

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Beschwerdesache des Mag. MV als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Kampitsch & Partner Steuerberatungs GmbH, Unterer Platz 11, 9300 A, über die Beschwerde vom 10. Dezember 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (Dienststelle St. Veit Wolfsberg) vom 23. September 2020, 07. Oktober 2020 und 19. Oktober 2020, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2011-2018, Umsatzsteuer 2011-2019 und Körperschaftsteuer 2011-2019 (Steuernummer ***BF1StNr1***)

I. beschlossen:

BESCHLUSS

1. Die Beschwerde gegen die als Bescheide intendierten Erledigungen datierend je mit 23. September 2020 die Haftung für Kapitalertragsteuer 2011-2018 betreffend wird gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide vom 23. September 2020, 07. Oktober 2020 und 19. Oktober 2020 die Jahre 2011-2019 betreffend wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren wird eingestellt.
3. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 19. Oktober 2020 das Jahr 2019 betreffend wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

II. zu Recht erkannt:

ERKENNTNIS

Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide vom 23. September 2020 und 07. Oktober 2020 die Körperschaftsteuer 2011-2018 betreffend wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Körperschaftsteuer wird wie folgt festgesetzt:

[...]

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen ./1 bis ./8 angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage der Zulässigkeit der Versagung des Verlustvortrages, sowie des Ausmaßes der Hinzuschätzung für nicht erfasste Betriebseinnahmen strittig.

Die ****BF1**** (in Folge kurz: Gemeinschuldnerin) wurde in den Jahren 2011 bis einschließlich 2017 vorerst antragsgemäß zur Umsatz- und Körperschaftsteuer veranlagt.

Im Zuge einer im Jahr **2020** an deren Sitz durchgeführten Außenprüfung die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 2011-2017 (samt Nachschau Umsatz- und Kapitalertragssteuer 2018-2019) betreffend, wurde festgestellt, dass sowohl Edelmetalle (va „Aurolite 55“) als auch Nichtedelmetalle (bsp. „Auriloy NP Supreme“ und „LUKACHrom C“) ohne Aufnahme in das buchhalterische Rechenwerk eingekauft und die daraus gefertigten Zahnkronen ebenfalls an der Buchhaltung der Gemeinschuldnerin vorbei in bar an Zahnärzte verkauft worden waren. Auf Basis eines innerbetrieblichen Vergleichs wurden die Grundlagen für die Abgabeberechnung unter anderem die Körperschaftsteuer betreffend geschätzt und die Bemessungsgrundlagen entsprechend erhöht; in einem wurde der Verlustvortrag aufgrund der in den Prüfungsjahren festgestellten Buchführungsmängel aberkannt.

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an, nahm die Verfahren die Umsatz- und Körperschaftssteuer 2011-2017 betreffend wieder auf und erließ je am **23.09.2020** neue Sachbescheide; am **07.10.2020** bzw. **19.10.2020** wurde die Gemeinschuldnerin des Weiteren zur Körperschaftsteuer 2018 und 2019 veranlagt. Mit selbem Datum ergingen die Umsatzsteuerbescheide die Jahre 2018 und 2019 betreffend. Gleichzeitig

wurde die Gemeinschuldnerin je am 23.09.2020 zur Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2011-2018 herangezogen.

Nach mehrfacher Fristverlängerung erhob die steuerlich vertretene Gemeinschuldnerin am **10.12.2020** gegen die vorgenannten Sachbescheide das Rechtsmittel der Beschwerde und monierte darin vor allem die Unrichtigkeit der Schätzung nach § 184 BAO. Diese sei - so ihre Rechtsansicht - weit überhöht, insbesondere habe man nicht auf alle relevanten Umstände Bedacht genommen. Sie beantragte neben der Reduktion der Zuschätzung in einem die Entscheidung durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Am **01./05. 07.2021** bzw. **03.02.2022** wurden sämtliche Beschwerden von der belangten Behörde unter Hinweis auf den Bericht der Betriebsprüfung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom **04.08.2021** der im Wesentlichen das Vorbringen der Beschwerde beinhaltet. Die belangte Behörde legte das Rechtsmittel am **07.02.2022** dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom **17.04.2023** wurde der im Konkurs über das Vermögen der Gemeinschuldnerin bestellte Masseverwalter, der nunmehrige Bf., aufgefordert, seine Zustimmung zur Beschwerdeführung (samt Vorlageantrag) zu erteilen; dem wurde fristgerecht am **02.05.2023** entsprochen.

