

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch FIDELITATIS Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungs KG, Schlossgasse 1B, 2542 Kottingbrunn, über die Beschwerde vom 25. März 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 25. Februar 2016 betreffen die Einkommensteuer 2012 und 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Die Einkommensteuer 2012 wird in Höhe von EUR - 485,00 festgesetzt.

Die Einkommensteuer 2013 wird in Höhe von EUR - 41,00 festgesetzt.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge der Außenprüfung beim Beschwerdeführer (Bf.), wurde in der Niederschrift vom 23.2.2016 festgehalten, dass die ***X GmbH***, an welcher der Bf. zu 49 % als Gesellschafter beteiligt ist, an dem von ihr angekauften Objekt, in ***A***, ***AA***, in den Jahren 2012 und 2013 Umbauarbeiten durchführen ließ.

Die Außenprüfung kam zum Ergebnis, dass die Umbauarbeiten nicht von den - von der GesmbH angegebenen - ungarischen Firmen ausgeführt worden wären, diese auch nicht die

Rechnungen an die GesmbH erstellt hätten und nicht die Empfänger der als Aufwand verbuchten Geldbeträge gewesen wären. Folglich wurden diese Beträge iSd. § 162 BAO bei der GesmbH auch nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Feststände, dass die Umbauarbeiten am betreffenden Objekt tatsächlich durchgeführt wurden. Wer, außer den in den Buchhaltungsunterlagen aufscheinenden österreichischen Firmen, diese Umbauarbeiten tatsächlich durchgeführt hat, sei ungewiss und konnte im Prüfungsverfahren nicht nachgewiesen werden. Aufgrund der Ergebnisse der Außenprüfung ergebe sich jedoch, dass die in Frage stehenden Zahlungen dem Bf. zugeflossen seien. Nur für einen Betrag von EUR 11.000,00 betreffend das Jahr 2013 habe im Prüfungsverfahren ein anderer Empfänger festgestellt werden können. Dieser Betrag wurde dem Bf. nicht zugerechnet.

Das Finanzamt erließ daraufhin für die Jahre 2012 und 2013 mit 25.2.2016 datierte Einkommensteuerbescheide und rechnete dem Bf. unter Verweis auf die Außenprüfungsergebnisse im Jahr 2012 EUR 100.000,00 und im Jahr 2013 EUR 427.479,00 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu.

Am 25.3.2016 brachte der Bf., damals vertreten durch Christine Hohl, beeidete Buchprüferin und Steuerberaterin, Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 ein. Vorgebracht wurde im Wesentlichen, dass die strittigen Beträge an die ungarischen Firmen geflossen seien und nicht an den Bf.

Das Finanzamt erließ daraufhin eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, welche laut Rückschein am 20.7.2016 zur Abholung hinterlegt wurde. Als Begründung wurde vom Finanzamt genau dargelegt, warum die von der ***X GmbH*** als Empfänger der strittigen Beträge genannten ungarischen Firmen nicht als die tatsächlichen Empfänger der Beträge anerkannt werden können. Es sei – so das Finanzamt - vielmehr davon auszugehen, dass die betreffenden Beträge dem Bf., welcher als Gesellschafter der GesmbH fungiert, zugeflossen seien. Es hat diesbezüglich jedoch keine Tatsachenfeststellungen gegeben.

Am 12.8.2016 stellte der Bf. innerhalb der gesetzlichen Frist den Antrag, die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 20.9.2016 dem Bundesfinanzgericht vor und erstattete einen Vorlagebericht indem - unter Verweis auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung - die Abweisung der Beschwerde beantragt wurde.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 30.10.2019 wurde die Entscheidung über die vorliegende Beschwerde bis zur Beendigung des beim Bundesfinanzgericht zur GZ RV/7104759/2016 anhängigen Verfahrens ausgesetzt. Der Ausgang des im Spruch genannten Verfahrens ist von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache, weil Grundlage für den seitens der belangten Behörde angenommenen Einkünftezufluss beim Bf., die Sachverhaltsfeststellung und rechtliche Beurteilung der

Abgabenbehörde in dem im Spruch genannten Verfahren der ***X GmbH***, betreffend Körperschaftsteuer 2012 und 2013, darstellt.

