

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Korber & Partner WTH-Stb GmbH, Grünbergstraße 31, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 3. Juni 2015 gegen die Bescheide des gemäß § 323b Abs 1 BAO an die Stelle des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf getretenen Finanzamtes Österreich vom 29. April 2015 betreffend Kapitalertragsteuer 2011 und 2013, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO - ersatzlos - aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) war im Streitzeitraum Hälfteeigentümer eines GmbH-Anteils. Im Zuge einer bei dieser GmbH (in der Folge X genannt) durchgeführten Außenprüfung wurde durch die belangte Behörde festgestellt, die X sei in ein Betrugsszenario verstrickt, das in der Baubranche „im Rahmen diverser Ermittlungen“ aufgedeckt worden sei: Arbeitnehmer seien „auf Anweisung oder zumindest mit dem Wissen des tatsächlichen Beschäftigten“ zum Schein auf nicht mehr operative kurz zuvor von Scheingeschäftsführern übernommene Gesellschaften angemeldet worden mit der Absicht, keine Lohn- und Sozialversicherungsabgaben zu entrichten. Ein Teil des „über Schein- bzw. Deckungsrechnungen“ verrechneten Aufwandes sei als Schwarzlohn an die Arbeiter gegangen, der Rest abzüglich einer Provision für die Abwicklung der Scheinrechnungen wieder an den tatsächlichen Beschäftigten schwarz zurückgeflossen („sog. Kick Back Zahlungen“). Mitunter sei auch nur auf Wunsch des Rechnungsempfängers von einer Scheingesellschaft eine Scheinrechnung gelegt worden und nach Bezahlung und Abzug einer Provision für den Rechnungsaussteller der Rechnungsbetrag wieder an den Rechnungsempfänger zurückgeflossen. Sämtliche gegenüber der X auftretenden Scheinunternehmer seien kurz darauf in Konkurs gegangen und aufgrund der fehlenden oder

für die fakturierten Leistungen zu wenigen Dienstnehmer nicht imstande gewesen, diese zu erbringen.

Zu den nicht anerkannten Geschäftspartnern der X wird im Einzelnen angeführt:

- U B GmbH: Leistungs- und Rechnungszeitraum Juni-November 2011, Konkurs Februar 2012; entgegen der Angabe des Gf der X (Banküberweisung) bei 10 von 17 Rechnungen Barzahlung, womit belegt sei, dass keine Inkassovollmacht geprüft worden sei; Unkenntnis der Namen der für die U Handelnden; keine Kontrolle von Arbeitspapieren; kein Aufsuchen der Geschäftsadresse; Vorlage von Unterlagen (Rechnungen, Bankbelege, HFU-Liste, Firmenbuchauszug, Ausweiskopie mit unleserlichem Foto und Namen, UID-Bescheid aus 2000, Gewerbeberechtigung, 3 Werkverträge) erst nachträglich; Geschäftsadresse ohne eingerichtetes Büro, keine Wohnmöglichkeit (der Gf war dort gemeldet und vor seinem Eintritt bzw nach dem Konkurs nicht mehr in Österreich); Pauschalrechnungen unterschiedlichen Layouts ohne konkrete Angaben über Arbeitstage, Mengenangaben zum Material etc.; einziger erreichbarer Dienstnehmer habe angegeben, er sei nie bei der Firma beschäftigt gewesen.
- N G GmbH: Gf nicht in Österreich gemeldet; handelnde Personen der X nicht erinnerlich; keine Überprüfung von Vertretungs- und Inkassovollmacht; kein Aufsuchen der Geschäftsadresse; Vorlage von Unterlagen (Firmenbuchauszug, Ausweiskopie des Gf, Gewerbeberechtigung, Lohnzettelausdruck, HFU-Ausdruck, Rechnungen, Bankbelege) erst nachträglich; Adressen bloß Lagerraum und kurzfristig mietbares Besprechungszimmer; im Firmenbuch eingetragene Adresse des Gf ungültig; UID mit 20.4.2011 begrenzt; Pauschalrechnungen ohne konkrete Angaben über Arbeitstage, Mengenangaben zum Material etc.; 1 Angestellter und 2 Arbeiter, die das Auftragsvolumen weder der X noch der anderen im selben Zeitraum an andere Kunden fakturierten Leistungen erbringen konnten; Leistungszeitraum Februar-März 2011, Rechnungen März 2011, Konkurs November 2011.
- P S Montage GmbH: HFU-Auszug, Gewerbeschein, Firmenbuchauszug lagen vor, Bezahlung per Überweisung; kein Aufsuchen der Betriebsadresse; Überweisungsbestätigung, Rechnung, HFU-Auszug nachgereicht; Pauschalrechnungen unterschiedlichen Layouts ohne konkrete Angaben über Arbeitstage, Mengenangaben zum Material etc.; bloß 2 Arbeiter, die das Auftragsvolumen weder der X noch der anderen im selben Zeitraum an andere Kunden fakturierten Leistungen erbringen konnten; kein Büro an der angegebenen Adresse, Gf unauffindbar, daher als Betrugsfirma eingestuft, GmbH-Mantel diene unbekannten Personen zur Erstellung von Deckungsrechnungen und Anmeldung von Dienstnehmern.

