

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Aviso Wirtschaftstreuhand u StB GmbH, Mosetiggasse 1, 1230 Wien, und Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 39/1/12, 1220 Wien, über die Berufung (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs 38 BAO) vom 11.3.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 11.2.2010 betreffend Kapitalertragsteuer 2006-2008 und vom 15.2.2010 betreffend Körperschaftsteuer 2006-2008, Umsatzsteuer 2006-2008 sowie Wiederaufnahme der Verfahren zur Körperschaftsteuer 2006, 2007 und zur Umsatzsteuer 2007, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I.1. Die angefochtenen Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2006-2008 werden gemäß § 279 BAO aufgehoben.

I.2. Die Beschwerde wird betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

I.3. Im Übrigen (Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2006-2008) werden die angefochtenen Bescheide gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Punkt 3.1.5. der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat zunächst nach einer Außenprüfung über die Jahre 2006-2008 u.a. die Verfahren zur Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer wiederaufgenommen und neue Sachbescheide sowie Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer erlassen. Diese wurden allesamt im Februar 2010 der beschwerdeführenden Partei (Bf) und nicht ihrem steuerlichen Vertreter zugestellt. In weiterer Folge ist aufgrund der erhobenen Beschwerde vom UFS (2.4.2012, RV/1552-W/10) eine Entscheidung ergangen, die vom VwGH mit Erkenntnis vom 1.6.2016, 2012/13/0058 aufgehoben wurde. Es sei – laut ergänzendem Schriftsatz der Bf an den VwGH – trotz aufrechter Zustellvollmacht vom Finanzamt an die Bf selbst und nicht an ihren steuerlichen Vertreter zugestellt worden; letzterem seien die Bescheide nie im Original zugegangen, weshalb mit dem UFS nun die unzuständige Behörde entschieden habe.

Im neuerlichen Verfahrensgang hat nunmehr das BFG ohne weitere Prüfung des Sachverhaltes einen Zurückweisungsbeschluss gefasst (BFG 21.2.2017, RV/7102902/2016), gegen den die belangte Behörde Revision erhoben hat. Begründend führt die belangte Behörde aus, tatsächlich sei die schriftliche Vollmacht, welche die Bf im vorangegangenen Verfahren dem VwGH vorgelegt habe, vom steuerlichen Vertreter im elektronischen Abgabensinformationssystem am 1.9.2005 entfernt und erst nach Zustellung der angefochtenen Bescheide an die Bf vom steuerlichen Vertreter am 10.3.2010 wieder eingetragen worden. Diese Tatsache habe die belangte Behörde bisher nicht vorbringen können, weil sie weder vom ergänzenden Schriftsatz der Bf an den VwGH Kenntnis erlangt habe, noch im fortgesetzten Verfahren dazu befragt worden sei, wobei auch der erkennende Richter in das elektronische Abgabensinformationssystem hätte Einsicht nehmen können. Der VwGH hat den Beschluss sodann wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben (VwGH 29.5.2024, Ra 2024/13/0010). Da sich die Sachlage wesentlich und in entscheidungserheblicher Weise geändert habe, hätte für das BFG keine Bindungswirkung an die Rechtsanschauung des VwGH mehr gelten können (vgl. VwGH 14.5.2020, Ra 2019/13/0097; 22.8.2022, Ra 2022/16/0040). Das BFG hätte sich daher nicht damit begnügen können, unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 1.6.2016, 2012/13/0043 seine Unzuständigkeit auszusprechen; es wäre vielmehr verpflichtet gewesen, im fortgesetzten Verfahren entsprechende Feststellungen zur Frage des Bestehens der Zustellvollmacht zu treffen.

Da der Richter des bisherigen Verfahrens mittlerweile in den Ruhestand versetzt und seine Gerichtsabteilung aufgelöst worden ist, wurde der Fall nach der neuerlichen Entscheidung des VwGH gemäß Geschäftsverteilung des BFG einer neuen Gerichtsabteilung zugewiesen.

