlichkeiten. Gerade am Bau ist der Besuch der Baustelle und die Prüfung der örtlichen Gegebenheiten notwendig, nicht jedoch die Inspektion fremder, sicher oft entfernt liegender Geschäftsräumlichkeiten."

Aus diesen Gründen seien die Fehler in der Buchhaltung nicht erwiesen und den angefochtenen Bescheiden zu Unrecht zugrunde gelegt worden. Verfahrensrechte des Abgabenschuldners seien verletzt worden und die Bescheide seien daher rechtswidrig.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 07.07.2017** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese damit, dass im Zuge einer Außenprüfung bei der Firma BauG. im Laufe des Verfahrens für den Zeitraum 2007-2013 Eingangsrechnungen diverser Firmen in Höhe von insgesamt € 6.009.949,35 als reine Schein- bzw. Deckungsrechnungen klassifiziert worden sind. Nach gängiger Rechtspraxis werden nur 50% des geltend gemachten Aufwandes im Schätzungsweg steuerlich als Aufwand anerkannt. Bei den restlichen 50% handelt es sich somit um eine verdeckte Ausschüttung, die dem Bf. als 100%igen Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen ist. Es ist Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% zu entrichten.

Die Firma BauG. ist infolge des Konkursverfahrens aufgelöst worden, weshalb die Haftung gemäß [§ 95 Abs 1 EStG 1988](#) nicht oder nur erschwert durchsetzbar ist. Deshalb ist die Kapitalertragsteuer dem Empfänger der Kapitalerträge (Bf.) direkt vorzuschreiben.

Der gegenüber der abgabepflichtigen GmbH ergangene Körperschaftsteuerbescheid bildet keinen Grundlagenbescheid für den ebenfalls gegenüber der Abgabepflichtigen ergangenen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer (vgl. VwGH 14.12.1999, [97/13/0188](#) mit Hinweis Bauer/Quantschnigg, [KStG 1988](#), Tz 59 zu § 8, mwN).

Die Erlassung bzw. die Rechtswirksamkeit der Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer ist somit von der Erlassung bzw. Rechtswirksamkeit der Körperschaftsteuerbescheide unabhängig. Ob die Körperschaftsteuerbescheide rechtskräftig geworden sind oder nicht, hat im gegenständlichen Fall somit keine Auswirkung auf die Vorschreibung.

Am 01.08.2017 stellte der Bf. vertreten durch RA einen Vorlageantrag.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 21.09.2017 wurde *****89*****, als Masseverwalter im Insolvenzverfahren des Bf., aufgefordert Auskunft darüber zu geben, ob Herr RA von ihm Vollmacht erteilt bekommen habe und er in diesem Fall eine nachträgliche Genehmigung erteile. Wenn ja, werde er um die Bekanntgabe der Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung gemäß [§ 264 Abs 1 BAO](#) für diesen Vorlageantrag ersucht.

In Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung am 23.10.2017 führte ***89*** aus, dass das Insolvenzverfahren des Bf. am ***90*** eröffnet wurde und eine erste Besprechung mit dem Schuldner erst nach Einbringung des Antrags durch den Kollegen RA stattgefunden habe. Den Antrag selber einzubringen sei ihm nicht möglich gewesen, da er zu diesem Zeitpunkt diesbezüglich keine Kenntnis und keine Unterlagen gehabt habe. Er teilte weiters mit, dass der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde (Vorlage) durch das Bundesfinanzgericht vom 01.08.2017 von ihm genehmigt werde und sich der Vorlageantrag auf die Beschwerde vom 07.07.2017 beziehe, mit welcher die Beschwerde vom 27.01.2017 gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2010-2012 jeweils vom 21.12.2016 abgewiesen wurde.

Die Beschwerde wurde am 07.12.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war ab 16.2.2004 handelsrechtlicher Geschäftsführer und Gesellschafter der ***1*** GesmbH. Die Firma wurde am 8.2.2017 amtswegig wegen Vermögenslosigkeit ([§ 40 FBG](#)) gelöscht.

Bei dieser GmbH fand eine Betriebsprüfung statt, im Zuge derer Eingangsrechnungen von Subfirmen als Schein- bzw. Deckungsrechnungen klassifiziert wurden und nur 50 % des diesbezüglich geltend gemachten Aufwandes als steuerlicher Aufwand anerkannt.

Im gegenständlichen Verfahren wurden seitens der Amtspartei die übrigen 50 % als verdeckte Ausschüttung an den Bf. zugerechnet und Kapitalertragsteuer direkt vorgeschrieben.

Jahr	Kapitalerträge	Kest
2010	547.891,95	136.972,99
2011	851.591,37	212.897,84
2012	178.047,99	44.512
Summe		394.382,83

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob diese Zurechnung zurecht erfolgte. Die diesbezüglichen Ausführungen finden sich unter Erwägungen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen der Firma BauG. ergeben sich aus dem Firmenbuch (FN ***91***). Die Feststellungen der Betriebsprüfung zur Firma ***1*** GesmbH ergeben sich aus dem Steuerakt der GmbH. Nach Ansicht der Richterin sind die dortigen Feststellungen schlüssig und nachvollziehbar.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

[§ 95 EStG 1988](#) idF BGBl I 112/2012 lautet auszugsweise:

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

(2) Abzugsverpflichteter ist:

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

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

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

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

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

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

[§ 95 EStG 1988](#) idF BGBl I 65/2008 lautet auszugsweise:

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. ...