Das gegenständliche Verfahren wurde am **27.11.2023** gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur rechtskräftigen Beendigung des beim Landesgericht Klagenfurt zur GZ xxxxx unter anderem auch gegen die Gemeinschuldnerin anhängigen Strafverfahrens ausgesetzt.

Mit Urteil des Landesgerichtes Klagenfurt vom **13.03.2024** zur nunmehr infolge Richterwechsels unter der GZ xxxxx geführten Verfahrens wurde die Gemeinschuldnerin nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) unter anderem die Kalenderjahre 2011-2018 betreffend wegen Verkürzung der festzusetzenden Körperschaftssteuer iHv insgesamt Euro xxxxx verurteilt und hierfür eine Verbandsgeldbuße im Ausmaß von Euro xxxxx verhängt; auch ihr handelsrechtlicher Geschäftsführer wurde für dieselbe Tathandlung schuldig erkannt. Die Urteile erwuchsen in Rechtskraft.

Am **05.08.2024** fand vor dem Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin statt, in dem einerseits die Adressierung der angefochtenen KEST- Bescheide mit der belangten Behörde erörtert, und andererseits vom Bf. die Beschwerden gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2019, sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011-2019 zurückgezogen wurden. Nach diversen Außerstreitstellungen im Zusammenhang mit den Schätzungsgrundlagen zog der Bf. schließlich den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurück.

II. Sachverhalt

2.1. Allgemeines

Die Gemeinschuldnerin, deren Unternehmensgegenstand die „Herstellung von Dentalbedarf“ ist, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 15.01.1990 errichtet und zur Firmenbuchnummer xxxxx mit dem Sitz in der politischen Gemeinde A in das Firmenbuch des Landesgerichtes Klagenfurt eingetragen. In den Streitjahren agierte als allein vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer AB (geb. xx.x.xxxx). Das Stammkapital wurde zu je 25 % von XY, geb. am xx.xx.xxxx sowie dem vorgenannten Geschäftsführer gehalten; die restlichen 50 % waren zwischen CC, geb. xx.xx.xxxx, DD, geb. xx.xx.xxxx, EE, geb. xx.xx.xxxx und FF, geboren xx.xx.xxxx aufgeteilt. Bis zu ihrer Pensionierung im Jahr 2007 führte XY gemeinsam mit AB die Geschäfte und waren beide als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Ab diesem Zeitpunkt bekleidete dieses Amt AB alleine, XY war jedoch weiterhin als geringfügig Beschäftigte für die wirtschaftlichen Agenden zuständig (Auszug aus den historischen Daten des öffentlichen Firmenbuchs zur FN xxxxx; rk Anklageschrift der StA Klagenfurt zu xxxxx vom 06.10.2021, S. 10f).

2.2. Zu Spruchpunkt I. Beschluss (KESt 2011-2018, USt 2011-2019 und KÖSt 2019)

Mit Beschluss des Landesgerichts Klagenfurt als Konkursgericht vom xx.xx.2020 zu xxxxx, wurde über das Vermögen der Gemeinschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet und Mag. MV zum Masseverwalter bestellt.

Die anfechtungsgegenständlichen Bescheide die Haftung für Kapitalertragsteuer den Zeitraum 2011-2018 betreffend datieren mit 23.09.2020 und wurden von der belangten Behörde wie folgt adressiert:

„Firma

BF1

zH Mag. MV als

Masseverwalter

xx“

Der Bf. zog die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide die Jahre 2011-2019 betreffend, sowie jene gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2019 im Zuge des Erörterungstermins vom 5.8.2024 zurück.