- I D GmbH: kein Wissen mehr bei der X über die seinerzeitige Geschäftsanbahnung; kein Aufsuchen der Geschäftsadresse; dort kein Hinweis auf die Gesellschaft vorhanden; Pauschalrechnungen unterschiedlichen Layouts ohne konkrete Angaben über Arbeitstage, Mengenangaben zum Material etc.; bloß 12 Arbeiter, die das Auftragsvolumen weder der X noch der anderen im selben Zeitraum an andere Kunden fakturierten Leistungen erbringen konnten; Leistungszeitraum Mai-Oktober 2013, Rechnungen Oktober 2013, Konkurs Februar 2014.

Die Feststellung zu jeder dieser Firmen endet mit dem Satz: „Auf Grund der oben angeführten Gründe ist die Firma [...] als Betrugsfirma einzustufen bzw. sind die vorliegenden Rechnungen als Schein- oder Deckungsrechnungen einzustufen.“ Des weiteren wird bemängelt, sämtliche vorgelegten Kostenvoranschläge wiesen das selbe Layout auf, was darauf schließen lasse, dass sie nachträglich von der X erstellt worden seien.

Abschließend führt der Bericht aus: „Der Außenprüfung war es nicht möglich, festzustellen, ob es sich um eigene Dienstnehmer gehandelt hat, oder ob die Leistungen von Subunternehmern erbracht wurden, bzw. bei den gebuchten Subunternehmern, in welcher Höhe hier Deckungs- oder Scheinrechnungen vorliegen. Aus den unter Tz. 1) angeführten Gründen wird der geltend gemachte Aufwand gestrichen und im Gegenzug dazu wird ein fiktiver Aufwand in Höhe von 50% des ursprünglich geltend gemachten Aufwandes anerkannt. [...] Der nicht anerkannte Aufwand stellt eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter dar. [...] Derartige Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind den Gesellschaftern nach den auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüsseln als zugeflossen zu werten.“

Die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer verweisen auf die Niederschrift bzw den Bericht zur Außenprüfung.

In der **Beschwerde** dagegen wird begründend auf die Beschwerde der X verwiesen. Diese bringt vor, der allgemein und abstrakt gehaltene Absatz im Bericht über die Verstrickung in Betrugsszenarien in der Baubranche sei ungenügend. Die X habe nie Scheinrechnungen von Fremdfirmen vorsätzlich oder auch nur akzeptierend „erworben“, und kein Organ oder Gesellschafter der X habe nicht deklarierte Zuflüsse erhalten. Beweise für den behaupteten Sachverhalt bleibe die belangte Behörde schuldig. Barzahlungen – die von der Behörde vorgeworfen wurden – seien in den beanstandeten Jahren zulässig gewesen, doch seien immer auch (bzw 2013 ausschließlich) Überweisungen an die Subunternehmer getätigt worden. Die Abfrage der HFU-Liste könne nicht gänzlich bedeutungslos sein, lässt diese doch erwarten, dass das in einer solchen Liste eingetragene Unternehmen einem gewissen Monitoring durch die Behörden unterliege. Der X stehe keine Möglichkeit offen, zu prüfen, wie viele Dienstnehmer tatsächlich angemeldet sind und ob damit die Aufträge des Subunternehmers zu bewältigen seien. Obwohl die Behörde dazu imstande sei, habe sie es gänzlich unterlassen, bei den

beanstandeten Gesellschaften die Bewegungen auf deren Bankkonten nachzuvollziehen und so die behaupteten Rückflüsse an die Gesellschafter der X zu überprüfen.

