

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***7*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***10***, über die Beschwerden vom 3. Juni 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 29. April 2015 betreffend Kapitalertragsteuer 2011 und Kapitalertragsteuer 2013 zu Recht erkannt:

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

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im streitgegenständlichen Zeitraum an einer Bau- und Immobilien GmbH (in der Folge: GmbH) im Ausmaß von 50% beteiligt.

Im Zuge einer bei der GmbH durchgeführten Außenprüfung wurden von Subunternehmen an sie fakturierte Aufwendungen nicht anerkannt, da diese Unternehmen nach Ansicht der belangten Behörde Scheinunternehmen gewesen wären. Infolgedessen wurden im Schätzungswege 50% der geltend gemachten Ausgaben als fiktiver Aufwand berücksichtigt.

Die GmbH 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 Beschäftigers“ 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 GmbH 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 GmbH wird im Einzelnen angeführt:

- ***1*** **2*** GmbH: „Leistungs- und Rechnungszeitraum Juni-November 2011, Konkurs Februar 2012; entgegen der Angabe des Gf der GmbH (Banküberweisung) bei 10 von 17 Rechnungen Barzahlung, womit belegt sei, dass keine Inkassovollmacht geprüft worden sei; Unkenntnis der Namen der für die ***1*** 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“.
- ***3*** **4*** GmbH: „Gf nicht in Österreich gemeldet; handelnde Personen der GmbH 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 GmbH noch der anderen im selben Zeitraum an andere Kunden fakturierten Leistungen erbringen konnten; Leistungszeitraum Februar-März 2011, Rechnungen März 2011, Konkurs November 2011“.
- ***5*** 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 GmbH 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“.

- ****6*** GmbH: „kein Wissen mehr bei der GmbH 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 GmbH 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 dasselbe Layout auf, was darauf schließen lasse, dass sie nachträglich von der GmbH 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 diesen 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 Mehrgewinn wird der Gesellschafterin (Bf.) in Höhe ihrer 50%igen Beteiligung zugerechnet. Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist es im Rahmen des Ermessens gerechtfertigt, jenen mit der Abgabe zu belasten, der die Kapitalerträge auch tatsächlich erhalten hat.“

Die an die Bf. ergangenen Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2011 und 2013 verweisen auf die Niederschrift bzw. den Bericht zur Außenprüfung und setzen die Kapitalertragsteuer in Höhe von 7.604,25 € für 2011 und in Höhe von 1.856,25 € für 2013 fest.

In der gegen diese Bescheide erhobenen **Beschwerde** wird begründend auf die Beschwerde der GmbH verwiesen. Diese bringt vor, der allgemein und abstrakt gehaltene Absatz im Bericht über die Verstrickung in Betrugsszenarien in der Baubranche sei ungenügend. Die GmbH habe nie Scheinrechnungen von Fremdfirmen vorsätzlich oder auch nur akzeptierend „erworben“,

und kein Organ oder Gesellschafter der GmbH 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 GmbH 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 GmbH zu überprüfen.

Die Betriebsprüfung könne auch nicht das erst nachträgliche Beibringen von Unterlagen rügen, wenn sie diese nicht bereits im Vorfeld der Befragung des Geschäftsführers abverlangt habe. Die belangte Behörde habe auf Nachfragen verneint, dass zur Befragung am 28.01.2015 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 GmbH selbst verfasst worden, wird ausgeführt, dass die GmbH selbst Unterlagen als Verhandlungsgrundlagen erstelle.

Es wird in diesem Zusammenhang auch darauf hingewiesen, dass zentraler Betriebsgegenstand der GmbH sei, für ihre Auftraggeber Sanierungen in Form von Subaufträgen zu besorgen. Die GmbH habe im Jahr 2011 einen Umsatz in Höhe von 1,500.000 € gehabt, wovon 120.000 € mit zwei Werkvertragsnehmern beanstandet worden seien, 2012 gab es keine Beanstandung, und 2013 wurden von 675.000 € Umsatz, ein Anteil in Höhe von 30.000 € beanstandet. Diese Relation sei ein eindeutiger Beleg, dass der GmbH keine systematische Betrugsabsicht unterstellt werden könne, zumal nur wenige Aufträge bestanden haben. Dass bei einer Befragung über vier Jahre vergangene Sachverhalte Namen nicht mehr genau Erinnerung seien, könne auch nicht zum schwerwiegenden Vorwurf gemacht werden, zumal insbesondere die Äußerungen betreffend die Geschäftsführung der ***1*** von der belangten Behörde missinterpretiert worden seien.

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

Bei der ***1*** habe die GmbH 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 ***3*** 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 ***8*** seien HFU-Auszug, Gewerbeschein und Firmenbuchauszug geprüft worden. Zum Auftragsverhältnis gebe es aber keine Unterlagen.

Bei ***9***. 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 GmbH 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 GmbH verwiesen und ausgeführt, 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 Bf., 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 Betriebsprüfung 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 sei, die Behörde stütze die Annahme der verdeckten Ausschüttung auf bloße Behauptungen.

Wie aus der Niederschrift zum Erörterungstermin vom 12.10.2021 bezüglich der GmbH hervorgeht, hat die steuerliche Vertretung auch hinsichtlich des gegenständlichen Verfahrens die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die GmbH 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 GmbH 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 GmbH für das von ihr bezahlte Entgelt die entsprechende Leistung erhalten hat und aus diesen Geschäften kein Rückfluss an die Gesellschafter der GmbH und somit auch nicht an die 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 GmbH 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 GmbH in diesen

Geschäftsbeziehungen nicht sorgfältig war. Wie aber eine unsorgfältige Auftragsvergabe zu einem Zufluss an die eigenen Gesellschafter führen kann, ist nicht schlüssig dargelegt.

Bei der GmbH 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 GmbH 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 GmbH an Subunternehmer lediglich zum Schein erfolgt wären oder Zahlungen für durchgeführte Arbeiten von den Subunternehmen an die GmbH 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 Bf. 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 der zu veranlagenden Einkommensteuer nachgegangen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (ersatzlose Aufhebung)

Gemäß § 15 Abs 1 EStG 1988 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 Bf. als Gesellschafterin der GmbH ist nicht erfolgt. Daher können bei ihr auch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 3 Z 5 EStG) vorliegen. Mangels Zuflusses an die Bf. liegt kein Tatbestand für den Abzug von Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs 1 EStG) vor. Daher kann der Bf. auch nicht gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 als Empfängerin von Kapitalerträgen Kapitalertragsteuer vorgeschrieben werden.

Bleibt bei tatsächlicher Zahlung der GmbH 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 GmbH 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.

Die angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide 2011 und 2013 waren daher ersatzlos aufzuheben.

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.

Im vorliegenden Fall betraf die Streitfrage ausschließlich die Beweiswürdigung, es lag somit keine Rechtsfrage vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 10. Jänner 2022