2.3. Zu Spruchpunkt II. (Erkenntnis Körperschaftsteuer 2011-2018)

GG, geb. am xx.xx.xxxx in ***, österreichischer Staatsbürger, wohnhaft in AdresseGG, war in den Beschwerdejahre handelsrechtlicher Geschäftsführer der Z, einer im Firmenbuch des LG Klagenfurt zur FN xxxxx eingetragenen Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in AdresseZ, ihrerseits

eine 100%ige Tochtergesellschaft der MutterZ (USA). Sie ist im Goldgeschäft tätig, wobei das sogenannte „Refining“ ein wesentliches Geschäftsfeld dieses Unternehmens darstellt. Dabei wird Gold angekauft - vornehmlich von Zahnärzten, Zahnlaboren oder sonstigen Bruchgoldverarbeitern -, gereinigt, geprüft und dessen Wertermittlung zum Zweck des Wiederverkaufs als Goldlegierung für Zahnprothesen verstanden (Auszug aus den historischen Daten des öffentlichen Firmenbuchs zur FN xxxxx; rk Anklageschrift vom 06.10.2021 der StA Klagenfurt zu xxxxx, S. 1 und 10f).

In den Streitjahren bestand eine Geschäftsbeziehung zwischen der Z einerseits und der Gemeinschuldnerin andererseits dergestalt, als ersteres Unternehmen Rohmaterial (vornehmlich Edelmetall mit der Bezeichnung „Aurolite 55“ als auch Nichtedelmetalle, wie „Auriloy NP Supreme“ und „LUKACHromC“) an die Gemeinschuldnerin (vertreten durch ihren Geschäftsführer) veräußerte, wobei die Wareneinkäufe auf zwei Rechnungen, nämlich einer „offiziellen“ lautend auf den Firmennamen und einer „inoffizielle“ als Barrechnung aufgesplittet wurden, sodass die Gemeinschuldnerin nur einen Teil dieser Umsätze in ihr buchhalterisches Rechenwerk aufnehmen musste. Das in bar angekaufte Material verwendete die Gemeinschuldnerin wiederum dazu, Edel- bzw. Nichtedelmetallkronen herzustellen und diese - ebenso an der Buchhaltung vorbei – zu veräußern, um sog. „Schwarzumsätze“ zu lukrieren (rk Anklageschrift vom 06.10.2021 der StA Klagenfurt zu xxxxx, S. 16; Urteile des LG Klagenfurt vom 13.3.2024 zu xxxxx einerseits die Gemeinschuldnerin und andererseits den vormaligen GF AB betreffend; geständige Verantwortung des vormaligen GF AB dem Grunde nach vom 28.4.2022, Hv-Protokoll S. 5; Urteil des LG Klagenfurt vom 28.4.2022 den Angeklagten GG betreffend zu xxxxx).

Die Gemeinschuldnerin wurde mit Urteil des Landesgerichtes Klagenfurt vom 13.03.2024 (GZ xxxxx) als gemäß § 3 Abs. 1 Z. 1 und 2, Abs. 2 VbVG iVm §§ 1 Abs. 2, 28a Abs. 1 FinStrG für die Finanzvergehen ihres handelsrechtlichen Geschäftsführers AB verantwortlicher Verband unter anderem die Kalenderjahre 2011 - 2018 betreffend, wegen Verkürzung der festzusetzenden Körperschaftssteuer in Höhe von insgesamt Euro xxxxx zu einer Verbandsgeldbuße im Ausmaß von Euro xxxxx,00 verurteilt. Nach dem Tenor dieser Entscheidung hat der Geschäftsführer ua im Zeitraum 2012 bis 2018 vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten, nämlich durch Nichtoffenlegung bzw. Verschweigen von Umsätzen und Betriebseinnahmen und in der Folge Nichterfassung derselben in den diesbezüglichen Jahressteuererklärungen in den Kalenderjahren 2011 - 2018 eine Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzten Körperschaftssteuer in nachfolgend angeführter Höhe bewirkt:

[...]