Die Bp könne auch nicht das erst nachträgliche Beibringen von Unterlagen rügen, wenn sie diese nicht bereits im Vorfeld der Befragung des Gf abverlangt habe. Die belangte Behörde habe auf Nachfragen verneint, dass zur Befragung am 28.1.2015 Unterlagen mitzubringen seien. In der Besprechung abverlangte Unterlagen seien teilweise bereits drei Tage später vorgelegt worden. Es seien keine Unterlagen nachträglich beschafft worden. Soweit unterstellt werde, Kostenvoranschläge der Fremdfirmen seien von der X selbst verfasst worden, wird ausgeführt, dass die X selbst Unterlagen als Verhandlungsgrundlagen erstelle.

Es wird in diesem Zusammenhang auch darauf hingewiesen, dass zentraler Betriebsgegenstand der X sei, für ihre Auftraggeber Sanierungen in Form von Subaufträgen zu besorgen. Die X habe im Jahr 2011 1,5 Mio Euro Umsatz gehabt, wovon 120.000 Euro mit zwei Werkvertragsnehmern beanstandet worden seien, 2012 gab es keine Beanstandung, und 2013 wurden von 675.000 Euro Umsatz 30.000 Euro beanstandet. Diese Relation sei ein eindeutiger Beleg, dass der X keine systematische Betrugsabsicht unterstellt werden könne, zumal nur wenige Aufträge (mit der I drei, mit der P S überhaupt nur einer) bestanden haben. Dass bei einer Befragung über vier Jahre vergangene Sachverhalte Namen nicht mehr genau erinnerlich seien, könne auch nicht zum schwerwiegenden Vorwurf gemacht werden, zumal insbesondere die Äußerungen betreffend die Geschäftsführung der U von der belangten Behörde missinterpretiert worden seien.

In der **Beschwerdevorentscheidung** führt die belangte Behörde aus:

Bei der U habe die X zwar HFU-Liste, Firmenbuchauszug, Ausweiskopie, Visitenkarte, UID-Bescheid, Gewerbeberechtigung, Gewerberegisterauszug und Werkverträge vorgelegt, doch stamme der UID-Bescheid aus dem Jahr 2000, die Ausweiskopie sei unkenntlich, die Werkverträge aus dem Oktober 2011, obwohl bereits im Juni Rechnungen gelegt worden seien, und auf den Baustellen seien keine Arbeitspapiere kontrolliert worden und welche Arbeiter auf welcher Baustelle eingesetzt worden seien. Auch die Inkassovollmacht für die Barzahlungen sei nicht geprüft worden.

Zur N wurden UID-Bestätigung, Firmenbuchauszug, Ausweiskopie des Gf, Gewerbeberechtigung und HFU-Ausdruck eingesehen. Es sei nicht geprüft worden, wer vertretungs- bzw inkassobefugt sei (zumal die Unterschrift auf den Kassabelegen nicht mit der des Gf übereinstimme) und ob die Dienstnehmer angemeldet seien.

Bei S seien HFU-Auszug, Gewerbeschein und Firmenbuchauszug geprüft worden. Zum Auftragsverhältnis gebe es aber keine Unterlagen.

Bei I gebe es keine Unterlagen über das Zustandekommen der Geschäftsbeziehung und keine Überprüfung der Vertretungsmacht.

Die belangte Behörde führt auch aus, es gehe nicht allein darum, ob eine Leistung erbracht und vergütet worden sei, sondern es sei wesentlich, wer die Leistung erbracht habe und ob der Rechnungsaussteller mit jenem ident sei. Dies sei bei den genannten Scheinfirmen nicht gegeben.

Auch, wenn die X vom betrügerischen Auftreten der Subunternehmer nicht gewusst habe, habe sie durch ihre fehlende Sorgfalt das schädigende Verhalten begünstigt. Sie hätte den Firmensitz besuchen, Inkassovollmachten und Dienstnehmeranmeldungen prüfen, Arbeitspapiere kontrollieren, Bautagebücher führen und Unterlagen zu Schriftverkehr und Geschäftsanbahnung vorlegen müssen.