Inhaltlich strittig sind im Verfahren nach der Außenprüfung wiederum „unsachlich viele“ auf die Bf angemeldete Kraftfahrzeuge (siehe hierzu bereits das Erkenntnis zu RV/7102021/2024), weiters nicht hinreichend belegte Kassaein- bzw -ausgänge (samt festgestellter verdeckter Ausschüttungen über die daraus laut belangter Behörde resultierenden Fehlbeträge) sowie Rechnungen von Baufirmen, die vom Finanzamt als Scheinunternehmen qualifiziert wurden und deshalb die Rechnungen weder als Betriebsausgaben anerkannt noch zum Vorsteuerabzug zugelassen worden sind.

Am 10.9.2024 wurde vor dem Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin (§ 269 Abs 3 BAO) zur Sach- und Rechtslage abgehalten und die Verfahrensparteien zur Vorlage weiterer Unterlagen binnen zwei Wochen aufgefordert.

Am 7.10.2024 legt die belangte Behörde elektronisch den umfangreichen Arbeitsbogen der Außenprüfung 2006-2008 vor. Der inhaltsgleiche Papierakt sei bereits im Ursprungsverfahren – damals noch an den UFS – übermittelt worden.

Seitens der Bf erfolgten keine weiteren Verfahrenshandlungen mehr.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Zur Zuständigkeit des BFG

Eine Zustellvollmacht der steuerlichen Vertretung der Bf war angemerkt bis 1.9.2005 sowie ab 10.3.2010. Die angefochtenen Bescheide wurden in der Zeit dazwischen erlassen und mangels Zustellbevollmächtigtem der Bf selbst zugestellt.

1.2. Zu den inhaltlichen Streitpunkten

Soweit der Sachverhalt und damit die von der Außenprüfung getroffenen Feststellungen strittig ist, hat das Bundesfinanzgericht folgenden entscheidungserheblichen Sachverhalt festgestellt:

Im Jahr 2006 waren auf die Bf mehrere Fahrzeuge angemeldet, wobei ein Großteil besonders repräsentativen Charakter hatte. Weder auf den Geschäftsführer noch auf einen der Gesellschafter war in diesem Zeitraum ein Fahrzeug angemeldet. Vom Sachbezug des Geschäftsführers für ein Fahrzeug abgesehen, bestanden keine Nutzungsvereinbarungen, Fahrtenbücher wurden nicht geführt. Von einer Büromitarbeiterin und einem Mitarbeiter, der die Baustellenaufsicht durchführte, abgesehen waren nur wenige Arbeitskräfte kurzzeitig und geringfügig beschäftigt. Die luxuriösen Fahrzeuge dienten überwiegend nicht dem Unternehmen, sondern den Gesellschaftern und ihren Angehörigen zur privaten Nutzung.

Seitens der Außenprüfung wurde daher ein angemessener Teil der Pkw-Aufwendungen dem Gewinn hinzuzurechnen.

Ab dem Jahr 2007 waren nur mehr drei bzw zwei Fahrzeuge auf die Bf angemeldet, die von ihr auch in Hinblick auf ihre Gesellschafter fremdüblich eingesetzt worden sind.

Die Bf ist Immobilienentwicklerin und hat diverse Bauaufträge vergeben:

Die real existente ***Sub1*** Bau GmbH hat im Jahr 2006 elf Rechnungen über Bauvorhaben mit einem Gesamtbetrag von 199.500 Euro zuzüglich USt gelegt. Die Rechnungen sind formell in Ordnung. Die ***Sub1*** Bau GmbH hat kein eigenes Personal und sich ihrerseits zur Leistungserbringung an die Bf Subunternehmen bedient, die bloße Scheinunternehmen sind. Die von der ***Sub1*** fakturierten Leistungen wurden durch nicht eruierbare Subunternehmen an die ***Sub1*** und durch diese an die Bf erbracht und von der Bf an die ***Sub1*** bezahlt.