Am 9.3.2022 erging das Erkenntnis zur GZ RV/7104759/2016. Aus diesem ergibt sich im Wesentlichen, dass die ***X GmbH*** der Aufforderung nach § 162 BAO zur Bekanntgabe der Empfänger der strittigen als Betriebsausgabe geltend gemachten Beträge **teilweise** nachkommen konnte. Diese Beträge wurden vom Bundesfinanzgericht als Betriebsausgabe bei der GesmbH anerkannt. Es konnte jedoch im gesamten Verfahren nicht festgestellt werden, wem die restlichen Beträge zugeflossen sind.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist 49% Gesellschafter der ***X GmbH*** (***FN***), die im streitgegenständlichen Zeitraum unter anderem im An- und Verkauf, in der Verwaltung bzw. im Neu- und Umbau von Immobilien tätig war. Herr ***Y*** ist der Geschäftsführer dieser GesmbH und zu 51 % als Gesellschafter an ihr beteiligt.

Die ***X GmbH*** ließ in den Jahren 2012 und 2013 an einem von ihr angekauften Objekt, in ***A***, ***AA***, Umbauarbeiten durchführen. Der Bf. war, im Einvernehmen mit dem Geschäftsführer der GesmbH, für die Abwicklung und Organisation der Bauarbeiten verantwortlich.

Die ***X GmbH*** verbuchte folgende Beträge als Betriebsausgaben:

2012	
X	EUR 35.000,00
XX	EUR 65.000,00
Gesamt	EUR 100.000,00
2013	
XXX	EUR 418.479,00
XXXX	EUR 20.000,00
Gesamt	EUR 438.479,00

Für die Abwicklung und Durchführung der Bauarbeiten stand der Bf. unter anderem mit vier Personen (1. ***E*** für ***X***, 2. ***F*** für ***XX***, 3. ***G*** für ***XXX*** und 4.

H für ***XXXX***) in Kontakt, die jeweils vorgaben, im Namen der ungarischen Unternehmen die Aufträge für die Bauarbeiten anzunehmen. Auf den Fakturen waren die genannten ungarischen Unternehmen als Leistende angeführt, die – wie nachfolgend dargelegt – nicht die tatsächlichen leistenden Unternehmen waren.

Unstrittig ist, dass die Arbeiten am genannten Liegenschaftsobjekt ausgeführt wurden. Nicht bestimmbar waren hingegen der genaue Umfang der durchgeführten Umbauarbeiten und wer, außer den in den Buchhaltungsunterlagen aufscheinenden österreichischen Firmen, diese Arbeiten im konkreten verrichtet hat.

Bis auf EUR 11.000,00 betreffend das Jahr 2013, welche Herrn ***H*** zugeordnet werden konnten, wurden die an die ungarischen Firmen fakturierten Beträge vom Finanzamt bei der ***X GmbH*** nach einer erfolgten Außenprüfung, aufgrund einer nicht entsprochenen Empfängerbenennungsaufforderung nach § 162 BAO, nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Das Finanzamt rechnete dem Bf. im Jahr 2012 EUR 100.000,00 und im Jahr 2013 (EUR 438.479,00- EUR 11.000,00=) EUR 427.479,00 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu.

In der bei der ***X GmbH*** darüber ergangenen Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 9.3.2022 RV/7104759/2016 wurden letztlich EUR 324.479,- von insg. EUR 538.479,00 als Betriebsausgabe anerkannt. Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass die anzuerkennenden das Jahr 2013 betreffenden Beträge zwar nicht an die von der GesmbH in den Rechnungen angegebenen ungarischen Unternehmen geflossen sind, allerdings an die im eigenen Namen handelnden Personen ***G*** und ***H***, welche im Sinne des § 162 Abs. 1 BAO richtig bezeichnet wurden.

Die EUR 100.000,00 betreffend das Jahr 2012 sowie die restlichen (EUR 438.479 - EUR 11.000,00 - EUR 313.479,00=) EUR 114.000,00 das Jahr 2013 betreffend, wurden auch vom Bundesfinanzgericht aufgrund der fehlenden Empfängerbenennung nach § 162 BAO nicht als Betriebsausgaben der ***X GmbH*** anerkannt. An wen diese Beträge tatsächlich geflossen sind, konnte im gesamten Verfahren trotz umfangreicher Ermittlungen nicht festgestellt werden. Aufgrund fehlender konkreter Anhaltspunkte, konnte auch nicht festgestellt werden, dass dem Bf. diese Einkünfte zuzurechnen sind.