Diese Verurteilung basiert auf den Berechnungen des im Strafverfahren beigezogenen gerichtlich beeideten Sachverständigen Mag. GA vom 17.03.2023, die ua auf der Annahme

füßen, dass die Materialkosten von den Angeklagten AB und XY getragen wurden [Sachverständigengutachten Mag. GA vom 17.03.2023 (idF kurz: SV-GA Mag. GA), TZ 46 und TZ 65]. Auch der Mitangeklagte AB wurde am selben Tag aufgrund der vorgenannten Tathandlungen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung schuldig erkannt. Die Urteile sind rechtskräftig.

Per 01.01.2011 betrug die Höhe der Verluste der Gemeinschuldnerin Euro xxxxx; es wurde weder in den Veranlagungsverfahren der Vorjahre über deren mangelnde Vortragsfähigkeit abgesprochen noch ist ein gesonderter Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 BAO dieses Inhaltes ergangen. Ob die Buchführung in den Entstehungsjahren der Verluste ordnungsgemäß war, wurde von der belangten Behörde nicht geprüft, bzw. wurden keine Feststellungen dazu im Zuge einer Betriebsprüfung getroffen.

III. Beweiswürdigung

Die vorstehenden Feststellungen basieren - sofern nicht im Sachverhalt bereits ohnedies die Beweisquelle genannt wurde - auf nachfolgender Beweiswürdigung:

3.1. Zu Allgemeines

Was die Historie der Gemeinschuldnerin anlangt, hat das Gericht einerseits Einsicht in das offene Firmenbuch, sowie andererseits in die dort hinterlegten Urkunden genommen.

3.2. Zu Spruchpunkt I. Beschluss (KESt 2011-2018, USt 2011-2019 und KÖSt 2019)

Die Feststellungen zum Konkursverfahren wurden der öffentlich einsichtigen Insolvenzdatei entnommen; die festgestellte Adressierung der Haftungsbescheide geht unzweifelhaft aus den von der belangten Behörde vorgelegten Bescheidkopieen hervor.

Die Zurückziehung der Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011-2019, sowie den Körperschaftsteuerbescheid 2019 erfolgte im Zuge des Erörterungstermins durch den Bf. und ist im diesbezüglichen Protokoll festgehalten (ET-Protokoll vom 05.08.2024, S. 1f).

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Körperschaftsteuer 2011-2018)

Insoweit die Beweisquellen nicht bereits konkret in den Feststellungen unter Punkt II.2.3. genannt sind, fußen diese auf dem Inhalt des Strafaktes des LG Klagenfurt zu xxxxx (vormals xxxxx), dort insbesondere den verurteilenden Entscheidungen vom 13.04.2024 – die teils wörtlich wiedergegeben wurden -, sowie dem SV-GA Mag. GA.

Die Höhe des Verlustvortrages ist zwischen den Parteien unstrittig (Bp-Bericht vom 21.09.2020, Anhang zu Tz 11 iVm Beschwerde vom 10.12.2020, S. 3); dass die Buchführung in den

Entstehungsjahren der Verluste nicht konkret geprüft, sondern aufgrund der in den hier strittigen Jahren festgestellten Mängel auf solche der Vorjahre geschlossen wurde, gestand die Prüferin im Rahmen des Erörterungstermines auf Nachfrage des Gerichtes zu, gleiches gilt für die Frage der bescheidmäßigen Versagung des Vortrages (Protokoll ET vom 05.08.2024, S. 2).