Die ***Sub2*** Bau GmbH ist ein Scheinunternehmen ohne UID und hat im Jahr 2006 elf Rechnungen über Bauvorhaben mit einem Gesamtbetrag von 216.500 Euro zuzüglich USt gelegt. Dabei wurde eine Rechnungsnummer (89) doppelt verwendet, die UID des Leistenden fehlt auf sämtlichen Rechnungen bzw wurden UID-Nummern anderer Unternehmen verwendet. Die fakturierten Leistungen wurden von anderen Unternehmen erbracht und von der Bf bezahlt.

Die ***Sub3*** Bauträger GmbH hat im Jahr 2006 vier Rechnungen über Bauvorhaben mit einem Gesamtbetrag von 75.000 Euro zuzüglich USt gelegt. Art und Umfang der Leistung wird wie folgt beschrieben:

Rechnung Nr 10: „Fertigstellung von zwei Kellern“ [20.000 Euro]

Rechnung Nr 12: „für die laufenden Abbrucharbeiten“ [30.000 Euro]

Rechnung Nr 27a: „Fertigstellung des 2. Keller“ [10.000 Euro]

Rechnung Nr 32a: „Baumeisterarbeiten der 1. Etage“ [15.000 Euro]

Nähere Beschreibungen der getätigten Arbeiten (zB durch Vertrag oder Leistungsverzeichnis) bestehen nicht.

Die fakturierten Leistungen wurden erbracht und von der Bf bezahlt.

Die ***Sub4*** Bau und Handels GmbH hat an die Bf 16 Rechnungen über Bauvorhaben mit einem Gesamtbetrag von 140.210 Euro zuzüglich USt gelegt, die jeweils ein Ausstellungsdatum aus dem Zeitraum von Anfang Juni bis Anfang September 2006 ausweisen. Als Teilrechnung bezeichnete Dokumente enthalten keine UID der ***Sub4***, als Schlussrechnung bezeichnete Dokumente enthalten bereits die zum Zeitpunkt der Rechnungslegung noch gar nicht bekannte UID. Diese Rechnungen sind allesamt manipuliert, können nicht jene Dokumente sein, welche die ausgewiesenen Leistungen durch die Rechnungsausstellerin abrechnen und stellen bloße

Deckungsrechnungen dar, welche die tatsächlich Leistenden im Dunkeln lassen. Die fakturierten Leistungen wurden von anderen Unternehmen erbracht und von der Bf bezahlt.

Am 2.2.2007 erfolgte unter der Belegnummer 30 ein Kassaeingang über 70.000 Euro ohne Buchungstext. Als Gegenkonto im Haben wird das Konto 3700 (Verrechnungskonto Geschäftsführer) angesprochen. Der dazugehörige Beleg lautet fehlerhaft: „Rückzahlung Darlehen *an* Dr. ***Gf***“, statt „*von* Dr. ***Gf***“.

Am 15 und 17.7.2008 gab es je einen Kassaeingang über 30.000 Euro, einmal mit dem Buchungstext „Entnahme ret.“, einmal mit dem Buchungstext „Einlage“. Als Gegenkonto wurde das Verrechnungskonto Geschäftsführer im Haben angesprochen. Zu den Buchungen liegen jeweils Eigenbelege über Darlehensrückzahlungen von Dr. ***Gf*** vor.

1.3. Zu den Haftungsbescheiden betreffend Kapitalertragsteuer

Am 11.2.2010 hat die belangte Behörde als „Abgaben- und Haftungsbescheid(e)“ titulierte Erledigungen unter Verwendung des Formblattes „L20“ erlassen. Hierbei wurde die Bf als Adressat eingetragen, jeweils bei „Kapitalertragsteuer gem. § 95 (3) EStG“ ein Wert eingesetzt und zur Begründung auf Tz 4 und 10 des Bp-Berichtes verwiesen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Zustellfrage ergeben sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Ausdrucken aus dem elektronischen Aktenverwaltungssystem der Finanzverwaltung.