Weil der Außenprüfung nicht möglich sei, festzustellen, ob es sich um eigene Dienstnehmer gehandelt habe, ob die Leistungen von Subunternehmern erbracht wurden bzw in welcher Höhe Schein- oder Deckungsrechnungen vorlägen, werde der geltend gemachte Aufwand gestrichen und im Gegenzug ein fiktiver Aufwand in Höhe von 50 % des ursprünglich geltend gemachten Aufwandes anerkannt.

In den **Vorlageanträgen** wird wiederum auf das Verfahren betreffend die X verwiesen, die ausführt, die belangte Behörde sei auch in der Beschwerdeentscheidung nicht auf die Forderung eingegangen, die Unterlagen, die von den vermeintlichen Scheinfirmen vorliegen auf Rechnungslegung an die Beschwerdeführerin, Zahlungsflüsse etc. zu überprüfen. Es werde auch neuerlich nicht dargelegt, was seitens der Behörde unternommen wurde, um die Unterlagen der vermeintlichen Betrugsfirmen bzw. einen genaueren Einblick in diese zu erhalten. Es werde sogar in der Beschwerdeentscheidung neuerlich eingestanden, dass die BP eben genau nicht den genauen Sachverhalt ermitteln konnte (siehe 9. Seite, vorletzter Absatz) und schlicht die Vermutungen (und mehr wären es nicht) und „Pauschalverurteilungen“ sie nur zur Teilanerkennung des Aufwandes bewogen haben. Bisher sei bescheidmäßig nicht geklärt, ob überhaupt etwas den Gesellschaftern zugeflossen ist, die Behörde stütze die Annahme der verdeckten Ausschüttung auf bloße Behauptungen.

In Vorbereitung des Erörterungstermins betreffend die X, dem die Vertreterin der belangten Behörde krankheitshalber letztlich fernbleiben musste, wurde ihrerseits dem Richter telefonisch mitgeteilt, ein Zufluss an die Gesellschafter lasse sich auch daraus ableiten, dass diese keine bedeutenden Einkünfte hätten und im Rahmen einer Vermögensdeckungsrechnung hervorkommen könne, dass nicht erklärte Einkünfte vorlägen, die aus den festgestellten verdeckten Ausschüttungen stammten. Zur Untermauerung ihres Standpunktes wird das h.g. Erkenntnis vom 28.7.2020, RV/7100041/2018, vorgelegt.

Im Erörterungstermin werden vom steuerlichen Vertreter der X und ihrer Gesellschafter die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und mündliche Verhandlung für alle die Kapitalertragsteuer bzw Haftung dafür betreffenden Verfahren zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die X hat neben zahlreichen einwandfrei abgewickelten Fremdleistungen in den Jahren 2011 und 2013 jeweils im Ausmaß von rund 10 % ihres diesbezüglichen Auftragsvolumens Subleistungen an Unternehmen vergeben, die sich nach den Ermittlungen der Abgabenbehörden als Scheinfirmen erwiesen haben.

Die X hat für die von den Scheinfirmen fakturierten und an diese zur Gänze bezahlten Rechnungen die darin beschriebenen Leistungen erhalten. Wer diese Leistungen tatsächlich erbracht hat – ob die Hintermänner der Scheinfirmen oder deren Subunternehmer – und wer daher aus der Hinterziehung von Sozialversicherungsbeiträgen und Steuern im Rahmen der Beschäftigung von Schwarzarbeitern einen Vorteil erlangt hat, konnte im Verfahren nicht festgestellt werden.

Festgestellt werden konnte aber, dass die X für das von ihr bezahlte Entgelt die entsprechende Leistung erhalten hat und aus diesen Geschäften kein Rückfluss an die Gesellschafter der X und somit auch nicht an den Bf erfolgt ist.

2. Beweiswürdigung

Im Bericht über die Außenprüfung wird ausgeführt: „Der Außenprüfung war es nicht möglich, festzustellen, ob es sich um eigene Dienstnehmer gehandelt hat, oder ob die Leistungen von Subunternehmern erbracht wurden, bzw. bei den gebuchten Subunternehmern, in welcher Höhe hier Deckungs- oder Scheinrechnungen vorliegen.“

Wenn die belangte Behörde nicht feststellen konnte, ob bzw in welchem Ausmaß die X selbst Schwarzarbeiter beschäftigt hat, dann hat sie keinen Sachverhalt festgestellt, sondern nur mehrere mögliche Schlussfolgerungen aus den aufgenommenen Beweismitteln aufgezählt.