3.3.1. Zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen:

Die Gemeinschuldnerin ist als Kapitalgesellschaft nach § 190 Abs. 1 UGB zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet. In diesen hat sie ihre unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage ihres Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Nach Abs. 3 müssen die Eintragungen in den Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für das Steuerrecht maßgebend. Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung und dem durchgeführten gerichtlichen Strafverfahren bestehen keine Zweifel daran, dass die Gemeinschuldnerin in den Streitjahren ihren Verpflichtungen nach § 190 UGB und § 5 EStG 1988 nicht ausreichend nachgekommen ist. Verwiesen wird diesbezüglich auf den Betriebsprüfungsbericht vom 21.9.2020 und die darin festgehaltenen Mängel (insb. Nichterfassung von Bareinkäufen iZm den Edel- und Nichtedelmetallen, Tz 5 und 6) sowie auf das Gutachten SV-GA Mag. GA, hier insbesondere die Ausführungen unter der Tz 28 auf S. 15. Aufgrund der Buchführungsmängel kann sich die Gemeinschuldnerin folglich nicht auf die Vermutung der Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen berufen. Die aufgezeigten Mängel geben begründeten Anlass, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, weshalb die Schätzungsberechtigung nach § 184 BAO zu bejahen ist. Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Es ist Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. zB VwGH 02.07.2002, 2002/14/0003; 08.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122; uvam). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, 95/15/0144; 23.04.1998, 97/15/0076; uvam). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (so etwa VwGH 30.09.1998, 97/13/0033). Ausgehend von diesen Prämissen erweist sich sohin die Inanspruchnahme der Schätzungsbefugnis durch die belangte Behörde dem Grunde nach als rechters. Die Schätzung selbst – die einen Teil der Beweiswürdigung bildet – hat jedoch – entgegen der Annahme der belangten Behörde – rücksichtlich dem Tenor des Strafurteils (samt

dem diesen zugrundeliegenden SV-GA Mag. GA), sowie dem Ergebnis des Erörterungstermins, in dem die der nachfolgenden Berechnung zugrunde gelegten Parameter weiterstgehend außer Streit gestellt wurden (Protokoll ET vom 05.08.2024, S. 2ff) – zu lauten, wie folgt:

a. Hinzurechnung Edelmetall (va „Aurolite 55“)

[...]

Die Parteien haben im Zuge des Erörterungstermins den jährlichen Materialeinsatz, die zu verarbeitende Menge pro Zahnkrone, die Anzahl der jährlich hergestellten Kronen sowie den Verkaufspreis derselben außer Streit gestellt (Protokoll ET vom 05.08.2024, S. 2 und 4f); diese Zahlen decken sich im Übrigen auch mit denen im SV-GA Mag. GA. Da die strafgerichtliche Verurteilung der Gemeinschuldnerin auf der vom vorgenannten Sachverständigen in seinen Ausführungen dargelegten Variante beruht, wonach die Kosten für den Materialeinkauf durch die (weiteren) Angeklagten AB und XY getragen wurden (SV-GA Mag. GA, S.20 und 28 samt Schadensberechnung auf S. 38), war es – aufgrund der im Zuge der rechtlichen Beurteilung dargelegten Bindungswirkung (vgl. dazu IV.4.3.1.) – dem Bundesfinanzgericht verwehrt, von der – einem erhöhten Beweismaß unterworfenen – Beweiswürdigung des LG Klagenfurt in diesem Punkt abzuweichen. Zwar zog der Bf. den Einwand, wonach die Materialkosten durch die Gemeinschuldnerin getragen worden wären, im Zuge des Erörterungstermins zurück, was jedoch für die Schätzung der Bemessungsgrundlage keine Relevanz haben konnte: Die Anschaffungskosten wurden - nach Auffassung des Strafgerichtes – durch die beiden zuvor namentlich genannten Personen getragen und reduzierten folglich den Umfang der Hinzurechnung. Die Verringerung der Bemessungsgrundlage um den Einkaufspreis für das Edelmetall muss logischerweise auch auf die Gemeinschuldnerin durchschlagen, da diese ja nicht für eine eigene Tathandlung, sondern als Verband für das Verhalten ihres vormaligen Geschäftsführers haftet. Die mit dem in Umgehung der Buchhaltung erworbenen Material erwirtschafteten Umsätze können nicht bei der (für Drittverhalten verantwortlichen) Gemeinschuldnerin höher, als jene bei den unmittelbaren Tatausführenden sein. Es war sohin der vom SV Mag. GA im Strafverfahren berechnete durchschnittliche Einkaufspreis iHv xx/Krone – der allseits im Verfahren vor dem BFG unwidersprochen blieben und aus Sicht des Verwaltungsgerichts nachvollziehbar dargelegt wurde – wie aus der vorigen Tabelle ersichtlich – in Abzug zu bringen (siehe auch SV-GA Mag. GA, S. 21).

b. Hinzurechnung Nichtedelmetall (zB: „Auriloy NP Suprime“ und „LUKACHromC“)

[...]

