

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28.März 2012 bzw. 26.April 2012 gegen die Bescheide des FA X vom 28. Februar 2012 betreffend Kapitalertragsteuer 2007 – 2009 zur Steuernummer 99-***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Rechtmäßigkeit der nach einer bei der Beschwerdeführer GmbH, FN 9999999z (nachfolgend L-GmbH) gemäß § 150 BAO durchgeführten Außenprüfung (AP) erfolgten Direktvorschreibung von Kapitalertragsteuer (KeSt) für 2007 – 2009 an den Beschwerdeführer (Bf) als dem ehemaligen Alleingesellschafter-Geschäftsführer des geprüften Unternehmens.

Im AP-Bericht an den Masseverwalter der L-GmbH i.L. vom 29.Febr.2012 führt das Finanzamt X (FA) aus:

„Tz. 1 sonstige Feststellungen

sonst. Feststellungen ohne steuerliche Auswirkung.

Im Folgenden werden Mängel aufgezeigt, die jedoch keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen nach sich ziehen:

1.) Das am 12.3.2007 zur Hälfte einbezahlte Stammkapital wurde vom Gesellschafter-GF am 20.4.2007 wieder entnommen. Dies stellt eine verbotene Einlagenrückgewähr dar, die gesellschaftsrechtliche Auswirkungen hat, jedoch steuerlich ohne Folgen bleibt.

2.) Von März bis November 2007 wurden vom Ges.GF Kassaeinlagen in Höhe von insgesamt € 78.700,- getätigt. Die Herkunft dieser Einlagen wurde trotz Aufforderung nicht aufgeklärt.

3.) Im Zusammenhang mit Ziff. 2 ist der Kassastand zu sehen. Es werden laufende Bankbehebungen als Kassaeinlagen gebucht, obwohl ein ausreichender Kassastand (lt. Kassabuch) vorhanden war.

Es entspricht nicht der täglichen Lebenserfahrung, dass in einer relativ kleinen Firma ständig hohe Kassastände von bis zu € 95.000,- vorhanden sind. In diesem Lichte sind auch die Barzahlungen an die Scheinfirma zu sehen. Im Jahre 2009, vor Veräußerung der GmbH, wurde ein Betrag von € 50.000,- auf das Verrechnungskto. des Ges.GF "umgebucht". Damit wurde der "fiktive" Kassastand reduziert und das Gesellschafter Verr.Kto. ausgeglichen. Die diesbezüglichen Zahlungsflüsse wurden trotz Aufforderung nicht nachgewiesen. Die Barzahlungen an die Scheinfirma Y-Montage GmbH in Höhe von € 35.000,- erfolgten auch in diesem Zeitraum, sodaß sich beim Verkauf der GmbH ein Kassastand von nur mehr € 8.724,- ergab.

4.) Im Jahre 2010 wurden Arbeiten von Arbeitern der Beschwerdeführer GmbH durchgeführt, welche jedoch nicht von dieser verrechnet werden konnten, da diese Arbeiten bereits über die Fa. H. GmbH abgerechnet wurden. Gesellschafter der H. GmbH waren zu dieser Zeit auch Hr. Beschwerdeführer und Hr. K.. Hr. K. war zu dieser Zeit gleichzeitig bei der Beschwerdeführer GmbH als Bauleiter beschäftigt.

(...)

T2. 2 Körperschaftsteuer

Gewinnhinzurechnungen

Am 28.11.2011 wurde dem ehemaligen GF der Beschwerdeführer GmbH, Hr. ***Bf1*** per e-mail und per RsB Brief, welcher am 30.11.2011 übernommen wurde, ein Vorhalt bezüglich offener Fragen, die im Prüfungsverfahren auftauchten, übermittelt. Am 30.11.2011 erfolgte ein Anruf einer Fr. T. von der T-Datenverarbeitungs GmbH in Wien, wobei ersucht wurde, die gesetzte Frist (9.12.2011), zur Beantwortung der im Vorhalt gestellten Fragen bzw. Beibringung der angeforderten Unterlagen bis zum 20.12.2011 zu verlängern. Diesem Ersuchen wurde fernmündlich stattgegeben.

Nachdem sich bis zum 7.2.2012 niemand mehr meldete, erfolgte eine telefonische Urgenz bei der Datenverarbeitungs GmbH (Fr. T.) mit dem Ersuchen die Unterlagen umgehend ha. zu

übermitteln. Da bis heute, dem 27.2.2012 keinerlei Unterlagen nachgereicht wurden, erfolgt der Prüfungsabschluss anhand der vorhandenen Aktenlage.

Alle steuerrelevanten Feststellungen sind im Zeitraum vor dem Verkauf der GmbH im Jahre 2009 angesiedelt, sodaß die Haftung den ehemaligen Geschäftsführer, Hr. ***Bf1***, trifft.

1.) In der ersten Hälfte des Jahres 2009 wurden Ausgangsrechnungen an die Fa. A.-Fenster in Höhe von € 63.466,53 gelegt. Laut Buchhaltung der Fa. A.-Fenster sind jedoch Rechnungen in Höhe von € 93.256,45 verbucht. Die Differenz in Höhe von € 29.789,92 stellt somit eine Umsatzverkürzung dar.

2.) Im Jahre 2008 wurden auf Konto Schadensfälle € 28.862,89 über Aufwand ausgebucht. Tatsächlich sind jedoch € 26.733,39 vereinnahmt worden, sodaß dieser Betrag dem Gewinn hinzuzurechnen ist.

3.) Im Jahre 2008 wurde der Saldo des Kontos ungeklärte Buchungsfälle in Höhe von € 2.460,60 auf das Aufwandskonto "Instandhaltung v. Gebäuden" umgebucht. Dieser Aufwand ist daher dem Gewinn hinzuzurechnen.

4.) Im Jahre 2007 sind Aufwendungen aus Eingangsrechnungen in Höhe von € 21.848,58 nicht anzuerkennen, da diese auf die Fa. Beschwerdeführer KEG ausgestellt sind.

5.) Die Beschwerdeführer GmbH ist mit dem Einbau von Fenstern und Türen beschäftigt. Im Jahre 2008 wurden 5 Rechnungen mit einem Gesamtvolumen von € 57.000,- von einer Fa. Z-Bau GmbH, 9999 Wien, (Z-Bau-Adresse), an die Beschwerdeführer GmbH gelegt. Diese Firma arbeitete als Subunternehmen und führte angeblich Trockenbauarbeiten durch. Diesem Rechtsgeschäft liegt nur ein allgemein gehaltener, standardisierter Werkvertrag zugrunde. Es gibt keine Baubeschreibungen, keine Leistungsverzeichnisse etc. Die Bezahlung der einzelnen Teilrechnungen erfolgte jeweils in bar, wobei zuvor Einlagen und Bankbehebungen getätigt wurden, obwohl lt. Kassabuch ein ausreichender Kassastand vorhanden war. Aufgrund einer Erhebung des zuständigen Wiener Finanzamtes handelt es sich hierbei um eine Scheinfirma, die offiziell keine Geschäftstätigkeit entwickelt. Der Aufwand in oa. Höhe ist daher nicht anzuerkennen und dem Ergebnis hinzuzurechnen.

Weiters wurde im Jahre 2008 ein Betrag von € 55.000,- auf Kto. offene Rechnungen gebucht, dann auf Kto. passive Rechnungsabgrenzung umgebucht.

Im Juni wurde eine Rechnung der Fa. Y-Montage GmbH in Höhe von € 35.000,- gegen diese PRAP umgebucht. Die Bezahlung dieser Rechnung erfolgte wie immer in bar. Diese Firma ist jedoch lt. Auskunft des zuständigen Wiener Finanzamtes ebenfalls eine Scheinfirma, sodass diese € 35.000,- wiederum dem Gewinn hinzuzurechnen sind.

Die offenen € 20.000,- mussten vom Übernehmer der Firma gegen Erlöse ausgebucht werden, da keine diesbezügliche Rechnung mehr aufgetaucht ist, sodass sich bezüglich dieses Betrages auch keine steuerliche Auswirkung ergibt. '

(...)

Tz. 3 Umsatzsteuer

Vorsteuerkorrektur

Im Jahre 2007 sind Vorsteuern in Höhe von € 4.125,32 nicht anzuerkennen, da die diesbezüglichen Rechnungen auf die Fa. Beschwerdeführer KEG ausgestellt sind.

(...)

Tz. 4 Kapitalertragsteuer

verdeckte Gewinnausschüttungen

*Aufgrund der Prüfungsfeststellungen und dem vorliegenden Sachverhalt wird die auf die verdeckten Gewinnausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer gem. § 95 (4) EStG 1988 direkt dem Empfänger der Kapitalerträge, Hr. ***Bf1***, vorgeschrieben.*

1.) Im Jahre 2007 ergibt sich eine Differenz aus offenen Forderungen an die Fa. A.-Fenster in Höhe von € 49.567,24 (offener Saldo L. GmbH = € 62.997,07; offener Saldo Fa. A.-Fenster = € 13.429,83). Da dieser Differenzbetrag zugeflossen sein muss, stellt dieser eine vGA dar.

2.) Von den auf Kto. Schadensfälle gebuchten Beträgen ist der Betrag von € 26.733,39 bezahlt worden und stellt somit eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (vGA).

3.) Die den Scheinfirmen in bar bezahlten Beträge stellen ebenfalls vGA dar.

2008 € 57.000,-

2009 € 35.000,-

4.) Die für die Beschwerdeführer KEG bezahlten Beträge, in Höhe von € 21,848,50, stellen eine vGA dar.“

Die im Sinne der Tz.4 des oa. AP-Berichts im Wege der Direktvorschreibung auf Basis des § 95 Abs. 5 EStG 1988 an den Bf ergangenen KeSt-Bescheide für 2007 – 2009 enthalten als Begründung neben einem Verweis auf die Begründung zur (nicht näher konkretisierten) „Außenprüfung vom 29.02.2012“ lediglich Zitierungen der herangezogenen Bestimmungen des

§ 95 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 65/2008 sowie eine Standardbegründung zum geübten Ermessen (§ 20 EStG) ohne Bezug zum konkreten Verfahren.

Während die nach der AP an den Masseverwalter der L- GmbH i.L. ergangenen Bescheide unbekämpft in Rechtskraft erwachsen, brachte die T-Datenverarbeitungs GmbH gegen die KeSt-Bescheide 2007-2009 namens des Bf fristgerecht Berufung ein, die in einem nachgereichten Schriftsatz wir folgt begründet wurde:

*„Wir als Vertretung (Vollmacht liegt auf) und im Auftrag und Rücksprache mit Herrn ***Bf1***, legen wir folgenden Sachverhalt dar:*

Tz. 4 Kapitalertragssteuer verdeckte Gewinnausschüttung

Jahr 2007

1.) Differenz aus offenen Forderungen, Fa. A.-Fenster in der Höhe von € 49.567,24, haben wir auf Grund der uns zur Verfügung gestellten Unterlagen festgestellt, dass die offenen Ausgangs-Rechnungen von der Fa. A.-Fenster auf das Konto der Beschwerdeführer KEG gezahlt wurden. Auch haben wir festgestellt, dass diese Rechnungen bei der Fa. A.-Fenster auf die Beschwerdeführer KEG gebucht wurden (ersichtlich auf Kontoblatt von der Fa. A.-Fenster). Diese Vorgangsweise ist unverständlich, da die Ausgangs-Rechnungen ordnungsgemäß von der Beschwerdeführer GmbH ausgestellt wurden. Des Weiteren haben wir auch festgestellt, dass der Deckungsrücklass wiederum auf die Beschwerdeführer GmbH gebucht wurde. Dass es bei einer solchen Vorgangsweise mit hin und her Buchen zu einer Vermischung gekommen ist, ergibt sich aus der Tatsache das auch die Buchhaltungskanzlei XY die Buchungen von der Fa. Beschwerdeführer KEG und Beschwerdeführer GmbH nicht richtig geführt haben (in Beilage Schreiben von der Buchhaltung XY). Denn diese hat es wiederum verabsäumt die Zahlungen auf die GmbH um zu Buchen. Es sei daher festzuhalten, dass es sich in keiner Weise um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt. Den durch diese verwirrten Buchungen müsste man auch den Jahresabschluss 2007 heranziehen, da es unter Umständen eine Gewinnminderung darstellt bzw. gegeben hätte. Leider liegt der Jahresabschluss 2007 bei uns nicht auf.