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht stützt sich bei der Feststellung des erwiesenen Sachverhalts auf die Ergebnisse des Außenprüfungsverfahrens beim Bf. sowie auf den gesamten dem Gericht vorgelegten Akteninhalt.

Zudem stützt sich das erkennende Gericht auf die Ausführungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts RV/7104759/2016 vom 9.3.2022, welches sich ihrerseits unter anderem

auf den Prüfbericht der Außenprüfung bei der ***X GmbH***, auf die Beschuldigteneinvernahmen des Geschäftsführers der geprüften GesmbH und des Bf., ferner auf die Zeugenaussagen von ***U*** und ***V*** sowie auf die Aussagen der Parteien in der mündlichen Verhandlung zu diesem Verfahren stützt. Überdies wurden sämtliche dem Erkenntnis RV/7104759/2016 zugrundeliegenden Aktenteile in die Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichts miteinbezogen, wobei die wesentlichen Akteninhalte des vorliegenden Verfahrens ohnehin den Akteninhalten des Verfahrens bei der ***X GmbH*** entsprechen.

Auf welche konkreten Sachverhaltselemente sich die Einkünftezurechnung an den Bf. stützt, hat das Finanzamt nicht ausreichend dargelegt. Die Einkünftezurechnung wird lediglich damit begründet, dass sich aus dem gesamten Sachverhalt ergebe, dass die Beträge nicht den genannten ungarischen Firmen sondern (bis auf EUR 11.000,00 welche Herrn ***H*** zugeordnet werden konnten) offensichtlich dem Bf. zugeflossen seien.

Auf die in den Fakturen angeführten ungarischen Unternehmen ***X*** und ***XX*** muss in der Beweiswürdigung nicht genauer eingegangen werden, es ergaben sich im gesamten Verfahren keine Anhaltspunkte um diese Geldbeträge dem Bf. für die Erbringung von Umbauarbeiten im eigenen Namen zuzurechnen. Der Bf. gibt an, dass er keinerlei Zweifel an der Existenz der Firmen gehabt habe. Dass er seinen unternehmerischen Sorgfaltspflichten bei der Geschäftsabwicklung mit den ungarischen Unternehmen nicht ordentlich nachgekommen ist, bewirkt zwar, dass die Beträge bei der GesmbH nicht als Betriebsausgabe anerkannt wurden, aber nicht, dass ihm die Beträge ohne weiteres als Einkünfte zugerechnet werden können.

Vergleiche dazu auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, der zB. im Erkenntnis VwGH 2004/14/0102 vom 17.5.2006 ausführt, dass eine fehlende Empfängerbenennung bei der Gesellschaft für die Frage, ob die entsprechenden Beträge den Gesellschaftern zugeflossen sind, nicht geeignet sei. An nicht genannte Personen bezahlte „Schwarzzahlungen“ können somit – so der Verwaltungsgerichtshof weiter - nicht ohne weiteres als Vorteilszuwendungen an die Gesellschafter gewertet werden. Er verweist dazu auch auf sein Erkenntnis vom 25.4.2001, VwGH 98/13/0081.

Betreffend der an das Unternehmen ***XXX*** fakturierten Beträge in der Höhe von insg. EUR 418.479,00 ist festzuhalten, dass für EUR 313.479,00 im Verfahren bei der ***X GmbH*** (RV/7104759/2016) Herr ***G*** als wahrer Empfänger festgestellt werden konnte. Die Bezahlung der Arbeiten im Ausmaß von EUR 313.479,00 erfolgten über ein auf ***G*** und ein auf das ungarische Unternehmen lautendes inländisches Konto. Beide Konten wiesen ***G*** als Kontoinhaber und Zeichnungsberechtigten aus. Der Bf. war ebenfalls zeichnungsberechtigt. Von den von der ***X GmbH*** auf die beiden Konten überwiesenen Zahlungsbeträgen in Höhe von insg. EUR 313.479,00 wurden nach dem Ergebnis der durchgeführten Kontenöffnungen, Geldbeträge im Ausmaß von EUR 68.020,74 vom Bf.