Was den Schwund bei der Herstellung, die Menge/Krone, die Anzahl der Kronen/Jahr, sowie den Preis pro Krone anlangt, ist ebenfalls auf die Außerstreitstellung im Zuge des

Erörterungstermins vom 05.08.2024 zu verweisen (Protokoll ET vom 05.08.2024, S. 3f). Da auch im Bereich der Nichtedelmetallkronen die strafgerichtliche Verurteilung auf der Beweiswürdigung gründet, wonach die Kosten für den Materialeinkauf durch die (weiteren) Angeklagten AB und XY getragen wurden, waren die vom SV Mag. GA im Strafverfahren angesetzten Materialkosten/Krone – die allseits im Verfahren unwidersprochen blieben und aus Sicht des Verwaltungsgerichtes nachvollziehbar dargelegt wurden – anzusetzen (siehe auch SV - GA Mag. GA, S. 28f); um Wiederholungen zu vermeiden wird zur Begründung des Abzuges der Anschaffungskosten auf die diesbezüglichen Ausführungen unter lit. a verwiesen.

Schließlich stellten die Parteien auch die jährlich – an der Buchhaltung vorbei – verarbeitete Menge mit xxx/Jahr außer Streit (Protokoll ET vom 05.08.2024, S. 3). Zur Frage der Zulässigkeit der Abweichung in diesem Punkt von der strafgerichtlichen Verurteilung (dieser lag für die Jahre 2011 und 2012 ja je eine geschätzte Menge von xx/Jahr zugrunde; vgl. dazu SV - GA Mag. GA, S. 23 und 38), wird auf die Ausführungen in der rechtlichen Beurteilung verwiesen (Pkt. IV. 4.3.1.).

c. Hinzurechnung gesamt

Ingesamt ergibt sohin die Schätzung der Grundlagen für die Abgabeberechnung, dass nachfolgende Beträge dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen sind:

[...]

IV. Rechtliche Beurteilung

4.1. Rechtsnachfolgerin belangte Behörde

Gemäß § 323 b Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2020/99 tritt das Finanzamt Österreich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes. Partei des Verfahrens ist nunmehr das Finanzamt Österreich als belangte Behörde.

4.2. Zu Spruchpunkt I. Beschluss (KESt 2011-2018, USt 2011-2019 und KÖSt 2019)

4.1.1. Haftung für Kapitalertragsteuer 2011-2018

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidungen (§ 262) oder mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder

b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Durch Eröffnung des Konkursverfahrens wird das gesamte, der Exekution unterworfenene Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkursverfahrens erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen (§ 2 Abs. 2 IO). Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners im Sinne des § 80 BAO (*Ritz*, BAO⁷, § 80 Tz 3a und die dort zitierte Judikatur). Auch in einem Abgabeverfahren tritt nach der Eröffnung des Konkursverfahrens der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv - oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (VwGH 24.7.2007, 2006/14/0065; 18.9.2003, 2003/15/0061; 22.10.1997, 97/13/0023).

Gemäß § 2 Abs. 1 IO treten die Rechtswirkungen der Konkursöffnung mit Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Bekanntmachung des Inhalts des Konkursedikts folgt.

Im vorliegenden Fall wurden die als Bescheide intendierten Erledigungen nach Eröffnung des Konkursverfahrens erlassen und an die Gemeinschuldnerin zu Händen ihres Masseverwalters adressiert. In Anbetracht der obigen Ausführungen stellen daher die als Bescheide intendierten Erledigungen keine wirksamen Bescheide dar. Diese Erledigungen konnten gegenüber der Gemeinschuldnerin nicht wirksam erlassen werden. Die Erledigungen wären richtigerweise an den Masseverwalter und nicht an sie zu richten und dem Masseverwalter zuzustellen gewesen. An die Gemeinschuldnerin vertreten durch (bzw. zu Händen) des Masseverwalters adressierte Erledigungen sind nicht an den Masseverwalter, sondern an den Schuldner gerichtet. Durch die bloße Zustellung der an die Gemeinschuldnerin gerichteten Erledigungen an den Masseverwalter sind sie dem Masseverwalter gegenüber jedoch nicht wirksam geworden (VwGH 24.07.2007, 2002/14/0115; VwGH 2.3.2006, 2006/15/0087; VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373). Es liegen sohin keine wirksam ergangenen Bescheide vor.