2.) Rechnungen der Beschwerdeführer KEG € 21.848,56

Es ist fest zu halten, dass es bei der von Ihnen an uns übermittelten Aufstellungsliste der einzelnen Firmen und Beträge über € 21,848,56 um doppelte Auflistung von der Fa. XY und Fa. A.-Fenster gekommen ist. Lieferanten L02601, L00100 und Sachkonto 7755 und 5300 ergibt einen Differenzbetrag über € 5.702,89.

Warum auf den Aufgelisteten Rechnungen die Beschwerdeführer KEG und nicht die GmbH. aufscheint, ergibt sich aus der Tatsache, dass es immer wieder vorkommt, dass zu Beginn wen sich der Firmenwortlaut geändert hat und in diesen Fall ist es nur Gesellschaftsform von KEG auf GmbH. geändert worden ansonsten ist alles gleich geblieben Name, Adresse die gleichen

Fehler begangen werden, so schnell als möglich die Änderungen bekannt zu geben. Sowohl von den Lieferanten die nicht sofort den Firmenwortlaut ändern, ergibt sich schon durch ein Beispiel der Fa. A.-Fenster, den die wussten schon auf Grund der Ausgangs-Rechnungen das es nicht KEG sondern GmbH heißen soll. Aber auch die Hausverwaltung Miete und sogar die Buchhaltungskanzlei XY haben die Vorschreibung bzw. Honorarnoten nicht schnell genug geändert (Beilage der Fa. XY). Es ist daher nicht Praxis fremd das die Änderungen verspätet durchgeführt werden. Tatsache ist, dass es sich bei den Rechnungen um Leistungen bzw. Ausgaben der Fa. Beschwerdeführer GmbH. handelt. Es besteht daher wie von der Finanzbehörde normaler weise bezeichnet ein Mängel, da KEG statt GmbH steht, aber sicher keine verdeckte Gewinnausschüttung.

3.) Schadensfälle in der Höhe über € 26.733,39

Zu einem möchten wir mitteilen, dass das Konto lautend „Schadensfälle“ nicht richtig gewählt wurde, da es sich nicht um bezahlte Schäden handelt sondern um offene Beträge von Ausgangs-Rechnungen die von verschiedenen Kunden nicht bezahlt wurden (Beilage Kundenkonto). Die Gründe für nicht Zahlung sind von verschiedener Art: Unzufriedenheit über die Leistung bzw. nicht erbrachte Leistung bzw. Skonto Ausbuchung. In der Praxis kommt dies unentwegt vor und wird üblicher weise wie auch bei der Fa. Beschwerdeführer GmbH ausgebucht. In der Praxis wird dies auch als Nachlass bezeichnet. Da es sich um reine Ausbuchungen handelt ist eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht gegeben.

4.) Zahlungen an „Scheinfirmen“ 2008 € 57.000,-, 2009 € 35.000,-.

Es wird der Verdacht, dass es sich bei der Fa. Z-Bau GmbH, eingesetzt als Subunternehmen im Jahr 2008 und der Fa. Y-Montage GmbH eingesetzt als Subunternehmer im Jahr 2009 um Scheinfirmen handelt im vollen Umfang zurück gewiesen. Wie aus den Beilagen ersichtlich, waren beide Firmen zu dem gegebenen Zeitpunkt aktuelle und aktive Firmen. Bei der Fa. Z-Bau Bau GmbH, kann dies sicher auch der damalige Auftraggeber der Bauvorhaben I-Straße, 9998 Wien und F-Gasse, 9997 Wien, die Fa. Zimmerei ABC GmbH. bestätigen. Wegen detaillierten Leistungsaufzeichnungen müssen wir darauf hinweisen, dass diese nicht vorliegen, da sämtliche Unterlagen an die neue Geschäftsleitung Herrn R. M. übergeben wurden.

Zusammenfassend muss schon gesagt werden, dass von der Seite der Buchhaltungsführung durch die Kanzlei XY zu groben Fehlern gekommen ist die Herrn Beschwerdeführer nicht bekannt sein konnten, da er im vollen Vertrauen die Firmenunterlagen zur Bearbeitung abgegeben hat und diese Arbeiten naturgemäß nicht geprüft hat. Das auch wie der Kunde, A.-Fenster sonderliche Buchungen durchgeführt hat, ist auch nicht Herrn Beschwerdeführer zu zuschreiben. Grundsätzlich sind gewisse Gegebenheiten zu bemängeln, aber es ist Herrn Beschwerdeführer in keiner Weise eine verdeckte Gewinnausschüttung an zu lasten.

*Herr ***Bf1*** ersucht daher höflich um Aufhebung der Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragssteuer für die Jahre 2007 über € 17.853,95, sowie für 2008 über € 20.933,35 und 2009 über € 8.350,00.“*

Abgesehen von einer bescheidmäßigen Ablehnung der für den Bf eingeschrittenen Bilanzbuchhaltungsgesellschaft gemäß § 84 BAO legte das FA das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat im Dezember 2013 ohne weitere Maßnahmen zur Entscheidung vor.

Die Vorlageunterlagen beschränkten sich auf die angefochtenen Bescheide, den AP Bericht der L-GmbH, die Berufung samt gesonderter Begründung (ohne darin erwähnte Beilagen), eine Anfrage des Firmenbuchgerichts vom April 2012 wegen beabsichtigter Löschung der L-GmbH i.L. sowie den oa. Ablehnungsbescheid gem. § 84 BAO.

Anstelle einer Stellungnahme zum Rechtsmittelvorbringen beantragte die Abgabenbehörde die Abweisung des Rechtsmittels, „*da die Ausführungen in der Berufung jeglicher Nachvollziehbarkeit entbehren*“.

Im finanzgerichtlichen Verfahren reichte das FA, nach Anforderung der Verfahrensakten, den Handakt des Prüfers (nachfolgend AP-Akt) nach. Die Vorlage verschiedener, mit Beschluss gem. § 266 Abs. 4 BAO angeforderter Unterlagen, blieb das FA schuldig.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF des Verfahrenszeitraumes).

Solche Einkünfte unterliegen, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (inländische Kapitalerträge), der Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 idF des Verfahrenszeitraumes).

Zu den Kapitalerträgen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen insbesondere verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 (VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167).

§ 95 EStG 1988 in der für das anhängige Verfahren maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 65/2008, lautet, soweit verfahrensrelevant:

“(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

*(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. 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 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."

Unter verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind nach ständiger VwGH-Judikatur alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber oder diesen nahestehende Personen zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Die Einkommensminderung der Körperschaft kann aus überhöhten (scheinbaren) Aufwendungen oder aus zu geringen (fehlenden) Einnahmen resultieren.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist eine in einer Gesellschafterstellung begründete Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach jedoch nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar ist. Die Ursache für die Zuwendung ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln.

Unabdingbar für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist nach der Rechtsprechung des VwGH einerseits, als objektive Voraussetzung, das Vorliegen eines Vermögensvorteils, also einer Bereicherung beim Empfänger, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führt, und andererseits, als subjektive Voraussetzung, eine aus einer Gesellschafterstellung resultierende, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, die sich aus den Umständen des Einzelfalles auch schlüssig ergeben kann. Keine hinreichende Grundlage für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung bildet die bloße Ausbuchung einer Forderung gegen einen Anteilsinhaber ohne die Feststellung von Umständen, die auf eine beabsichtigte Vorteilszuwendung durch die Körperschaft schließen lassen. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist als Tatfrage aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Eine Direktvorschreibung von Kapitalertragsteuer an den Empfänger einer verdeckten Ausschüttung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (zB VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046;

VwGH 26.2.2015, 2012/15/0177; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0241; VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148; VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149, je mwN).

§ 115 BAO verpflichtet die Abgabenbehörde zur Erforschung der abgabepflichtigen Fälle und amtswegigen Ermittlung der für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse. Dabei sind die Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Abgabepflichtige haben auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit – auf Verlangen durch Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren, Schriften und Urkunden - zu beweisen bzw. bei Unzumutbarkeit der Beweisführung glaubhaft zu machen (vgl. § 138 BAO).

§ 143 BAO ermächtigt die Abgabenbehörde, zur Erfüllung der im § 114 BAO bezeichneten Aufgaben, von jedermann Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen, auch wenn nicht die persönliche Abgabepflicht der Person betroffen ist. Die Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen und verpflichtet auch zur Vorlage von Urkunden und anderen schriftlichen Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind (vgl. § 143 Abs. 1 und Abs. 2 BAO).

§ 162 BAO lautet:

„(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.“

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Zufolge § 2a BAO geltend diese Verfahrensgrundsätze auch für das BFG.

Nach § 266 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit nicht anderes angeordnet ist, dem BFG gleichzeitig mit der Vorlage der Bescheidbeschwerde die Akten (samt Aktenverzeichnis) vorzulegen. Soweit die Abgabenbehörde die Vorlage von Akten unterlässt, kann das BFG nach erfolgloser Aufforderung unter Setzung einer angemessenen Nachfrist auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen (§ 266 Abs. 4 BAO).

II. Der Bf war von März 2007 bis Okt 2009 geschäftsführender Alleingesellschafter der L-GmbH, FN 999999z mit Sitz in Wien, zu deren Geschäftsgegenstand u.a. die Montage von Fenstern und Türen und der Innenausbau gehörte.

Mit Notariatsakt vom 29.Okt.2009 veräußerte der Bf seinen GmbH-Anteil um 30.000,- € zum Stichtag 30.Juni 2009 und schied aus der Gesellschaft aus. In der Folge wurde der Sitz der L-GmbH in das Umland von X-Stadt verlegt (AP-Akt OZ 27a).

Ein Jahr später, unmittelbar nach Einreichung des Jahresabschlusses (JA) 2008 der L-GmbH im Firmenbuch (FB), eröffnete das LGZ Graz am 21.Okt. 2010 zunächst ein Sanierungsverfahren und im Dez. 2010 das Konkursverfahren über das Vermögen der L-GmbH. Nach Konkursaufhebung mangels kostendeckenden Vermögens und zwei geringfügigen Nachtragsverteilungen erfolgte am 18.Juli 2012 die amtswegige Löschung der L-GmbH im Firmenbuch (Quelle: FB FN 999999z, abgabenbehördl. Datenbank DB2).

Bereits lange vor Gründung der L-GmbH betrieb der Bf den Handel mit und die Montage von Fenstern und Türen, ab Juni 2005 als Komplementär einer KEG (FN 999996x, nachfolgend L-KEG; Gattin 1.000,- € Kommanditeinlage, Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG).

Obwohl nicht formelle Rechtsvorgängerin der L-GmbH, wird die L-KEG im GmbH-Abtretungsvertrag vom 29.Okt. 2009 als solche bezeichnet.

Der Abgabenbehörde gegenüber waren sowohl die L-KEG als auch die L-GmbH steuerlich unvertreten, doch hatten beide Gesellschaften und auch deren Gesellschafter einem gemeinsamen Buchhaltungsbetrieb Zustellvollmacht zum Empfang abgabenbehördlicher Schriftstücke erteilt. Im verfahrensgegenständlichen AP- und Rechtsmittelverfahren schritt für den Bf - bis zur bescheidmäßigen Untersagung gem. § 84 (1) BAO im Mai 2012 - eine neue Bilanzbuchhaltungsgesellschaft (im Folgenden BB-GmbH) ein.