abgehoben, die restlichen Geldbeträge wurden von ***G*** abgehoben. Diese Schlussfolgerung ergibt sich aus der Tatsache, dass ***G*** Kontoinhaber und zweiter Zeichnungsberechtigter dieser Konten war, er zudem mit Namen und Anschrift sowie handschriftlicher Unterzeichnung identifiziert werden konnte. Die unklare Schlussfolgerung der Außenprüfung, dass der Bf. größtenteils die Gelder von den Konten behoben hätte, lässt sich einerseits nicht konkret nachvollziehen, zumal er nachweislich nur EUR 68.020,74 von insg. EUR 313.479,00 abgehoben hatte. Andererseits vermag die Annahme der Geldbehebung für sich allein nicht zu bewirken, ihn als tatsächlichen Empfänger der Geldbeträge für die Ausführung geleisteter Umbauarbeiten zu sehen. Die schriftlichen Zeugenaussagen von ***U*** und ***V*** bekräftigen überdies, dass die Umbauarbeiten von ausländischen Arbeitern durchgeführt wurden und teilweise die dafür von der ***X GmbH*** bezahlten Geldbeträge an ***G*** übergeben wurden.

Die restlichen Barzahlungen in Höhe von EUR 105.000,00, konnten nicht zugeordnet werden. Die im Zuge der Kontenöffnung in Österreich getätigten Unterschriften von ***G*** stimmten eindeutig nicht mit jenen Unterschriften überein, die auf besagten an die ***X GmbH*** gerichteten Eingangsrechnungen den Erhalt der Barbeträge bestätigten. Infolgedessen muss hier mangels gegenteiliger Nachweise als erwiesen angenommen werden, dass der wahre Empfänger dieser Barzahlungen nicht festgestellt werden konnte. Es gibt auch keine Anhaltspunkte dafür diese Beträge dem Bf. zuzurechnen. Es wurden die Bauleistungen wie bereits oben festgehalten definitiv erbracht. Es gibt jedoch keine Feststellungen darüber, dass der Bf. die Bauleistungen an ***X GmbH*** erbracht hätte und ihm aus diesem Grund die Einkunftsquelle zuzurechnen wäre.

Betreffend der an das Unternehmen ***XXXX*** fakturierten Beträge in der Höhe von insgesamt EUR 20.000,00 ist festzuhalten, dass die vom Bf. angegebene Kontaktperson ***H*** nach einem ausländischen Firmenbuchauszug „Repräsentant“ der ***XXXX*** war. Auch in diesem Fall wurde für die Bezahlungen der Arbeiten ein inländisches Konto eingerichtet. Inhaber des Kontos war ***H***, zeichnungsberechtigt war der Bf.. Eine Kontoöffnung hat in diesem Fall ergeben, dass der Bf. die EUR 20.000,00 abgehoben hat. Davon wurden jedoch EUR 11.000,00 nachweislich an Herrn ***H*** übergeben. Für diesen Betrag wurde Herr ***H*** schon vom Finanzamt als wahrer Empfänger anerkannt. Dies ua aufgrund einer von Herrn ***H*** nachweislich unterfertigten Rechnung vom 8.2.2016 über Bauarbeiten in ***A***. Auch hier gibt es keinerlei Feststellungen, welche die Schlussfolgerung zuließen, dass die restlichen EUR 9.000,00 dem Bf. als Einnahmen zuzurechnen wären.

In der mündlichen Verhandlung zu RV/7104759/2016 bringt auch der Finanzamtsvertreter selbst vor, dass die ***X GmbH*** die Anforderungen an die Empfängerbenennungsaufforderung nach § 162 BAO in Bezug auf den Bf. nicht erfüllt habe. Dies deshalb, da der Bf. nicht Empfänger der geleisteten Geldbeträge für die erbrachte

Leistung gewesen sei. Ferner wird vom Bundesfinanzgericht auch schon in dem ausführlich begründeten Erkenntnis zu diesem Verfahren ausgeführt, dass im gesamten Verfahren keine Feststellungen getroffen wurden, wonach die Einkünfte dem Bf. zuzurechnen gewesen wären.