Mit Beschwerde anfechtbar sind aber nur Bescheide. Bescheidbeschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter sind daher als unzulässig zurückzuweisen (*Ritz*, aaO, § 260 Tz 8 und die dort zitierte Judikatur).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage und des Umstandes, dass Mag. MV mit Wirksamkeit zum 12.08.2020 zum Masseverwalter bestellt wurde, sind die von der belangten Behörde als „Haftungsbescheide“ titulierten Schreiben vom 23.09.2020 nicht wirksam erlassen worden und vermochten somit gegenüber dem Masseverwalter keine Rechtswirkungen zu entfalten.

Da die Bescheide der belangten Behörde nicht wirksam geworden sind, war die dagegen gerichtete Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen.

4.1.2. Umsatzsteuer 2011-2019 und Körperschaftsteuer 2019

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde vom Verwaltungsgericht mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären, wenn sie zurückgenommen wird. Da der Bf. im Zuge des Erörterungstermins vom 05.08.2024 die hier gegenständlichen Beschwerden zurückgezogen hat, war die dagegen gerichtete Beschwerde als gegenstandslos zu erklären und das Verfahren in diesen Punkten einzustellen.

4.3. Zu Spruchpunkt II. (Erkenntnis Körperschaftsteuer 2011-2018)

4.3.1. Bindung an das Strafurteil

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung erkennt, entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabungsverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen; die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl. z.B. VwGH 30.04.2003, 2002/16/0006, VwGH 30.01.2001, 95/14/0043, VwGH 18.08.1994, 94/16/0013 u.a.). Die Bindung besteht allerdings nur hinsichtlich jener Personen, denen gegenüber das Strafurteil ergangen ist, nicht aber gegenüber Dritten (vgl. VwGH 01.09.2015, Ro 2014/15/0023, mwN).

Die Rechtsordnung misst damit der Beweiskraft von Beweismitteln, die zu einer strafgerichtlichen Verurteilung führen, besondere Bedeutung bei, weil anders als im Abgabungsverfahren, wo die größte Wahrscheinlichkeit genügt, hier die volle Überzeugung der Strafbehörde gegeben sein muss. Es ist daher davon auszugehen, dass in den Fällen, in denen eine Straftat mit rechtskräftigem Urteil als erwiesen angenommen wurde, keine begründeten Zweifel mehr am Tatgeschehen offen geblieben sind (vgl. BFG 17.11.2014, RV/5101152/2009; BFG 11.09.2014, RV/1300008/2013).

Wie bereits im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt, war das Gericht an die dem Strafurteil zugrundegelegte Beweiswürdigung, wonach die Materialkosten von den Mitangeklagten getragen wurden gebunden und war ihm in diesem Punkt ein Abweichen – ohne gegen die zwingend bestehende Bindungswirkung zu verstoßen - verwehrt. Wer die Anschaffungskosten getragen hat, ist eine auf der vom Strafgericht bindend festgestellten Sachverhaltsebene zu klärende Frage und stellt keinen Teil der Schätzung nach § 184 BAO – sondern nur eine Vorfrage dazu - dar.