Die verfahrensgegenständliche AP fand während des Insolvenzverfahrens der L-GmbH statt (Okt.2011-Febr.2012). Die aufgrund der AP ergangenen USt- und KöSt-Bescheide 2007-2009 ergingen an den Masseverwalter der L-GmbH i.L. und blieben unangefochten. Die angefochtenen KeSt-Bescheide 2007- 2009 ergingen im Wege der Direktvorschreibung gem. § 95 (5) EStG an den Bf als Empfänger der zugerechneten verdeckten Ausschüttungen und Schuldner der KeSt.

Im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren wurde das FA zunächst gem. § 266 BAO zur elektron. Nachreichung der abgabenbehördlichen Verfahrensakten aufgefordert. In der Folge erging mit Beschluss gem. § 266 (4) BAO der Auftrag zur Nachreichung diverser, einzeln konkretisierter Unterlagen (RM-Beilagen 1-4; nach Abschluss des AP-Verfahrens der BB-GmbH vom FA zur Verfügung gestellte Unterlagen).

Das FA reichte den AP-Akt – wie in der Folge bei den einzelnen Streitpunkten näher ausgeführt, unvollständig - nach. Die Vorlage der im Beschluss gem. § 266 (4) BAO, unter Verweis auf die Rechtsfolgen einer Nichtvorlage, aufgetragenen Unterlagen blieb das FA zur Gänze schuldig.

Die vorgelegten Verfahrensunterlagen bilden in Bezug auf die verfahrensgegenständlichen Streitpunkte nur eine sehr eingeschränkte Ermittlungstätigkeit im Zuge des AP-Verfahrens ab.

Bis zu Schlussbesprechung ist weder ein Kontakt mit dem MV oder mit der vom MV beauftragten Steuerberatungsgesellschaft, noch mit dem aktuellen Alleingesellschafter des geprüften Unternehmens oder dessen steuerlicher Vertretung dokumentiert.

Von wem dem - mittlerweile pensionierten – Prüfer, welche Buchhaltungsunterlagen zur Verfügung gestellt wurden, ist nicht ersichtlich. Für die zu AP-Bericht Tz.4/3. erfassten verdeckten Ausschüttungen (Scheinfirmen) ist allerdings dokumentiert, dass die beanstandeten Rechnungen nach Abschluss der AP an die (in Konkurs befindliche) L-GmbH retourniert wurden, „*sodass mir keine Unterlagen mehr zur Verfügung stehen*“ (AP-Akt OZ 4).

Die externe AP-Ermittlungstätigkeit zu den verfahrensgegenständlichen Streitpunkten beschränkte sich nach den vorgelegten Unterlagen - neben Firmenbuchabfragen - im Wesentlichen auf die Anforderung der Kundenkonten der L-KEG und der L-GmbH bei der Fa A.-Fenster (AP-Bericht Tz.4/1.) und den Sachverhalt zu AP-Bericht Tz.4/2. (*Schadensfälle*).

Darüber hinaus wandte sich der Prüfer zur Klärung von Fragen einmal mit schriftlichem Vorhalt an den Bf, dem zwei Telefonate mit der BB-GmbH folgten (AP-Akt OZ 9).

Weitere für das gegenständliche Rechtsmittelverfahren relevante Ermittlungsmaßnahmen im AP-Verfahren sind nicht dokumentiert.

Aufgrund einer schriftlicher Anforderung nach Ergehen der angefochtenen KeSt-Bescheide, übermittelte der Prüfer jene Unterlagen zu den angenommenen verdeckten Ausschüttungen an die BB-GmbH, deren Vorlage das BFG dem FA mit Beschluss gem. § 266 (4) BAO vergeblich auftrag (Prüfer-Mail 23.März 2012, AP-Akt OZ 4).

Im nachgereichten AP-Akt befinden sich wenige Fragmente aus der Buchhaltung des geprüften Unternehmens (einzelne Buchhaltungskonten der L-GmbH, nur vereinzelt zugehörige Belege). Für alle drei Prüfungsjahre vorhanden sind nur die Erlöskonten (umfassend den Zeitraum Juni 2007 – Juni 2009) und die Skontoaufwandskonten sowie das Kundenkonto der Fa A.-Fenster (zwei weitere Kundenkonten nur für 2008). Die Geldkonten und die Gesellschafter-Verrechnungskonten sowie Konten betreffend Fremdleistungen und Schadenfälle fehlen gänzlich, ebenso Umbuchungsunterlagen; ein WES-Konto gibt es nur für 2007 + 2008, ein PRAP-Konto liegt nur für 2007 vor (AP-Akt OZ 29).

Verschiedene, nachfolgend dargestellte AP-Feststellungen zeigen, dass zum Teil darüberhinausgehende Unterlagen im Zuge der AP vorlagen, die dem BFG nicht übermittelt wurden.

1. Verdeckte Ausschüttung 2007 betreff. Fa A.-Fenster (AP-Bericht Tz.4/1.)

a) Feststellung lt. AP-Bericht:

„Im Jahre 2007 ergibt sich eine Differenz aus offenen Forderungen an die Fa. A.-Fenster in Höhe von € 49.567,24 (offener Saldo L. GmbH = € 62.997,07; offener Saldo Fa. A.-Fenster = € 13.429,83). Da dieser Differenzbetrag zugeflossen sein muss, stellt dieser eine vGA dar.“

b) BFG-Sachverhaltsfeststellung:

Geschäftsgegenstand sowohl der L-KEG als auch der L-GmbH war die Montage von Fenstern und Türen.

Die als faktische Nachfolgerin der L-KEG im März 2007 gegründete L-GmbH war nach dem Verfahrensergebnis ab Juni 2007 operativ tätig (lt. GPLA-Bericht 16.März 2011: Lohnabgaben ab Juni 2007; lt. AP-Akt Oz 29: Rechnungslegung ab 11.Juni 2007, beginnend mit ReNr 001/2007; Wareneinkauf ab 21.Juni 2007). Zu den beiden Hauptauftraggebern gehörte die „Fa A.-Fenster Fenster Türen 9995 Wien“ (Kundenkonto K00100, im Folgenden Fa A.-Fenster).

Bis Ende Mai 2007 hatte die L-KEG für die Fa A.-Fenster Montagearbeiten durchgeführt (letzte Rechnung der L-KEG TR 151 v. 28.5.2007, AP-Akt OZ 28a).

Die L-KEG erzielte lt. Abgabenerklärungen im Jahr 2007 einen Jahresumsatz von rd. 182.000,- € (weitaus überwiegend Bauleistungen nach § 19 (1a) UStG 1994).

Im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren wurden keine Buchhaltungsunterlagen der L-KEG angefordert. Auch die Durchführung einer AP ist bei der L-KEG nicht dokumentiert.

In den im AP-Verfahren von der Fa A.-Fenster zur L-KEG und der L-GmbH beigeschafften Buchhaltungsunterlagen finden sich auf dem Kundenkonto der L-KEG bis Ende Mai 2007 Umsätze von rd. 44.300,- € (davon bezahlt rd 33.000,- €). Ab Juni 2007 wurden auf diesem Konto ausschließlich Eingangsrechnungen (ER) betreff. den ReNr-Bereich 1-84/2007 verbucht (diverse Teil- und Schlussrechnungen aus dem Zeitraum Juni bis August 2007 im Gesamtbetrag von rd. 60.600,- € - zuletzt ER 84 v. 24.Aug.2007).

Die Fa A.-Fenster bezahlte Rechnungen an die L-KEG (und auch später an die L-GmbH) – regelmäßig abzüglich Skonti sowie Haft-(HR)/Deckungsrücklässe (DR) - mittels elektron. Banküberweisung (ELBA; Empfängerkonto in den Verfahrensunterlagen nicht dokumentiert). Nach Umbuchung der auf dem Kundenkonto der L-KEG aushaftenden Haft-/Deckungsrücklässe

auf das Kundenkonto der L-GmbH wurde das ausgeglichene Kundenkonto der L-KEG in der Buchhaltung der Fa A.-Fenster am 27.Sept.2007 geschlossen.

Ein Kundenkonto für die L-GmbH war im Rechnungswesen der Fa A.-Fenster erst ab Sept. 2007 eingerichtet (beginnend am 3.Sept.2007 mit TR 94). Am 27.Sept 2007 wurden die offenen HR/DR vom Kundenkonto der L-KEG auf dieses Konto umgebucht. In der Folge wurde die Geschäftsbeziehung der Fa A.-Fenster mit der L-GmbH buchhalterisch über dieses neue Kundenkonto abgewickelt.

Abweichend vom Rechenwerk der Fa A.-Fenster scheinen in der Buchhaltung der L-GmbH auf dem Konto „Erlöse für Bauleistungen § 19 UStG“ bereits ab 11.Juni 2007 Ausgangsrechnungen (AR) mit fortlaufender ReNr ab 1/2007 auf, darunter auch jene Rechnungen, welche in der Buchhaltung der Fa A.-Fenster bis 24.Aug.2007 auf dem Kundenkonto der L-KEG verbucht sind.

Vor dem dargestellten Hintergrund geht das BFG davon aus, dass Letzteren Leistungen der L-GmbH zugrunde liegen und die zugehörigen Erlöse bei der L-GmbH versteuert wurden.

Dem AP-Bericht ist nicht zu ersehen, dass bei der L-GmbH erfasste Erlöse aus AR des 3.Quartals 2007 an die Fa A.-Fenster im Zuge der AP aus den Besteuerungsgrundlagen 2007 ausgeschieden wurden.

Einem Berechnungsentwurf im AP-Akt zur verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit der Fa A.-Fenster ist zu entnehmen, dass der Prüfer den Erlösen der L-KEG für 2007 auch jene aus den bei der L-KEG verbuchten Rechnungen der L-GmbH aus dem 3.Quartal 2007 zurechnete und den Gesamtbetrag als bezahlt behandelte (AP-Akt OZ 10). Dagegen entnahm er die Erlöse der L-GmbH der Buchhaltung des geprüften Unternehmens (Kundenkonto A.-Fenster/ Kto K00100, AP-Akt OZ 29). Da der Gesamtbetrag der dort verbuchten AR - neben diversen AR an den zweiten Hauptauftraggeber der L-GmbH – u.a. jene in der A.-Fenster-Buchhaltung bei der L-KEG verbuchten Rechnungen der L-GmbH aus dem 3.Quartal 2007 enthielt, wurden in diesem Berechnungsentwurf im Ergebnis die von der Fa A.-Fenster buchhalterisch der L-KEG zugeordneten Rechnungen der L-GmbH aus dem Zeitraum Juni – August 2007 bei beiden Gesellschaften zum Ansatz gebracht.

Während im Rechenwerk der Fa A.-Fenster die zugehörigen Zahlungen bei der L-KEG zum Ausgleich des Kundenkontos führten, blieb in der Buchhaltung der L-GmbH per 31.12.2007 ein Betrag von rd. 63.000,- € als offene Forderung gegen die Fa A.-Fenster offen. Diesem stand in der Buchhaltung der Fa A.-Fenster eine offene Verbindlichkeit gegenüber der L-GmbH von nur rd. 13.400,- € gegenüber (resultierend aus umgebuchten HR/DR vom Kundenkonto der L-KEG und der Geschäftsbeziehung mit der L-GmbH im 4.Quartal 2007). Im Umfang der Differenz (49.567,24 €) hielt der Prüfer, ohne weitere Erhebungen, das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an den Bf als erwiesen (AP-Bericht Tz 4/1.: „Da dieser Differenzbetrag zugeflossen sein muss“...).

Das BFG hat aufgrund der festgestellten buchhalterischen Vorgänge bei der Fa A.-Fenster und der L-GmbH keine Bedenken, das Rechtsmittelvorbringen des Bf insofern für zutreffend zu erachten, als den im AP-Bericht unter Tz.4/1.) als verdeckte Ausschüttung zugerechneten Beträgen die ersten Geschäfte der L-GmbH mit der Fa A.-Fenster zugrunde liegen, die im Unternehmen der Auftraggeberin fälschlich noch der L-KEG als der bisherigen Geschäftspartnerin zugeordnet worden waren.