Betreffend nicht anerkannten Aufwand für Kraftfahrzeuge der Bf sind die Feststellungen der Außenprüfung für das Jahr 2006 in der Beschwerde nicht aufgegriffen worden und werden von der Bf akzeptiert (vgl Niederschrift zum Erörterungstermin vom 10.9.2024). Für die Jahre 2007 und 2008 bestehen nur mehr drei bzw zwei angemeldete Fahrzeuge; dies erscheint fremdüblich und nicht korrekturbedürftig, weshalb seitens der belangten Behörde ihre seinerzeitigen Feststellungen nicht aufrechterhalten werden (vgl Niederschrift zum Erörterungstermin vom 10.9.2024).

Dass die ***Sub1*** Bau GmbH entgegen der Ansicht der belangten Behörde kein Scheinunternehmen ist, ergibt sich daraus, dass die von der Außenprüfung getroffenen Schlussfolgerungen nicht nachvollzogen werden können: Alleine daraus, dass sich die ***Sub1*** zur Durchführung ihrer Aufträge Scheinfirmen bedient hat, lässt sich nicht ableiten, dass sie selbst auch eine Scheinfirma ist. Auch aus der Tatsache, dass der Geschäftsführer der ***Sub1*** bei anderen Gesellschaften als faktischer Geschäftsführer fungiert hat, ist für die ***Sub1*** selbst nichts abzuleiten. Vielmehr bestätigt sich die

Existenz der ***Sub1*** dadurch, dass ihr Geschäftsführer auch tatsächlich greifbar ist. Die Rechnungen der ***Sub1*** an die Bf enthalten alle erforderlichen Merkmale und wurden seitens der belangten Behörde nicht beanstandet.

Dass die ***Sub2*** Bau GmbH ein Scheinunternehmen ist, ergibt sich daraus, dass sie nicht einmal über eine UID verfügt hat. Die Aberkennung des Vorsteuerabzuges aus den Rechnungen der ***Sub2*** wurde seitens der Bf auch nicht weiter beanstandet. Die Bf richtet sich nur gegen die ertragsteuerliche Nichtanerkennung ihres Aufwandes (dazu siehe weiter unten nach der Würdigung der ***Sub4***).

Die Feststellungen zu den Rechnungen der ***Sub3*** Bauträger GmbH ergeben sich aus den im Verwaltungsakt einliegenden Rechnungen (OZ 88). Zur Vorlage der seitens der Bf behaupteten Leistungsverzeichnisse wurde im Erörterungstermin am 10.9.2024 eine zweiwöchige Frist gesetzt. Weder beantragte die Bf eine Fristverlängerung (wie die belangte Behörde zur Vorlage des Bp-Arbeitsbogens), noch hat sie bis zum heutigen Tag Unterlagen vorgelegt, weshalb davon auszugehen ist, dass nähere Leistungsbeschreibungen nicht existieren.

Dass die ***Sub4*** Bau und Handels GmbH eine bloße Scheinfirma ist, ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

Sie hat am 18.5.2006 ihre Eintragung im Firmenbuch beantragt (basierend auf der Errichtungserklärung vom 7.4.2006), wurde erst am 19.9.2006 eingetragen und erhielt mit Bescheid vom 25.10.2006 eine UID zugewiesen. Am 14.6.2007 wurde bereits der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet, eine GPLA-Prüfung wurde mangels Unterlagen mit Schätzung beendet, ebenso wurden Umsätze geschätzt, weil „2/2006“ die letzte abgegebene UVA war (vgl die diesbezüglichen Notizen im Arbeitsbogen, OZ 35, Reiter „***Sub4***“). Der von Beginn bis zum 22.12.2006 eingetragene Alleingesellschafter-Geschäftsführer ***Gf4*** scheint im ZMR als Unterkunftgeber des auf ihn folgenden Alleingesellschafter-Geschäftsführers auf; letzterer hat Österreich knapp nach Konkurseröffnung wieder verlassen. Beide waren an der selben Adresse gemeldet. ***Gf4*** war in Österreich nur von April 2006 bis August 2007, also bloß während des Bestehens der ***Sub4***, gemeldet, sein Unterkunftgeber war der Geschäftsführer der Bf. Diese Feststellungen gründen sich auf die Einsicht in das ZMR und in das Firmenbuch. Die Honorarnote des Notars über die Gesellschaftsgründung der ***Sub4*** ist in den Belegen der Bf enthalten.