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

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

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

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

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

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

Zunächst ist festzustellen, dass dem Einwand des Bf., dass die Körperschaftsteuerbescheide nicht rechtskräftig seien und die Feststellung der Betriebsprüfung nicht präjudiziell sei, unter diesen Voraussetzungen diese Feststellungen auch nicht den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt werden könnten und erst wenn feststehe, wie hoch das jeweilige Jahresergebnis der BauG. sei, ein allenfalls verdeckter Gewinn ermittelt und die Kapitalertragsteuer korrekt berechnet werden könnte, nicht gefolgt werden kann.

Die BauG. und der Bf. sind zwei verschiedene Steuersubjekte (Trennungsprinzip), die Besteuerung bei der GmbH erfolgt im Rahmen der Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuerbescheide mit denen der BauG. für 2010-2012 Körperschaftsteuer vorgeschrieben wird sind von den Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2010-2012 unabhängig.

Den Körperschaftsteuerbescheiden kommt nicht die Eigenschaft von Grundlagenbescheiden zu.

Zudem ist die Firma BauG. wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht worden, weshalb bei ihr mangels rechtlicher Existenz keine Bescheiderlassung mehr möglich ist.

Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des [§ 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988](#).

Gemäß [§ 93 Abs. 1 EStG 1988](#) wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen

Kapitalerträgen gehören gemäß Abs 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) (vgl. VwGH 25.6.2007, [2007/14/0002](#)).

Schuldner der Kapitalerträge ist gemäß [§ 95 Abs 1 EStG 1988](#) idF BGBl I 112/2012 der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß Abs 3 leg. cit hat der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen.

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

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

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

Gemäß [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die direkte Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Bf. war zweckmäßig, da über das Vermögen der haftungspflichtigen Firma ***1*** GmbH der Konkurs eröffnet, diese aufgelöst und in der Folge gelöscht wurde (vgl. dazu den entsprechenden Firmenbuchauszug). Die vom Finanzamt durchgeführte Ermessensübung war daher ordnungsgemäß. Das BFG geht davon aus, dass die Kapitalertragsteuer bei der GmbH – die bereits wegen Vermögenslosigkeit gelöscht wurde – nicht mehr eingebracht werden kann.

Zu berücksichtigen sind Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei. Zweckmäßigkeit bezieht sich auf das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben und auf die Verwaltungsökonomie. Bei Firmen in Konkurs sind Abgabenschuldigkeiten erfahrungsgemäß nur mit geringen Prozentsätzen, wenn überhaupt, einbringlich. Sowohl unter Berücksichtigung der Umstände bei der BauG. als auch

unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie ist die Direktvorschreibung gerechtfertigt. Der Bf. hatte nach den Feststellungen bei der BauG. das betriebliche Geschehen in der Hand, zumal er im fraglichen Zeitraum Geschäftsführer war. Der Bf. hat die Nichtabführung der Kapitalertragsteuer selbst verursacht. Eine Direktvorschreibung an den Bf. erscheint daher schon aus diesem Grund gerechtfertigt. Hinzu kommt, dass durch den Konkurs bzw. die bereits erfolgte Löschung ein Ausfall bei der GmbH angenommen werden muss. Aufgrund dieses Umstandes erscheint es sachgerechter und ökonomischer, die KEST sofort direkt dem Gesellschafter-Geschäftsführer vorzuschreiben.

Dem Einwand des Bf., wonach die Kapitalertragsteuerbescheide ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren erlassen worden seien, sich diese auf nicht festgestellte Tatsachen berufen und an einem mit Nichtigkeit bedrohten Mangel leiden würden und durch die Erlassung das Recht auf Parteigehör verletzt worden sei ist folgendes entgegenzuhalten: Die Kapitalertragsteuer wurde aufgrund der im Zuge der BP festgestellten verdeckten Ausschüttungen festgesetzt. Die diesbezüglichen Grundlagen wurden ausführlich in den Bescheiden als auch in der Beschwerdeentscheidung vom 7.7.2017 dargestellt. Der Beschwerdeentscheidung kommt Vorhaltswirkung zu, im Vorlageantrag erfolgten jedoch keinerlei Ausführungen zu den dortigen Feststellungen. Die Feststellungen sind in der Niederschrift über die Schlussbesprechung klar und übersichtlich dargestellt und war diese dem Bf. nach den Ausführungen in seiner Beschwerde auch bekannt. Substantielle inhaltliche Einwendungen erfolgten allerdings nicht.

Selbst wenn die Bescheiderlassung unter Verletzung des Parteigehörs erfolgt wäre, wäre dieser Mangel im Beschwerdeverfahren saniert worden.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor.

Wien, am 23. Februar 2021