Obwohl keine Beweismittel zum Empfängerbankkonto vorliegen, rechtfertigen aus Sicht des BFG unter den dargestellten Umständen die im Rechenwerk der Fa A.-Fenster verbuchten ELBA-Zahlungen, die zum Ausgleich des Kundenkontos der L-KEG führten, iVm den offenen Kundenforderungen in der Buchhaltung der L-GmbH den Schluss, dass die Fa A.-Fenster die zugehörigen Überweisungen auf das bis dahin verwendete Bankkonto der L-KEG durchführte.

Mit dem Eingang auf dem Bankkonto der L-KEG gelangten die Zahlungen der Fa A.-Fenster in den Verfügungsbereich des Bf als vertretungsbefugten Komplementär der L-KEG und zugleich geschäftsführender Alleingesellschafter der L-GmbH.

Neben den Zahlungsvorgängen zu den oa. Geschäften mit der Fa A.-Fenster, blieb im abgabenbehördlichen Verfahren auch die Herkunft der im AP-Bericht Tz.1/2.) angeführten Kassaeinlagen des Bf (78.700,- € im Zeitraum März– Nov. 2007) im Dunkeln.

Weder das Kassakonto der L-GmbH noch das Verrechnungskonto des Bf befinden sich im vorgelegten AP-Akt.

In den Prüferaufzeichnungen ist vermerkt (AP-Akt OZ 13), dass bei der L-GmbH Kassaeinlagen „in nicht geringem Ausmaß“ gegen das Verrechnungskonto des Bf gebucht wurden (Verrechnungsverbindlichkeit der L-GmbH gegenüber dem Bf zum 31.12.2007 rd. 56.500,- €). Der Vermutung des Prüfers zur Herkunft der Einlagen (Bankkonto der L-KEG) wurde allerdings nicht nachgegangen.

Obwohl der Bf seine Anteile an der L-GmbH bereits zwei Jahre vor der AP veräußert hatte und zudem bei der L-GmbH ein Insolvenzverfahren anhängig war, beschränkten sich die AP-Erhebungen zur Klärung der Kassaeinlagen auf eine Aufforderung an den Bf zur Beibringung der „Einzahlungsbelege“ bzw. der „entsprechenden Bankbehebungen (...) (Bankauszüge)“. Dem Auftrag wurde nicht entsprochen (Prüfervorhalt 28.Nov.2011, AP-Akt OZ 9).

Das Verfahrensergebnis bietet keinen Grund zur Annahme, dass die in Reaktion auf diesen Vorhalt erstmals für den Bf einschreitende BB-GmbH je mit der Buchhaltung der L-GmbH befasst gewesen war.

Dem Vorbringen der BB-GmbH ist zu entnehmen, dass der Bf im Zeitpunkt der AP über keine Buchhaltungsunterlagen der L-GmbH mehr verfügte (tel. RS 30.Nov.2011, AP-Akt OZ 9; Unterlagenanforderung 22.März 2012, AP-Akt OZ 4; Rechtsmittelvorbringen, BFG-Akt OZ 1).

Dem BFG erscheint dieser Einwand nach dem Verkauf der GmbH-Anteile und aufgrund des laufenden Insolvenzverfahrens nachvollziehbar und zudem durch den Prüferhinweis auf die Retournierung von AP-Unterlagen an die L-GmbH nach AP-Abschluss bestätigt (AP-Akt OZ 4).

Dennoch unterblieben im AP-Verfahren etwa Nachforschungen bei der Fa A.-Fenster zum Empfängerbankkonto der auf dem Kundenkonto der L-KEG im 3.Quartal 2007 verbuchten ELBA-Überweisungen. Auch Erhebungen im Wege des Erwerbers der GmbH-Anteile oder des Masseverwalters der L-GmbH sind nicht dokumentiert, ebenso wenig der Versuch, eine Klärung durch eine AP bei der L-KEG herbeizuführen oder zumindest die bezughabenden Buchhaltungsunterlagen der L-KEG anzufordern. Selbst nach der verfahrensgegenständlichen Rechtsmitteleinbringung unterblieben ergänzende abgabenbehördliche Ermittlungen. Stattdessen legte das FA das Rechtsmittel (ohne die Beilagen zum Berufungsschriftsatz) 20 Monate nach der Rechtsmitteleinbringung, kurz vor Einführung der verpflichtenden Beschwerdeentscheidung mit FVwGG 2012, BGBl I 2013/14, unter Verzicht sowohl auf eine Berufungsvorentscheidung als auch auf eine Stellungnahme zum Berufungsvorbringen, dem UFS zur Entscheidung vor, um in der Folge seinerseits auf den gem. § 266 (4) BAO zur Unterlagennachreichung (u.a. Berufungsbeilagen) erlassenen BFG-Beschluss nicht zu reagieren.

Auch im nachgereichten AP-Akt fehlen für die Streitpunkte relevante Unterlagen, die dem Prüfer offensichtlich zur Verfügung standen (so waren etwa für die Feststellungen betreffend Kassaeinlagen das Kassakonto und das Verrechnungskonto des Bf aus der Buchhaltung der L-GmbH erforderlich).

Zugleich fehlt die als Rechtsmittelbeilage eingereichte Stellungnahme des ehemaligen Buchhalters der L-GmbH, der offenbar Unzulänglichkeiten bei der Verbuchung einräumte (verabsäumte Umbuchungen), trotz Aufforderung des BFG nach § 266 (4) BAO.

Unter Verweis auf die Bestimmungen des § 266 Abs. 4 BAO geht das BFG auf Basis des vorliegenden Verfahrensergebnisses davon aus, dass die im 3.Quartal 2007 bei ausreichendem Kassastand als Kassaeinlagen aus Bankbehebungen verbuchten Beträge von insgesamt 64.700,- € (AP-Bericht Tz 1/3; AP-Akt OZ 9) auch die Rückführung der von der Fa A.-Fenster fälschlich auf das Bankkonto der L-KEG überwiesenen Zahlungen für Rechnungen der L-GmbH durch den Bf als Geschäftsführer der L-GmbH enthielten.

Neben der Darstellung im Rechtsmittel unterstreicht dieses Verständnis die Vermutung des Prüfers, dass die Geldmittel von der L-KEG stammten (AP-Akt OZ 13) ebenso, wie die diversen buchhalterischen Maßnahmen im Zusammenhang mit den Jahresabschlüssen 2008/2009, die im Detail im Rahmen der Feststellungen zu Tz.4/4.) der gegenständlichen Entscheidung dargestellt sind.

Auch die Unterlagen betreffend den Verkauf der Anteile an der L-GmbH aus dem Jahr 2009 erhärten die dargestellte Schlussfolgerung.

Nach dem Inhalt des Anteilsabtretungsvertrages vom 29.Okt.2009 wurde die im JA 2008 ausgewiesene Forderung der L-GmbH gegen die Fa A.-Fenster um 45.700,- € vermindert (AP-Akt OZ 27a).

Einer vorangegangenen E-Mail-Kommunikation vom Juni 2009 zwischen dem Erwerber der Anteile und dessen Buchhalterin ist zu entnehmen, dass für Forderungen an die Fa A.-Fenster im Ausmaß von rd. 54.000,- €, deren Grundlage hauptsächlich Rechnungen der L-GmbH von Juni/Juli 2007 waren, eine Bezahlung auf ein Bankkonto der L-KEG vermutet wurde (E-Mail 3.Juni 2009, AP-Akt OZ 28).

Wenn einerseits in Punkt IV/b des Abtretungsvertrages festgehalten wird, dass die Jahresabschlüsse der Gesellschaft zum 31.12.2007 und 31.12.2008 richtig und die im Jahresabschluss zum 31.12.2008 ausgewiesenen Forderungen - abgesehen von der um 45.700,- € zu reduzierenden Forderung gegen die Fa A.-Fenster – „*liquide und im vollen Umfang werthaltig*“ sind und andererseits im Zuge der verfahrensgegenständlichen AP in der Bilanz 2008 die gewinnneutrale Erfassung eines Betrages von 55.000,- € als „*sonstige Verbindlichkeit*“ ohne nachvollziehbare Unterlagen sowie zum 30.April 2009 die Ausbuchung einer Verrechnungsverbindlichkeit der L-GmbH gegen den Bf im Umfang von 50.000,- € bei gleichzeitiger Reduktion des „fiktiven“ Kassastandes festgestellt wurde (AP-Vorhalt 28.Nov.2011, AP-Akt OZ 9; AP-Bericht Tz 1/3.; ggstl. BE Pkt II/5.), so erachtet es das BFG vor dem Hintergrund der dargestellten Sachverhaltsfeststellungen auch jenseits der Rechtsfolgen des § 266 Abs. 4 BAO als erwiesen, dass der Bf die von der Fa A.-Fenster fälschlich auf das Bankkonto der L-KEG überwiesenen Beträge bereits im Jahr 2007 – verbucht als Kassaeinlagen - wieder an die Rechnung legende L-GmbH rückführte (wo sie im Übrigen auch versteuert wurden).

Für die Annahme, dass der Bf die fraglichen Geldmittel-Zuführungen an die L-GmbH als deren Gesellschafter (Kassaeinlage) und nicht in seiner Funktion als Geschäftsführer (Forderungsinkasso) veranlasste, bietet das Verfahrensergebnis keine tragende Grundlage.

Zusammenfassend geht das BFG davon aus, dass die dem Bf gemäß AP-Bericht Tz.4/1.) zugerechnete verdeckte Ausschüttung auf Buchhaltungsdifferenzen zwischen der L-GmbH und der Fa A.-Fenster betreffend AR der L-GmbH aus dem 3.Quartal 2007 zurückzuführen ist. Im Rechenwerk der Fa A.-Fenster wurden sowohl die Rechnungen als auch die zugehörigen Zahlungen bei der L-KEG erfasst. Tatsächlich waren die betreffenden Erlöse jedoch der L-GmbH zuzurechnen und wurden von dieser im Jahr 2007 auch versteuert. Diese Besteuerung wurde im Gefolge des verfahrensgegenständlichen AP-Verfahrens nicht rückgängig gemacht.

Geldzuführungen des Bf an die L-GmbH im Ausmaß von 78.700,- € im Zeitraum März - Nov. 2007 wurden in der Buchhaltung der Gesellschaft als Kassaeinlagen erfasst und dem Verrechnungskonto des Bf gutgeschrieben. Sie enthielten u.a. die fälschlich auf das

Bankkonto der L-KEG überwiesenen Zahlungen der Fa A.-Fenster zu den verfahrensgegenständlichen Rechnungen.

Eine Reaktion der L-GmbH gegenüber der Fa A.-Fenster betreffend die offenen Kundenforderungen ist nicht dokumentiert (keine Zahlungsaufforderungen o.ä.). Ebenso wenig wurden die Kundenforderungen in der Buchhaltung korrigiert (Stichwort „Schadensfälle“ AP-Bericht Tz.4/2.).

Ende April 2009 erfolgte eine buchhalterische Berichtigung der Kassaeinlagen und zugleich Reduktion des „fiktiven“ Kassenstandes bei der L-GmbH unter Ausbuchung der zugehörigen Verrechnungsverbindlichkeiten gegenüber dem Bf. Die Forderungen gegen die Fa A.-Fenster wurden erst im Zuge der Veräußerung der GmbH-Anteile reduziert. Dem Vorgang lagen hauptsächlich Rechnungen der L-GmbH vom Juni/Juli 2007 zugrunde.

c) Rechtliche Beurteilung:

Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage erweist sich die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Bf im Zusammenhang mit den im AP-Bericht Tz.4/1.) erfassten Vorgängen betreffend die Fa A.-Fenster als nicht berechtigt, da insofern weder von einer Vermögensverminderung bei der L-GmbH bzw. einer Bereicherung beim Bf auszugehen, noch eine Zuwendungsabsicht der L-GmbH erwiesen ist.