Zwar hat die belangte Behörde sehr ausführlich dargelegt, weshalb es sich bei den strittigen Subunternehmen um Scheinfirmen handelt und dass die X in diesen Geschäftsbeziehungen nicht sorgfältig war. Wie aber eine unsorgfältige Auftragsvergabe zu einem Zufluss an die eigenen Gesellschafter führen kann, erscheint nicht schlüssig dargelegt.

Bei der X wurden lediglich in zwei nicht aufeinanderfolgenden Jahren bei jeweils zwei Geschäftsbeziehungen, die zusammen unter 10 % des Auftragsvolumens ausmachen,

Unregelmäßigkeiten festgestellt. Es erscheint daher äußerst unwahrscheinlich, dass diese Unregelmäßigkeiten auf Ebene der X stattgefunden haben und zu einer Bereicherung bei ihr und in der Folge bei ihren Gesellschaftern geführt haben.

Somit spricht alles dafür, dass die Unregelmäßigkeiten auf Ebene der Subunternehmer eingetreten sind. Die Bezahlung von Schwarzarbeitern und die Bereicherung von Gesellschaftern ist auf Ebene der Subunternehmer – oder bei deren Subunternehmern – passiert. Dass Zahlungen der X an Subunternehmer lediglich zum Schein erfolgt wären oder Zahlungen für durchgeführte Arbeiten von den Subunternehmen an die X und ihre Gesellschafter zurückgeflossen sind, kann somit ausgeschlossen werden.

Aufgrund dieser Feststellungen vermag auch eine von der belangten Behörde angedachte Vermögensdeckungsrechnung nicht, einen Zufluss aus den strittigen Geschäften an die Gesellschafter zu begründen. Sie würde lediglich die Frage aufwerfen, aus welchen anderen Quellen eine allfällige Unterdeckung aufgefüllt worden wäre. Dieser Frage könnte jedoch nur im Verfahren betreffend zu veranlagende Einkommensteuer nachgegangen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

Gemäß § 15 Abs 1 EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4-7 EStG zufließen. Ein Zufluss an die Gesellschafter der X ist nicht erfolgt. Daher können bei ihnen auch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs 3 Z 5 EStG) vorliegen. Mangels Zuflusses an die Gesellschafter liegt kein Tatbestand für den Abzug von Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs 1 EStG) vor. Daher kann den Gesellschaftern auch nicht gemäß § 95 Abs 4 EStG als Empfänger von Kapitalerträgen Kapitalertragsteuer vorgeschrieben werden.

Aus dem von der belangten Behörde zitierten Erkenntnis (BFG 28.7.2020, RV/7100041/2018) lässt sich für den vorliegenden Fall nichts gewinnen. Es stützt die vom Finanzamt angestellte Schätzung, 50% der Ausgaben für Subunternehmen wegen deren Scheinfirmencharakter und dahinterliegender Schwarzarbeit nicht anzuerkennen, begründet dies aber mit Ausführungen zum Empfängerbenennungsverlangen. Die Ergebnisse einer Schätzung (§ 184 BAO) mit den Kriterien für § 162 BAO zu begründen, ist jedoch für den erkennenden Richter nicht nachvollziehbar, zumal beide Tatbestände auf ein und denselben Sachverhalt bezogen einander ausschließen (vgl zB VwGH 15.9.1999, 99/13/0150; 25.4.2013, 2013/15/0155).

Bleibt bei tatsächlicher Zahlung der X für Leistungen, wie sie hier festgestellt worden ist, bloß der Vorwurf mangelnder Sorgfalt, kann dies zwar im Zuge von – da wie dort nicht aktenkundigen – Empfängerbenennungsverlangen dazu führen, der X gänzlich den Betriebsausgabenabzug zu versagen; aus einer Maßnahme nach § 162 BAO kann aber keine

verdeckte Ausschüttung abgeleitet werden. Für den Steuerausfall, der dadurch bewirkt wird, dass bei nicht ordnungsgemäß benannten Empfängern eben diese Empfängerebene notwendigerweise im Dunkeln bleiben muss, schaffte auf Ebene der Körperschaften § 22 Abs 3 KStG Abhilfe.

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.

Die vorliegende Streitfrage betrifft ausschließlich die Beweiswürdigung und damit den Sachverhalt. Sie ist somit keine Rechtsfrage. Die Revision war folglich nicht zuzulassen.

Wien, am 15. Oktober 2021