Die Angaben des Geschäftsführers der Bf, Dr. ***Gf*** (vgl die Niederschrift vom 21.8.2006, OZ 80), in seinem Büro hätte sich ein Herr „***“ als Geschäftsführer der ***Sub4*** vorgestellt, erscheint unglaublich. Da sowohl Gründungsunterlagen der ***Sub4*** bei der Bf gefunden worden sind, als auch beide aufeinanderfolgenden Alleingesellschafter-Geschäftsführer von Dr. ***Gf*** Unterkunft erhalten haben, hat umgekehrt er die Gründung der ***Sub4*** initiiert und dort bloße Strohmänner installiert, um über den Umweg der ***Sub4*** (und weiterer Subunternehmen wie der *** Ltd; beide wurden seitens der

Finanzverwaltung als Scheinunternehmen eingestuft, vgl die diesbezüglichen Notizen im Arbeitsbogen, OZ 35, Reiter „***Sub4***“) insbesondere lohnabhängige Abgaben zu umgehen. Dass es sich bei der ***Sub4*** um eine bloße Scheinfirma handelt, erschließt sich schon daraus, dass sie keine Steuererklärungen abgegeben hat, die Gesellschafter-Geschäftsführer nur für die kurze Zeit des aktiven Bestehens der Gesellschaft überhaupt im Inland gemeldet waren und keinerlei schriftliche Vereinbarungen zwischen der Bf und der ***Sub4*** existieren. Aufgrund der zutage getretenen Verbindungen des Dr. ***Gf*** zur ***Sub4*** ist das Wissen der Bf im Zusammenhang mit den von der ***Sub4*** gelegten Deckungsrechnungen evident.

Der Zeitpunkt der UID-Vergabe an die ***Sub4*** Bau und Handels GmbH und die Beschaffenheit ihrer Rechnungen ergibt sich aus dem Verwaltungsakt. Dass sie an die Bf manipulierte Rechnungen ausgestellt hat, folgt aus der Tatsache, dass zum Zeitpunkt der behaupteten Rechnungsausstellung die UID der ***Sub4*** noch gar nicht bekannt war. Dass es sich um berichtigte Rechnungen handle, wie von der Bf vorgebracht, wird ihr nicht geglaubt, weil sich in den Rechnungen weder ein Hinweis darauf findet, dass es berichtigte Rechnungen wären, noch ein Berichtigungsdatum irgendwo ersichtlich wäre. Das Einzige, was in allen Rechnungen das Präfix „Ergänzung“ hat, ist die UID der Bf, die jeweils unter ihrer Adresse ausgewiesen ist. Zur Vorlage weiterer Unterlagen zur Vertragsbeziehung zur ***Sub4*** wurde der Bf im Erörterungstermin am 10.9.2024 eine zweiwöchige Frist gesetzt. Weder beantragte die Bf eine Fristverlängerung, noch hat sie bis zum heutigen Tag Unterlagen vorgelegt, weshalb davon auszugehen ist, dass es keine die Angaben der Bf stützenden Dokumente gibt.