Vielmehr hält das BFG es - nicht nur aufgrund der Bestimmung des § 266 Abs. 4 BAO sondern auch nach dem Ergebnis des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens -, dem Beschwerdevorbringen folgend, für erwiesen, dass der angenommenen verdeckten Ausschüttung tatsächlich im Wesentlichen eine fehlerhafte buchhalterische Darstellung im Rechenwerk der L-GmbH zugrunde lag (Fehlerfassung von Zahlungseingängen als Kassaeinlage; verabsäumte Umbuchung auf Kundenkonto A.-Fenster durch die beauftragte Buchhaltungskanzlei).

Die Maßnahmen betreffend „Sonstige Verbindlichkeiten“ im Jahresabschluss 2008 der L-GmbH (beim FA eingereicht am 5.Mai 2009) bzw. die per 30.April 2009 durchgeführte buchhalterische Berichtigung des Kassastandes und der Verrechnungsverbindlichkeiten gegenüber dem Bf lassen iVm den Unterlagen zum Verkauf der GmbH-Anteile (Anteilsübergang per 30.Juni 2009) darauf schließen, dass die unrichtige Verbuchung der Zahlungseingänge von der Fa A.-Fenster als Kassaeinlagen erst bei der buchhalterischen Aufarbeitung im Vorfeld der Verhandlungen zur Anteilsveräußerung (in deren Verlauf auch der Jahresabschluss 2008 erstellt wurde) hervorkam und auf diese Weise berichtigt werden sollte.

Bei zeitgerechtem Hervorkommen des Fehlers wäre die Richtigstellung bereits bei Erstellung des Jahresabschlusses 2007 umzusetzen gewesen (FA-Eingang KöSt-Erklärung 2007 am 24.April 2008). Die aus Geldern der L-KEG getätigten Kassaeinlagen des Bf wären im

Rechenwerk der L-GmbH zur Abdeckung der Kundenforderung gegen die Fa A.-Fenster umzubuchen gewesen. Der Stand der Kassaeinlagen des Bf und die Verrechnungsverbindlichkeiten der GmbH gegen den Bf hätten sich entsprechend reduziert. Sowohl die Einbuchung einer „Sonstigen Verbindlichkeit“ von 55.000,- € samt Rechnungsabgrenzung (RAP) im Jahresabschluss 2008, als auch die Ausbuchung der Verrechnungsverbindlichkeit gegen den Bf Ende April 2009 hätte sich dadurch erübrigt. Zugleich wäre der bei der AP beanstandete *„fiktive“ Kassastand in unüblicher Höhe* entfallen. Ertragswirksame Auswirkungen bei der L-GmbH hätten aus den genannten Maßnahmen nicht resultiert.

Auf Basis des als erwiesen angenommenen Sachverhalts trat somit im Zusammenhang mit den unter Tz.4/1.) des AP-Berichts erfassten Vorgängen weder im Jahr 2007 noch später eine Vermögensverminderung bei der L-GmbH oder eine Bereicherung des Bf ein.

Da nach den vorliegenden Unterlagen die ersten Hinweise auf die überhöht ausgewiesene offene Forderung der L-GmbH gegen die Fa A.-Fenster aus der Zeit der Vorbereitungen zur GmbH-Anteilsveräußerung im Jahr 2009 stammen, lässt sich auch eine Bereicherungsabsicht der L-GmbH zu Gunsten des Bf im Umfang der von der Fa A.-Fenster falsch veranlassten Zahlungseingänge auf das Bankkonto der L-KEG vor dieser Zeit auf Grundlage des Verfahrensergebnisses nicht schlüssig feststellen.

Die gewinnneutrale Einbuchung einer „Sonstigen Verbindlichkeit“ im Jahresabschluss 2008 und die Reduktion der Verrechnungsverbindlichkeiten gegen den Bf bei gleichzeitiger Verminderung der Kassaeinlagen - doch unverändert belassenem Stand der Kundenforderungen - nach Entdeckung des Buchungsfehlers im April 2009, bieten ebenfalls keine Stütze für die Feststellung einer beabsichtigten Zuwendung der betreffenden Geldbeträge an den Bf. Tragfähige Anhaltspunkte anderer Art, die auf einen derartigen Verzicht der L-GmbH gegenüber dem Bf schließen lassen, waren im Verfahren nicht feststellbar.

Für die Verwirklichung einer verdeckten Gewinnauswirkung fehlte es somit, neben einem gewinnmindernden Vermögensabfluss bei der L-GmbH, auch am Nachweis der beabsichtigten Zuwendung eines durch das Gesellschaftsverhältnis begründeten Vermögensvorteils an den Bf. Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist daher in Bezug auf den im AP-Bericht zu Tz.4/1.) erfassten Sachverhalt nicht gerechtfertigt.

2.) Verdeckte Ausschüttung 2007 betreff. Eingangsrechnungen der L-KEG (Tz 4/4.):

a) Feststellung lt. AP-Bericht:

„Im Jahre 2007 sind Aufwendungen aus Eingangsrechnungen in Höhe von € 21.848,58 nicht anzuerkennen, da diese auf die Fa. Beschwerdeführer KEG ausgestellt sind.“

b) BFG-Sachverhaltsfeststellung:

In den abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen befinden sich weder Rechnungen noch Buchhaltungsunterlagen zu diesem Streitpunkt.

Oz 13 des AP-Aktes ist lediglich zu entnehmen, dass 36 Rechnungen betroffen waren, welche vom Prüfer in einer Excel-Tabelle aufgelistet wurden. Diese Liste wurde aufgrund einer entsprechenden Anfrage mit anderen Unterlagen aus dem AP-Verfahren nach Ergehen der verfahrensgegenständlichen KeSt-Bescheide an die BB-GmbH übermittelt (Prüfer-Mail 23.März 2012, AP-Akt, OZ 4).

Die Vorlage dieser Excel-Liste an das BFG wurde dem FA im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren mittels Beschluss gem. § 266 Abs. 4 BAO erfolglos aufgetragen.

Aus den Rechtsmittelausführungen ist zu erschließen, dass auch bei diesem Streitpunkt (teilweise) Rechnungen der Fa A.-Fenster betroffen waren.

c) Rechtliche Beurteilung:

Wie zur Feststellung in AP-Bericht Tz.4/1.) wendet der Bf im Rechtsmittel auch gegen die Annahme einer verdeckten Ausschüttung zu AP-Bericht Tz.4/4.) – neben einer teilweisen Doppelerfassung in den Buchhaltungen der L-GmbH und der Fa A.-Fenster - v.a. eine verspätete Reaktion der Geschäftspartner auf den unterjährigen Wechsel von der L-KEG zur L- GmbH ein.

Die zu AP-Akt OZ 29 vorgelegten Fragmente aus der Buchhaltung der L-GmbH enthalten als einzig in Frage kommendes Aufwandskonto das Wareneinsatzkonto mit verbuchten Wareneingängen zum Zeitraum 21.Juni – 18.Sept. 2007.

Aus Punkt II/1.) dieser Entscheidung ist bekannt, dass die L-GmbH in diesem Zeitraum bereits sowohl über Personal als auch über Aufträge verfügte und Montagetätigkeiten ausführte. Die unter Punkt II/1.) ausgeführten Feststellungen erhärten zudem die Rechtsmitteleinwendungen zum gegenständlichen Streitpunkt sowohl betreffend Doppelerfassung als auch betreffend Zuordenbarkeit zu Leistungen der L-GmbH.

In Hinblick darauf und da Gegenteiliges durch die Verfahrensunterlagen nicht dargetan wird, kann vom BFG nicht festgestellt werden, dass dem gegenständlichen Streitpunkt tatsächlich Rechnungen über Lieferungen/Leistungen an die L-KEG zugrunde liegen.

Gemäß § 266 Abs. 4 BAO folgt das BFG unter diesen Umständen dem Rechtsmittelvorbringen des Bf und geht von Rechnungen für Lieferungen/Leistungen an die L-GmbH aus. Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung und Vorschreibung einer darauf entfallenden KeSt ist somit auch in diesem Punkt unzulässig.

Damit entfällt die Voraussetzung für eine KeSt-Direktvorschreibung 2007 an den Bf insgesamt.

3. Verdeckte Ausschüttung 2008 betreff. Schadensfälle (AP-Bericht, Tz. 4/2.)

a) Feststellung lt. AP-Bericht:

„Im Jahre 2008 wurden auf Konto Schadensfälle € 28.862,89 über Aufwand ausgebucht. Tatsächlich sind jedoch € 26.733,39 vereinnahmt worden, sodaß dieser Betrag dem Gewinn hinzuzurechnen ist.“

b) BFG-Sachverhaltsfeststellung:

Zu diesem Streitunkt befinden sich in den abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen die vom FA herangezogenen Rechnungen samt Vermerken bzw. teilweise auch Unterlagen über die per E-Mail bzw. telefonisch erfolgte AP-Abstimmung mit den betroffenen Firmen sowie eine handschriftliche Auflistung der Ermittlungsergebnisse des Prüfers (AP-Akt OZ 24).

Die zugehörigen Buchhaltungsunterlagen der L-GmbH, insbesondere die Kundenkonten und das Konto *Schadensfälle*, fehlen dagegen für den gesamten Prüfungszeitraum (ausgenommen zwei Kundenkonten für 2008), obwohl die Betragsfeststellungen zu diesem Streitpunkt der Buchhaltung der L-GmbH entnommen wurden (AP-Akt OZ 29; Prüfer-Mail 23.März 2012, AP-Akt, OZ 4). Nicht vorliegend ist auch eine „Aufstellung“ (offenbar der Schadenfälle), auf die in den Buchhaltungsunterlagen der L-GmbH und den Prüferaufzeichnungen Bezug genommen wird (AP-Akt OZ 29 bzw. OZ 13 u. OZ 24).

Der Auflistung des Prüfers in AP-Akt OZ 24 ist zu ersehen, dass ein Teil der beanstandeten Beträge Vorgänge aus dem Vorjahr betreffen (Kontensaldo 2007 bzw. EB-Konto 2008). Die zugehörigen Buchhaltungsunterlagen aus 2007 wurden dem BFG weder übermittelt, noch ist deren Überprüfung im AP-Verfahren dokumentiert (Feststellungen betreff. Pkt. 1.), 5.) 6.), 8.). Andere Vorgänge betreffen zwar (tw. auch) das Jahr 2008, doch fehlen auch hier die zur Beurteilung maßgeblichen Unterlagen (Feststellungen betreffend Punkt 4.), 7.), 8.).

Eine Überprüfung der Ursachen für die offenen Salden aus dem Vorjahr bzw. notwendige Abstimmung mit weiterführenden Daten ist daher nicht möglich.

Hinsichtlich des Sachverhalts zu Punkt 2.) ist auf Basis des vorliegenden Kundenkontos 2008 die Annahme eines Zuflusses im Umfang der angenommenen verdeckten Ausschüttung nicht auszuschließen, doch ist kein Konnex zur angeschlossenen Rechnung feststellbar. Da weder die im Kundenkonto angeführte „Aufstellung“ betreff. „Ausfälle“ noch andere weiterführende Unterlagen/Anhaltspunkte zu diesem Vorgang vorliegen, ist dem BFG die Feststellung des von der AP angenommenen Zuflusses beim Bf nicht möglich.

Die unter Punkt 3.) zugerechnete Rechnung (AR 397/2008) wurde nach Auskunft des Leistungsempfängers am 31.Dez.2008 per Banküberweisung beglichen.

Abgesehen von der Tatsache, dass in diesem Fall ein Zufluss an den Bf erst im Jahr 2009 anzunehmen wäre, ist in den Aufzeichnungen des Prüfers zu diesem Punkt eine „AR 84“ vermerkt, die nach der - dem BFG nicht vorliegenden - „Aufstellung“ von der L-GmbH als Ausfall behandelt worden sein soll.

Aufgrund der fehlenden Unterlagen ist weder feststellbar, welche AR der angenommenen verdeckten Ausschüttung zu AP-Akt OZ 24/3.) tatsächlich zugrunde liegt, noch steht eine Vereinnahmung des vom Prüfer angeführten Betrages durch die L-GmbH oder den Bf fest.