Anders verhält es sich hingegen bei der Frage der Schätzung der Menge angekauften Nichtedelmetalls in den Jahren 2011 und 2012: Abgabenbehörden sind nur an die vom Strafgericht festgestellten und vom Spruch gedeckten Tatsachen, nicht jedoch an ihre steuerliche Beurteilung gebunden. Es steht ausschließlich der mit der Vollziehung der Abgabengesetze betrauten Abgabenbehörde zu, die steuerrechtliche Beurteilung der festgestellten Sachverhalte zu treffen. Die Schätzung der Bemessungsgrundlagen iSd § 184 BAO fällt in den Kompetenzbereich der Abgabenbehörden (bzw. über § 2a BAO in jenen des BFG). Somit obliegt es diesen im Rahmen der Steuerfestsetzung die Grundlagen - auch höher als das Strafgericht - zu schätzen. Rücksichtlich der Ausführungen in der Beweiswürdigung, wonach die Menge des jährlich in Umgehung der Buchhaltung erworbenen und weiterverarbeiteten Nichtedelmetalls mit xxx/Jahr außer Streit gestellt wurde, war sohin in allen strittigen Jahren von diesem Maß auszugehen.

4.3.2. Körperschaftsteuerberechnung

Nach § 1 Abs. 1 und 2 KStG 1988 unterliegen juristische Personen des Privatrechtes, somit auch GmbHs, der unbeschränkten Steuerpflicht, wenn sie im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben, was beides auf die Gemeinschuldnerin zutrifft. Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen, sohin der Gesamtbetrag der Einkünfte aus dem im § 2 Abs. 3 des EStG aufgezählten Einkunftsarten ua nach Ausgleich mit Verlusten zugrunde zu legen, wobei hinsichtlich der Ermittlung des Einkommens die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes maßgeblich sind (§ 7 Abs. 1 iVm Abs. 2 KStG 1988).

Dies vorausgeschickt beträgt somit der Gesamtbetrag der Einkünfte:

[...]

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind die in einem vorangegangenen Jahr entstandenen Verluste als Sonderausgaben vom Einkommen abzuziehen, wenn diese ua durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind. Der Regelung des § 8 Abs. 4 Z. 2 lit. a KStG 1988 entsprechend steht dieser Verlustabzug Körperschaften nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte zu. Über die vom Gesetz geforderte Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Verlustjahr wird erst in der Veranlagung des Jahres entschieden, in dem der Verlustabzug vorgenommen werden sollte (VwGH 29.6.2005, 2002/14/0132), es sei denn, dass im Veranlagungsverfahren des Verlustjahres über die mangelnde Vortragsfähigkeit abgesprochen wurde (VwGH 29.9.0, 2001/13/0013), eine solche Feststellung in einem Grundlagenbescheid gemäß § 188 BAO getroffen wurde (VwGH 15.12.1994, 92/15/0030) oder ein gesonderter Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 BAO dieses Inhalts ergangen ist (VwGH 29.9.2004,

2001/13/0013). Wie festgestellt wurde in den Vorjahren über die Frage der Zulässigkeit des Verlustabzuges nicht gesondert entschieden; weiters hat die belangte Behörde die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in den Entstehungsjahren der Verluste nicht gesondert geprüft. Trotzdem wurde der Gemeinschuldnerin der Verlustvortrag versagt. Es wurde aufgrund der festgestellten Mängel in den Büchern die Streitjahre betreffend, der Schluss gezogen, dass auch die Buchführung der Vorjahre nicht ordnungsgemäß gewesen wäre, ohne dass jedoch konkrete Prüfungsmaßnahmen gesetzt bzw. Feststellungen dazu getroffen worden wären. Da dies unterlassen wurde, sind die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit belastet. Der Verlustabzug steht der Gemeinschuldnerin gemäß § 8 Abs. 4 Z. 2 lit. a KStG 1988 iVm § 18 Abs. 6 EStG 1988 zu.

Insgesamt war sohin der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011-2018 teilweise Folge zu geben und diese rücksichtlich der in der Beweiswürdigung dargelegten Schätzung - wie in den einen integrierenden Bestandteil dieses Urteils bildenden Berechnungsblättern ./1 - ./8 dargestellt - zu berechnen und neu festzusetzen.

4.4. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständlich nicht vor, schließlich hat sich das Gericht einerseits an die klare Gesetzeslage bzw. andererseits an die zitierte höchstgerichtliche Judikatur gehalten, sodass die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. August 2024