Aus all diesen Komponenten ergibt sich für das Bundesfinanzgericht der bereits oben näher ausgeführte Sachverhalt, dass Umbauarbeiten am Objekt in ***A***, ***AA*** durchgeführt wurden und der Bf. lediglich die Abwicklung und Organisation der Umbauarbeiten durchführte. Für EUR 11.000,00 und EUR 313.479,00 betr. das Jahr 2013 wurden schlussendlich die Personen ***G*** und ***H*** als wahre Empfänger festgestellt. Wem die restlichen EUR 114.000,00 betr. das Jahr 2013 und EUR 100.000,00 betreffend das Jahr 2012 zugeflossen sind, konnte jedoch im gesamten Verfahren nicht festgestellt werden. Der Bf. ist seinen unternehmerischen Sorgfaltspflichten nicht nachgekommen, daher wurden die Beträge, für die kein Empfänger benannt wurde, auch nicht als Betriebsausgabe bei der ***X GmbH*** anerkannt.

Es gibt jedoch trotz umfangreicher Ermittlungen weder konkrete Anhaltspunkte dafür, dass der Bf. die Arbeiten selbst ausgeführt hat, noch dafür, dass das Entgelt für die Umbauarbeiten letztendlich an den Bf. geflossen ist. Wie auch schon der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt hat, können an nicht genannte Personen bezahlte Beträge nicht ohne weiteres als Vorteilszuwendungen an die Gesellschafter gewertet werden (vgl. dazu VwGH vom 17.5.2006, 2004/14/0102, VwGH vom 25.4.2001, 98/13/0081).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Das Verfahren zur GZ RV/7104759/2016, welches Anlass zur Aussetzung des gegenständlichen Verfahrens gegeben hat, wurde rechtskräftig beendet, daher war das Verfahren vom Amts wegen fortzuführen.

Aus § 2 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich, dass Einkünfte nur demjenigen zuzurechnen sind, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Nutzungsrecht oder auf eine Tätigkeit gründen (vgl. *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 2 Tz 142).

Wie sich bereits aus der Beweiswürdigung ergibt, ist der Bf. nicht als der tatsächliche Empfänger der Geldbeträge für die geleisteten Tätigkeiten anzusehen. Da ihm letztendlich die Einkunftsquelle nicht zuzurechnen war.

Daher sind dem Bf. weder die EUR 313.479,00 - die ohnehin im Verfahren BFG 9.3.2022, RV/7104759/2016 betreffend die ***X GmbH*** bereits anderen Empfängern zugerechnet

werden konnten - noch die restlichen EUR 114.000,00 betreffen das Jahr 2013 und die EUR 100.000,00 betreffend das Jahr 2012 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Nachfolgend werden die wesentlichen Bemessungsgrundlagen dargestellt:

2012	
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	EUR 3.487,85
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	EUR 6.112,60
Gesamtbetrag der Einkünfte	EUR 9.600,45
Sonderausgaben	EUR - 582,00
Einkommen	EUR 9.018,45
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	EUR 0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	EUR - 350,40
Erstattungsfähige Negativsteuer	EUR - 86,40
Einkommensteuer	EUR - 86,40
Anrechenbare Lohnsteuer	EUR - 398,31
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	EUR - 0,29
Festgesetzte Einkommensteuer	EUR - 485,00
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	EUR 0,00
Abgabengutschrift	EUR 485,00

Die Einkommensteuer 2012 ist daher, wie im Erstbescheid vom 5.11.2013 mit EUR - 485,00 festzusetzen.

2013	
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	EUR 1.803,43
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	EUR 1.584,18
Gesamtbetrag der Einkünfte	EUR 3.387,61
Sonderausgaben	EUR - 192,00
Einkommen	EUR 3.195,61
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	EUR 0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	EUR - 350,40
Erstattungsfähige Negativsteuer	EUR - 40,92
Einkommensteuer	EUR - 40,92
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	EUR -0,08
Festgesetzte Einkommensteuer	EUR - 41,00
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	EUR 0,00
Abgabengutschrift	EUR 41,00

Die Einkommensteuer für das Jahr 2013 ist daher, wie im Erstbescheid vom 29.8.2014 mit EUR – 41,00 festzusetzen.

Somit war der Beschwerde stattzugeben.

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. Das gegenständliche Erkenntnis hängt somit nicht von einer Rechtsfrage ab, der grundsätzlicher Bedeutung zukommt. Die Revision war folglich nicht zuzulassen.

Wien, am 1. Juli 2022