Da das FA zudem die Vorlage der zu diesem Streitpunkt eingebrachten Rechtsmittelbeilage - trotz Anforderung mit BFG-Beschluss gem. § 266 Abs. 4 BAO - schuldig blieb, ist der als vereinnahmt beanstandete Schadensbetrag im Ergebnis nicht nachprüfbar und entzieht sich daher einer Feststellung durch das BFG.

c) Rechtliche Beurteilung:

Nach den Beschwerdeausführungen umfassen die auf dem Konto *Schadensfälle* verbuchten Vorgänge unterschiedliche Arten von „Nachlässen“ (von Leistungsmängeln/-ausfällen bis zu Skontoabzügen).

Der Prüferhinweis auf eine als Schadensfall verbuchte (durch die AP nicht beanstandete) Garantierückstellung stützt dieses Rechtsmittelvorbringen (AP-Akt OZ 13 zu *Kto 780 000 – Schadensfälle diverse*, dem BFG so wie *Kto 780 500 - Schadensfälle § 19 0% USt* samt zugehöriger „Aufstellung“ nicht vorliegend).

Da das BFG, mangels auswertbarer Verfahrensunterlagen, zu keinem der lt. AP-Bericht Tz.4/2.) im Jahr 2008 „auf Konto *Schadensfälle*“ verbuchten Vorgänge eine Vereinnahmung durch die L-GmbH bzw. den Bf festzustellen vermag, fehlt es in Bezug auf den im AP-Bericht zu dieser Textziffer erfassten Sachverhalt insgesamt an den Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung an den Bf.

Gemäß § 266 Abs. 4 BAO folgt das BFG unter diesen Umständen auch zu diesem Streitpunkt dem Rechtsmittelvorbringen des Bf und geht davon aus, dass den im Rechenwerk 2008 der L-GmbH als Schadensfälle verbuchten Beträgen tatsächlich Einnahmenausfälle zugrunde liegen, welche die Annahme einer verdeckten Ausschüttung und Vorschreibung einer darauf entfallenden KeSt an den Bf nicht rechtfertigen.

4. Verdeckte Ausschüttung 2008 und 2009 betreffend Scheinfirmen (AP-Bericht Tz.4/3.)

a) Feststellung lt. AP-Bericht:

„Die den Scheinfirmen in bar bezahlten Beträge stellen ebenfalls vGA dar.

2008 € 57.000,-

2009 € 35.000,-,

b) BFG-Sachverhaltsfeststellung/ rechtliche Beurteilung:

Vorweg ist festzuhalten, dass in den vorgelegten Verfahrensunterlagen keine Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO an die L-GmbH dokumentiert ist.

Auch zu diesem Streitpunkt findet sich im AP Akt als einzige Ermittlungsmaßnahme die bereits mehrfach erwähnte R. vom 28.Nov.2011 an den Bf (AP-Akt OZ 9).

Während des laufenden Insolvenzverfahrens der L-GmbH und zu einem Zeitpunkt als dem Bf aufgrund des Verkaufs der GmbH-Anteile bereits seit mehr als zwei Jahren keine Vertretungsbefugnis für die L-GmbH mehr zukam, erging in Bezug auf die Firmen Z-Bau GmbH und Y Montage GmbH die Aufforderung an den Bf, zur Vorlage der „*Arbeitsaufträge an die L-GmbH*“ sowie detaillierter Leistungsverzeichnisse betreffend die beiden Bauvorhaben (BVH), auf welche sich die Rechnungen der beiden Subauftragnehmer beziehen.

Wie bezüglich der Kassaeinlagen 2007, blieb der Bf auch zum Komplex Fremdleistungen die Vorlage der angeforderten Unterlagen schuldig.

1. Z-Bau GmbH (vA 2008):

1.1. Die Gewinnerhöhung und Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung im Betrag von 57.000,- € im Jahr 2008 im Zusammenhang mit einem Aufwand für Fremdleistungen der Z-Bau GmbH (Trockenbauarbeiten) begründet das FA u.a. damit, dass aufgrund von Erhebungen des für die Z-Bau GmbH zuständigen Wiener Finanzamtes vom Vorliegen einer Scheinfirma auszugehen sei.

Zugleich verweist der AP-Bericht auf die Ein- und spätere Umbuchung eines Betrages von 55.000,- € (ohne Rechnung) auf das bzw. vom – 2009 nicht mehr vorhandene(n) - Konto „*offene Rechnungen*“ (lt. AP-Akt OZ 13: Kto 360100 „*Sonstige Verbindlichkeiten*“), der im Jahresabschluss 2008 letztlich als passive Rechnungsabgrenzung (PRAP) behandelt wurde (vgl. FB, JA 2008 vom 20.Okt.2010).

Die ertragswirksame Ausbuchung dieses Betrages erfolgte nach der Darstellung im AP-Bericht mit einem Teilbetrag von 35.000,- € im Juni 2009 gegen die Rechnung einer Y Montage GmbH (s. nachfolgend zu vA 2009). Der verbleibende PRAP-Restbetrag von 20.000,- € soll aufgrund der fehlenden Rechnung nach der Übernahme der L-GmbH - somit vom Rechtsnachfolger des Bf in der L-GmbH - als Erlös aus Bauleistungen behandelt worden sein (AP-Bericht Tz.2/5.; AP-Akt OZ 13).

Aus den AP-Unterlagen ergibt sich lediglich ein durch nicht eindeutige Prüferanmerkungen hergestellter Zusammenhang der angeführten Maßnahmen betreffend den Betrag von 55.000,- € mit den Rechnungen der Z-Bau GmbH (AP-Akt OZ 13/S.1+S.6 bzw. OZ 26/S.2).

Eine Verifizierung an Hand der Buchhaltung der L-GmbH ist dem BFG nicht möglich, da trotz finanzgerichtlicher Aufforderung zur Vorlage der abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen, - abgesehen von den Erlöskonten für das 1.Halbjahr 2009 - keines der betroffenen (und im AP-Verfahren offensichtlich vorhandenen) Buchhaltungskonten vorgelegt wurde (weder *Kassakonto* oder Konto *Sonstige Verbindlichkeiten* noch die Konten *Fremdleistungen* und *PRAP Fremdleistungen*).

Die beiden Erlöskonten 2009 (mit Buchungsvorgänge bis 24.Juni 2009) enthalten keine zuordenbaren Erlösbuchungen. Für die Zeit nach dem Übergang der Gesellschaftsanteile auf den Rechtsnachfolger des Bf am 30.Juni 2009 liegen keine Erlöskonten der L-GmbH vor (AP-Akt OZ 29).

Aus welchen Gründen im Jahr 2008 Barzahlungen zunächst als Fremdleistungsaufwand erfasst, die Gewinnwirksamkeit zum Jahresende aber durch die Verbuchung als *PRAP Fremdleistungen* wieder (weitgehend, doch nicht ganz) eliminiert worden sein könnte, erschließt sich dem BFG an Hand der vorliegenden Unterlagen nicht, da demnach sowohl die Rechnungslegung als auch die Barzahlung zweifelsfrei zur Gänze dem Jahr 2008 zuzuordnen sind (AP-Akt OZ 26).

Faktum ist, dass bei der im AP-Bericht dargestellten Vorgangsweise der Gewinn des Jahres 2008 der L-GmbH nur um den Differenzbetrag von 2.000,- € vermindert wurde. Nur in diesem Ausmaß käme daher eine allfällige verdeckte Ausschüttung im Jahr 2008 in Frage.

In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass die Abgabenerklärungen 2008 der L-GmbH Anfang Mai 2009 beim FA eingereicht wurden, somit im zeitlichen Zusammenhang mit der (ebenfalls gewinnneutralen) Reduktion der Verrechnungsverbindlichkeiten gegenüber dem Bf und des „fiktiven“ Kassastandes im Rechenwerk der L-GmbH per 30.April 2009 um 50.000,- € (AP-Bericht Tz.1/3.). Zu den näheren Umständen dieser Maßnahme wird auf die vorangehenden Feststellungen zu AP-Bericht Tz.4/1.) verwiesen.

Vor diesem Hintergrund erachtet es das BFG als nicht erwiesen, dass die Verbuchung eines Betrages von 55.000,- € („ohne Rechnung“) im Jahr 2008 als „*Sonstige Verbindlichkeit*“ mit Eliminierung der Gewinnwirksamkeit über *PRA Fremdleistungen* per 31.12.2008 (AP-Akt OZ 13/S.1 u. OZ 26/S.2) in einem Zusammenhang mit den Rechnungen/Zahlungen an die Z-Bau GmbH steht. Das BFG hält es aufgrund des Verfahrensergebnisses für wesentlich wahrscheinlicher, dass die Verbuchung des Betrages von 55.000,- € im Jahresabschluss 2008 der gewinnneutralen „Durchschleusung“ der auf dem Kundenkonto der Fa A.-Fenster zu Unrecht als offen ausgewiesenen Forderung aus dem Jahr 2007 diene, die letztlich im Zuge des Verkaufes der GmbH-Anteile im Jahr 2009 „bereinigt“ wurde. Die zum Jahresende 2007

und 2008 ausgewiesenen Verrechnungsverbindlichkeiten der L-GmbH gegenüber dem Bf (rd. 66.600,- bzw. 56.500,- €) und der Hinweis auf die Reduktion eines „fiktiven“ Kassastandes Ende April 2009 (AP-Bericht Tz.1/3.) unterstützen diese Beurteilung ebenso, wie die im AP-Bericht dargestellte Art der Ausbuchung dieses Betrages im Jahr 2009.

Bleibt zu klären, ob in Bezug auf Zahlungen an die Z-Bau GmbH in Höhe von 57.000,- € im Jahr 2008 die Voraussetzungen für die Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung an den Bf erfüllt sind.

Im Firmenbuch ist zur 2005 u.a. mit dem Geschäftszweck Innenausbau, Trockenbau sowie Bau und Bauhilfsgewerbe gegründeten Z-Bau GmbH, FN 999999y, ein Insolvenzverfahren im Zeitraum 6.März 2009 bis 24.Aug. 2010 angemerkt, dem nach Verteilung der Masse im Nov. 2010 die amtswegige Löschung gem. § 40 FBG folgte.

Im Jänner 2008 hatte ein neuer geschäftsführender Alleingesellschafter die Z-Bau GmbH (ungarischer Staatsbürger) übernommen, der bis heute in Österreich meldebehördlich nicht erfasst ist. Der ab Juli 2005 eingetragene Firmensitz blieb im Firmenbuch bis zur Löschung der Gesellschaft unverändert aufrecht.

Das für die steuerliche Erfassung der Z-Bau GmbH zuständige Wiener Finanzamt stützt die Beurteilung der Gesellschaft als Scheinfirma auf Erhebungsergebnisse vom Nov. 2008, die in einer Mail-Nachricht vom 13.Nov.2008 zusammengefasst sind (AP-Akt OZ 26).

Demnach wurden bei zwei abgabenbehördlichen Begehungen an der Firmenbuch-Sitzadresse des Unternehmens Verhältnisse vorgefunden, welche auf eine bereits längere Zeit fehlende Geschäftstätigkeit an dieser Adresse hinwiesen (Wohnhaus ohne Geschäftslokal/Firmentafel, Objekt des Firmensitzes = Dachgeschoß; voller Postkasten (Werbematerial); Namens-Papierschild der Z-Bau GmbH lediglich an dem mit Spinnweben verhangenen, nur über den Garten zugänglichen Kellerabteil).

Die Z-Bau GmbH war bei der KIAB-Kontrolle einer Baustelle in Korneuburg als Sub-Auftragnehmerin einer als nicht existent bezeichneten Baugesellschaft mit Korneuburger Adresse aufgefallen. Zeitpunkt und nähere Umstände dieser Kontrolle sind der Mail nicht zu entnehmen. Die Anlagen zu dieser Mail befinden sich nicht im verfahrensgegenständlichen AP-Akt.

Abgabenbehördlich war die Z-Bau GmbH ab 2005 erfasst (incl. UID-Nr bis zur oa. Erhebung im Nov. 2008) und bis zur Insolvenzeröffnung durchgehend steuerlich vertreten. Bis dahin war eine Kontaktaufnahme durch die Abgabenbehörde im Wege der zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertretung möglich.

Im Febr.2007 hatte das Finanzamt auf diesem Weg die in der UVA XII/06 geltend gemachten Vorsteuern überprüft. Die vorgenommene Kürzung wurde im abgabenbehördlichen

Rechtsmittelverfahren wieder rückgängig gemacht (BVE 8.Mai 2007). In der Folge war es zu einer erklärungsgemäßen Veranlagung 2006 gekommen (nachweisliche Bescheidzustellung an die steuerliche Vertretung im Nov.2007). Im Febr./März 2008 war der Fremdleistungsaufwand 2006 (rd. 366.0000,- €) im Zuge einer Nachbescheidkontrolle überprüft und anerkannt worden (keine Bescheidkorrektur).

Anlässlich der Konkursöffnung im März 2009 führte das Wiener Finanzamt UVZ-Festsetzungen durch (UVZ I/2008 Umsatz Bauleistungen 170.000,- €; UVZ VI-XII/2008 Umsatz Bauleistungen 2.800.000,- €; UVZ I + II/2009 Umsatz Bauleistungen je 20.000,- €). Die vom Unternehmen laufend eingereichten UVA für II – V/2008 blieben dagegen unverändert.

Anfang April 2009 folgten die USt- und KöSt-Veranlagungsbescheide 2008 mit einem geschätzten Jahresumsatz aus Bauleistungen von 4.8000.000,- €. Neben der Vorsteuer aus Bauleistungen kam im USt-Bescheid 2008 zudem ein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zum Ansatz (Kz 060/ 7.800,- €). Die Überprüfung des Umsatzsteuerbescheides 2008 fand im Rahmen einer nachfolgenden „*Revision keine Beanstandung*“ (DB2-Datenbank/elektron. AV 22.Okt.2009).

Die anlässlich der Insolvenzeröffnung durchgeführte Prüfung der Lohnabgaben (GPLA) führte auf Basis einer Schätzung an Hand der Daten der WGKK zu einer Lohnabgabenvorschreibung für Jänner und Februar 2009 von insgesamt rd. 57.000,- €. Lohnabgaben für 2008 wurden nicht nachgefordert.

Erhebungen zur Klärung der Umstände der Geschäftsanbahnung und –abwicklung zwischen der L-GmbH und der Z-Bau GmbH sind den AP-Unterlagen nicht zu entnehmen.

Wie festgestellt, unterblieb nach den Verfahrensunterlagen im AP-Verfahren eine Unterlagenanforderung sowohl beim Masseverwalter als auch beim Rechtsnachfolger des Bf in der L-GmbH gänzlich.

Der Bf blieb die ihm zu den abgerechneten Leistungen der Z-Bau GmbH allein aufgetragene Vorlage der *Arbeitsaufträge an die L-GmbH* samt Leistungsverzeichnissen schuldig. Bezüglich der im AP-Akt ebenfalls fehlenden Rechnungen der L-GmbH an ihre Auftraggeber sowie der Arbeitsaufträge und Leistungsverzeichnisse zu den beanstandeten Rechnungen der Z-Bau GmbH erging kein Auftrag an den Bf.

Nach dem Inhalt der Mail vom 12.März 2012 an die BB-GmbH (AP-Akt OZ 4), verfügte der Prüfer im AP-Verfahren zu diesem Streitpunkt lediglich über die im vorgelegten AP-Akt befindlichen fünf „*Schlussrechnungen*“ der Z-Bau GmbH an die L-GmbH aus dem Zeitraum 20.Mai - 3.Dez.2008 (Leistungszeitraum 4-11/2008) mit dem Leistungsinhalt „*Trockenbauarbeiten in Pauschale*“ samt zugeordneten Barzahlungsbelegen sowie einen

Werkvertrag vom 23. März 2008 zwischen der L-GmbH und der Z-Bau GmbH, dessen Unterfertigung von der FB-Musterzeichnung der Z-Bau GmbH deutlich abweicht.

Die Barzahlungen sind nicht auf den Rechnungen vermerkt, sondern durch angeschlossene Kassabelege mit unterschiedlicher handschriftlicher, jeweils von der FB-Musterzeichnung markant abweichender Unterfertigung dokumentiert (2x Kassaeingangs-, 3x Kassaausgangsbelege).

Da weder die Geldkonten noch das Konto *Fremdleistungen* der L-GmbH zum Jahr 2008 vorliegen, sind die näheren Umstände der Verbuchung und insbesondere auch der Zahlungsvorgänge für das BFG nicht feststellbar (Zeitpunkt der Rechnungsverbuchung; Kassastand bei Zahlung, vorherige Einlagen/Bankeingänge u. dgl.).

Feststellbar ist in den vorliegenden Erlöskonten der L-GmbH allerdings, dass die L-GmbH von Febr. – Dez 2008 laufend Bauleistungen für eine Fa ABC erbrachte und vereinzelt auch im Jahr 2009 für dieses Unternehmen tätig war (lt. Rechtsmittel Fa Zimmerei ABC GmbH (nachfolgend ABC GmbH)).

1.2. Auf Basis des festgestellten Sachverhalts sieht das BFG die Voraussetzungen für eine Qualifizierung der Z-Bau GmbH als Scheinfirma als nicht erwiesen an.

Die durchgeführten Abgabenfestsetzungen zeigen, dass die Abgabenbehörde selbst von einem existierenden und bis zur Insolvenzeröffnung im März 2009 hoch aktiven Unternehmen ausgeht.

Wenn die abgabenbehördlichen Festsetzungen auch auf Basis von Schätzungen der Bemessungsgrundlagen gem. § 184 BAO erfolgten, so hat das BFG doch keine Zweifel, dass dieser Schätzung hinreichende Anhaltspunkte des zuständigen Wiener Finanzamtes für eine unternehmerische Betätigung der Z-Bau GmbH in den betreffenden Zeiträumen zugrunde liegen.

Der Umstand, dass im Rahmen der Festsetzungen von UVZ im März 2009 keine Korrekturen der verbuchten UVA für Februar bis Mai 2008 vorgenommen wurden, unterstreicht dies ebenso wie der elektron. Aktenvermerk vom 22. Okt. 2009 zur USt 2008 mit dem Hinweis „*Revision – keine Beanstandung*“.

Auch die im Frühjahr 2007 und 2008 durchgeführten Überprüfungen im Zuge der Veranlagung 2006 belegen, dass die Z-Bau GmbH keine Scheinfirma war. Ebenso weist die Beendigung des Insolvenzverfahrens „*nach Verteilung*“ nicht auf eine bloß Rechnung legende Gesellschaft hin.

Der Umstand, dass die Z-Bau GmbH die Geschäftstätigkeit – nach dem Gesellschafterwechsel - im Nov. 2008 nicht mehr vom 2005 eingetragenen Firmensitz aus abwickelte, diesen jedoch weiter als Rechnungsadresse verwendete, und die Tatsache, dass der neue Geschäftsführer

über keinen behördlichen Wohnsitz in Österreich verfügte, ruft zwar berechtigt Zweifel an der steuerlichen Seriosität dieser Gesellschaft hervor, vermag vor dem oa Hintergrund deren Qualifizierung als Scheinfirma im anhängigen Verfahren aber ebenso wenig zu tragen (vgl. VwGH 27.1.2021 Ra 2020/13/0068), wie die „Feststellung“ der Z-Bau GmbH als Subunternehmerin eines ebenfalls als Scheinfirma bezeichneten weiteren Unternehmens im Rahmen eines KIAB-Einsatzes, dessen Zeitpunkt und nähere Umstände der dabei gewonnenen Erkenntnisse nicht dokumentiert sind.

Abgesehen vom Scheinfirmencharakter der Z-Bau GmbH begründete das FA die Nichtanerkennung des Fremdleistungsaufwandes betreffend die Z-Bau GmbH im Jahr 2008 mit einem lediglich allgemein gehaltenen, standardisierten Werkvertrag, dem Fehlen von Baubeschreibungen und Leistungsverzeichnissen sowie der Barzahlung der fünf zugrundeliegenden Rechnungen, jeweils in Verbindung mit vorangegangenen Einlagen und Bankbehebungen trotz ausreichenden Kassastandes.

Wie festgestellt, beruht die abgabenbehördliche Nichtanerkennung des strittigen Fremdleistungsaufwandes der L-GmbH nicht auf einem Ermittlungsverfahren nach § 162 BAO.

Da die Aufforderung zur Nachreichung von zugehörigen Unterlagen im AP-Verfahren nicht an den MV als den gesetzlichen Vertreter der insolventen L-GmbH bzw. an die von diesem beauftragte, steuerliche Vertretung erging, kommt auch § 138 BAO als Rechtsgrundlage nicht zum Tragen.

Den Bf traf im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren der L-GmbH i.L. eine Auskunftspflicht als Auskunftsperson gemäß § 143 BAO.

Ermittlungen nach dieser Bestimmung sollen zufolge § 165 BAO erst erfolgen, wenn die Verhandlungen mit dem Abgabepflichtigen nicht zum Ziel führen oder keinen Erfolg versprechen. Zudem umfasst die Verpflichtung einer Auskunftsperson in fremder Angelegenheit nicht die Verpflichtung, Erkundigungen bei Dritten einzuholen oder sich Unterlagen von Dritten zu beschaffen (vgl. Ritz BAO Kommentar⁶ § 143 Rz 7).

In Hinblick auf das Ausscheiden des Bf aus der L-GmbH zwei Jahre vor der Unterlagenanforderung im AP-Verfahren und vor dem Hintergrund des laufenden Insolvenzverfahrens erscheint es umso weniger vertretbar, die Kürzung des Fremdleistungsaufwandes auf das Fehlen der ausschließlich beim Bf angeforderten Arbeitsaufträge der L-GmbH und Leistungsverzeichnisse zu stützen (die Anforderung von „Baubeschreibungen“ ist nicht dokumentiert). Dies umso mehr, als der nach Ergehen der KeSt-Bescheide anfordernden Buchhaltungsgesellschaft des Bf die Zusendung von Kopien der betroffenen Rechnungen verweigert wurde, obwohl diese dem Prüfer vorlagen (AP-Akt OZ 4 u. OZ 26). In der Folge unterblieben auch in den nahezu zwei Jahren zwischen der Rechtsmitteleinbringung und der Rechtsmittelvorgabe an den UFS jegliche ergänzende

Ermittlungen durch das FA, darunter auch die in der Beschwerde angeregte Erhebung beim Auftraggeber der L-GmbH, der ABC GmbH.

Nach dem Rechtsmittelvorbringen, auf das sich das BFG gem. § 266 (4) BAO stützt (entsprechend erübrigt sich die angeregte Befragung des damaligen Auftraggebers), betraf der im AP-Verfahren nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand zwei Bauvorhaben (BVH) der ABC GmbH, auf welchen die Z-Bau GmbH im Jahr 2008 als „*aktuelle und aktive*“ Subunternehmerin der L-GmbH tätig war.

Laufende Leistungen der L-GmbH für die ABC GmbH im Jahr 2008 werden durch die vorgelegten Buchhaltungsfragmente (Erlöskonto Bauleistungen § 19 UStG) bestätigt. Da auch das zuständige Wiener Finanzamt die Z-Bau GmbH im Jahr 2008 als ein hochaktives Unternehmen beurteilte, geht das BFG von einer Leistungserbringung der Z-Bau GmbH im Jahr 2008 auf den betreffenden Baustellen als Subunternehmerin der L-GmbH aus.

Damit reduziert sich die Zulässigkeit der Verwehrung des Betriebsausgabenabzuges aus den strittigen Rechnungen der Z-Bau GmbH auf die Höhe des Fremdleistungsaufwandes.

Es trifft zu, dass auf Basis der vorliegenden Rechnungen nicht feststellbar ist, welchen Inhalt und Umfang die darin abgerechneten Leistungen hatten und die zugeordneten Kassabelege ohne die zugehörigen Buchhaltungsunterlagen keine Überprüfung der darin dokumentierten Zahlungsvorgänge zulassen. Doch fehlen die dafür erforderlichen Unterlagen aus dem AP-Verfahren trotz Aufforderung an das FA zur Vorlage. Der einzig vorliegende „*allgemein gehaltene, standardisierte Werkvertrag*“ vom 25. März 2008 stellt keine ausreichende Grundlage für die notwendige Beurteilung dar.

Nach Ablauf der Belegaufbewahrungsfrist (§ 132 BAO) ist eine (zumal erstmalige) Aufforderung zur Beibringung der zur Beurteilung von Art und Umfang des strittigen Fremdleistungsaufwandes notwendigen Unterlagen an den letzte Anteilsinhaber der (nicht mehr existierenden) L-GmbH sowohl als unangemessen als auch als unerfüllbar zu qualifizieren, da für den Rechtsnachfolger des Bf in der L-GmbH - mangels Rechtsmitteleinbringung gegen die USt-/KöSt-Bescheide 2007 - 2009 nach der AP – weder eine Verpflichtung noch eine Veranlassung zur Aufbewahrung von Unterlagen der L-GmbH aus dem Prüfungszeitraum über die Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO hinaus bestand. Dies umso mehr in Hinblick auf seine Stellung einer durch § 143 BAO verpflichteten Auskunftsperson im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren.

Da die Z-Bau GmbH nach den verfahrensgegenständlichen Sachverhaltsfeststellungen im Jahr 2008 keine Scheinfirma war und im Rahmen der in den Rechnungen ausgewiesenen BVH Leistungen als Subunternehmerin der L-GmbH erbrachte, ist auf Basis der dem BFG vorliegenden Unterlagen der fehlende Betriebsausgabencharakter der beanstandeten Rechnungen der Z-Bau-GmbH nicht feststellbar.

Zugleich fehlt es damit an den Voraussetzungen für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Bf.

2. Y Montage GmbH (vA 2009):

2.1. Über das Vermögen der am 27.Nov.2008 gegründeten Y Montage GmbH, FN 999995z (im Folgenden Y GmbH), wurde bereits am 28.Aug. 2009 das Insolvenzverfahren eröffnet. Es endete mit der Schlussverteilung im Juni 2010; die amtswegige Löschung der GmbH (§ 40 FBG) erfolgte im Nov 2010.

Die verfahrensgegenständliche, nicht unterfertigte „*Schluss-Rechnung 145/2009*“ der Y GmbH vom 3.Juni 2009 über 35.000,- € für nicht näher konkretisierte „*Trockenbauarbeiten in Pauschale*“ aus dem Leistungszeitraum Jänner und April 2009 betrifft eines der BVH zu den zuvor erörterten Rechnungen der Z-Bau GmbH. Der Auftrag, auf welchen in der Rechnung verwiesen wird, liegt nicht vor.

Nach den Prüferaufzeichnungen wurde die Rechnung per 30.Juni 2009 (= Tag des Übergangs der GmbH-Anteile auf den Anteilserwerber) in der Buchhaltung der L-GmbH erfasst (*Kto 585200 Fremdleistungen*).

Bereits zum Streitpunkt betreffend die Z-Bau GmbH wurde ausgeführt, dass der Betrag von 35.000,- € aus der Rechnung der Y GmbH nach diesen Aufzeichnungen - wohl im (bereits vom Rechtsnachfolger des Bf erstellten) Jahresabschluss 2009 - mit der 2008 eingebuchten *RAP Fremdleistungen* in Höhe von 55.000,- € gegenverrechnet wurde. Andererseits findet sich in den Prüferaufzeichnungen auch der Vermerk: „*€ 55.000,- Aufwand 2008/ Ertragsausbuchung 2009 nach Übernahme, da keine Rechnungen vorhanden!!!*“ (AP-Akt OZ 13/S.3 - S.5 und S.1/Pkt 8).

Wie bereits bei den beanstandeten Rechnungen der Z-Bau GmbH ergibt sich ein Konnex der strittigen Rechnung der Y GmbH zur PRAP 2008 im Betrag von 55.000,- € nur aus diesen (unklaren) Hinweisen in den Prüferaufzeichnungen. Wie bei den Rechnungen der Z-Bau GmbH hält das BFG diesen Zusammenhang auch bei der Rechnung der Y GmbH vom 3.Juni 2009 für nicht hinreichend erwiesen.

Dazu kommt, dass die Verrechnung eines Aufwandes mit dem Konto *PRAP* als typische Jahresabschlussarbeit dem Rechtsnachfolger des Bf in der L-GmbH zuzurechnen war.

Nach dem Rechnungsinhalt vom 3.Juni 2009 waren am 4. und 29.Mai 2009 Akontierungen von jeweils 15.000,- € erfolgt; der offene Rechnungsbetrag von 5.000,- € war „*sofort und ohne Abzug*“ zu bezahlen. Den Prüferanmerkungen auf der Rechnung ist zu entnehmen, dass entsprechende Kassa-/Bankbewegungen bei der L-GmbH fehlten (AP-Akt OZ 25).

Der zugeordnete Kassaeingangsbeleg der Y GmbH vom 10.Juni 2009 über den Erhalt der Restzahlung von 5.000,- € ist als Dokument aus dem Rechenwerk der Y GmbH zum Nachweis für einen entsprechenden Kassaausgang bei der L-GmbH schon dem Grunde nach nicht geeignet.

Dazu kommt, dass die Handschrift auf diesem Beleg der Y GmbH jener auf den Kassaeingangsbelegen zu den Rechnungen der Z-Bau GmbH aus dem Jahr 2008 gleicht, wogegen eine Übereinstimmung der Unterfertigung mit der Musterzeichnung der Y GmbH im Firmenbuch nicht feststellbar ist.

Nicht zuletzt erscheint auffällig, dass der Buchungsvermerk auf dem Kassaeingangsbeleg der Y GmbH auf dasselbe Konto verweist wie die Rechnung vom 3.Juni 2009 aus dem Rechenwerk der L-GmbH („L01003“).

Aufgrund der angeführten Umstände misst das BFG dem Kassabeleg vom 10.Juni 2009 keine Beweiskraft für den nachzuweisenden Geldabfluss bei der L-GmbH bei.

Andere Nachweise zum Geldfluss betreffend die Restzahlung zur Rechnung der Y GmbH vom 3.Juni 2009 liegen nicht vor.

Der Rechnung der Y GmbH vom 3.Juni 2009 ist in den AP-Unterlagen ein zweiter Kassabeleg zugeordnet. Dieser handschriftliche, wie die Rechnung nicht unterfertigte Kassaausgangsbeleg vom 2.Juni 2009 über 30.000,- € enthält einen Hinweis „Re Y 145/09 a-conto“ und den Vermerk „VKT-Gesellschafter“ samt entsprech. Buchungssatz („3450/“).

Der Kassaausgangsbeleg vom 2.Juni 2009 unterscheidet sich sowohl formularmäßig als auch in der Handschrift deutlich von den im Rahmen der zuvor erörterten Bargeschäfte mit der Z-Bau GmbH verwendeten Kassaausgangsbelegen der L-GmbH. Zugleich verhindern auch in diesem Fall die fehlenden Buchhaltungsunterlagen eine Überprüfung von Art und Zeitpunkt seiner Erfassung im Rechenwerk der L-GmbH.

Tatsächlich spricht die Verbuchung als Verrechnungsverbindlichkeit des (geschäftsführenden) Gesellschafters dafür, dass der Hinweis auf die erst per 30.Juni 2009 verbuchte Rechnung 145/09 der Y GmbH zum Zeitpunkt der Verbuchung des Kassaausgangsbeleges vom 2.Juni 2009 noch nicht vorhanden gewesen war. Damit fehlt diesem Kassabeleg aber jeglicher Bezug zur Y GmbH. Umso schwerer wiegt das Fehlen der Bezug habenden Buchhaltungskonten der L-GmbH, weil dadurch zugleich die Herkunft des Beleges aus dem Rechenwerk der L GmbH nicht erwiesen ist.

Unter diesen Umständen vermag das BFG auch diesem Beleg weder eine Beweiskraft für einen Bezug zur Rechnung der Y GmbH vom 3.Juni 2009 noch für den darin dokumentierten Geldfluss bzw. dessen Zusammenhang mit der L-GmbH beizumessen.

Der - unter Mitwirkung der mit der Buchhaltung beider Vertragsparteien betrauten Personen als abgabenrechtliche Berater verfasste - GmbH-Anteils-Abtretungsvertrag vom 29.Okt. 2009 legt, wie bereits festgestellt, als Tag des Übergangs des Geschäftsanteiles mit allen Rechten und Pflichten den 30.Juni 2009 fest. Der Bf nimmt am Ergebnis des Jahres 2009 insgesamt nicht mehr teil (Abtretungsvertrag 29.Okt.2009, Punkt VIII/5. u. Punkt II/2., AP-Akt OZ 27a).

Aus dem im Rahmen der Feststellungen zu AP-Bericht Tz 4./1.) bereits erwähnten Mailverkehr vom 3.Juni 2009 zwischen dem späteren Anteilserwerber und dessen Buchhalterin ist bekannt, dass der damalige Kaufinteressent die Buchhaltungsunterlagen der L-GmbH spätestens im Mai 2009 zu Überprüfungszwecken zur Verfügung gestellt erhalten und ausgewertet hatte.

Die Datierung der Rechnungen/Zahlungsbelege zum Fremdleistungsaufwand der Y GmbH fällt mit dem Zeitpunkt des oa. Mails vom 3.Juni 2009 über das Entdecken der Forderungsdifferenz betreffend die Fa A.-Fenster zusammen.

Aufgrund der dargestellten Auffälligkeiten in den zur Fremdleistung der Y GmbH vorliegenden Belegen und den Bezug habenden Prüferaufzeichnungen in AP-Akt OZ 13 sowie unter Berücksichtigung der festgestellten Vorgänge/Vereinbarungen zur Veräußerung der Anteile an der L-GmbH im Jahr 2009 geht das BFG zudem davon aus, dass die Verbuchung eines Fremdleistungsaufwandes für Leistungen der Y GmbH im Jahr 2009 bereits im Einflussbereich des Anteilserwerbers erfolgte.

2.2 Nachdem das BFG den beiden im AP Akt der Rechnung der Y GmbH vom 3.Juni 2009 angeschlossenen Kassabelegen aus den dargestellten Gründen keine Beweiskraft für den darin dokumentierten Geldfluss beimisst und darüber hinaus keine tragfähigen Beweismittel zum Nachweis der mit diesen Belegen verbundenen Geldbewegungen bei der L-GmbH vorliegen, ist eine Bereicherung des Bf insofern nicht erwiesen.

Zugleich konnte auch eine im Zusammenhang mit der Verbuchung der Rechnung der Y GmbH vom 3.Juni 2009 eintretende Gewinnminderung bei der L-GmbH zu keiner Bereicherung beim Bf führen, da er am Gewinn des Jahres 2009 nicht mehr teilnahm.

Da beim festgestellten Sachverhalt die strittige Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung bereits am Nachweis eines dem Bf im Zusammenhang mit der Rechnung der Y GmbH vom 3.Juni 2009 zugeflossenen Vermögensvorteils scheitert, kommt es auf eine Qualifizierung der Y GmbH als Scheinfirma im anhängigen Verfahren nicht an.

Dem Rechtsmittel des Bf kommt somit insgesamt Berechtigung zu; die angefochtenen KeSt-Bescheide 2007-2009 sind aufzuheben. Die Prüfung von Ermessensgründen betreffend Direktvorschreibung nach § 95 (5) BAO erübrigt sich.

1. 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.

Im anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Maßgeblich für die Entscheidung waren vor allem Sachverhaltsfragen. Soweit Rechtsfragen Relevanz zukam, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der angeführten gesetzlichen Bestimmungen und gefestigten VwGH-Judikatur.

Graz, am 27. Juni 2021