Dass sämtliche von den genannten Baufirmen fakturierten Leistungen erbracht und von der Bf bezahlt worden sind, ergibt sich daraus, dass seitens der belangten Behörde keine Feststellungen dahingehend getroffen worden sind, die Bf hätte mit eigenen Schwarzarbeitern die Leistungen erbracht, und es lägen nur Scheinrechnungen vor. Dies hätte nämlich zur Folge gehabt, dass die nicht verausgabten Beträge zu verdeckten Ausschüttungen geführt hätten. Da die belangte Behörde im Zusammenhang mit den Subauftragsverhältnissen keine verdeckten Ausschüttungen festgestellt hat, folgt daraus, dass aus diesen Verhältnissen auch keine Geldrückflüsse an die Bf stattgefunden haben. Die verrechneten und bezahlten Ausgaben wurden auch tatsächlich von der Bf zur Gänze für die Durchführung der Arbeiten aufgewendet. Dass die fakturierten Leistungen erbracht worden sind, ergibt sich weiters daraus, dass die zugrundeliegenden Bauvorhaben tatsächlich existieren. Dass die Leistungen (von irgendwem) erbracht worden sind, ist seitens der belangten Behörde auch im Rahmen des Erörterungstermins nicht in Abrede gestellt worden. Die im Erörterungstermin seitens der belangten Behörde geäußerte Vermutung, die Bf werde schon einen entsprechenden Vorteil daraus geschöpft haben, sich Scheinunternehmen zu bedienen, reicht für die Feststellung von bloßen Scheinrechnungen bzw von Deckungsrechnungen und damit verbundenen Rückflüssen ebensowenig aus, wie die in Tz 6 des Bp-Berichtes getroffene Mutmaßung: „Aufgrund des

Gesamtatbestandes ergibt sich der dringende Verdacht der vorsätzlichen Verkürzung von Abgaben und Beiträgen durch Scheinauftragsverhältnisse“, denn ein Verdacht stellt keine Feststellung dar und kann achtzehn Jahre nach Verwirklichung des Sachverhaltes auch nicht mehr näher substantiiert werden.

Zu den von der belangten Behörde beanstandeten Kassabewegungen:

In ihrem Bericht über die Außenprüfung wertet die belangte Behörde den Kassaeingang vom 2.2.2007 als Kassaausgang, rechnet den Betrag (70.000 Euro) doppelt bei Gewinn und Umsatz hinzu und begründet dies folgendermaßen: „Richtigerweise wäre es aber lt. Beleg ein Kassenausgang. Demzufolge würden sich Kassenfehlbeträge in beträchtlicher Höhe ergeben und die gesamte Buchhaltung wäre daher nicht ordnungsgemäß und zu verwerfen.“

Die Verantwortung der Bf, man habe sich bei Belegerstellung verschrieben („an“ statt „von“) erscheint aus mehreren Gründen plausibler:

Erstens widerspricht es der Lebenserfahrung, Schwarzgeld in jener Kassa zu erfassen, die im „offiziellen“ Buchhaltungssystem bebucht wird und dann über offensichtliche Fehlbuchungen auffällig sonst auszuweisende Kassanegativstände kaschieren zu wollen.

Zweitens besteht ein Beleg vom 29.12.2007 über die Gewährung eines Darlehens durch die Bf an den Gf in Höhe von 70.000 Euro, der in unmittelbaren sinnvollen Zusammenhang zur Buchung vom 2.2.2007 gesetzt werden kann. Die mit der Darlehensgewährung verbundenen Ungereimtheiten (Buchung nur zu 40.000 Euro als Darlehen gegen das Verrechnungskonto des Gf, zu 30.000 hingegen als Einbruch, der einen Tag später stattgefunden hat) wurden von der belangten Behörde nicht aufgegriffen. Auch das Bundesfinanzgericht sieht keinen Anlass, diese siebzehn Jahre später aufzugreifen, zumal die weiteren Verbuchungen (Rückbuchung Darlehen, Einbuchung Versicherungszahlung) nicht erfolgswirksame Bestandsbuchungen sind und im Ergebnis nur zu einer Bereicherung des Gf führen, die nur bei ihm steuerliche Auswirkungen zeitigen könnten und somit nicht verfahrensgegenständlich sind.

Drittens ist ein banaler Schreibfehler über ein Wort deutlich naheliegender, als eine bewusste Fehlbuchung, die sich auf das gesamte Rechnungswesen massiv auswirken würde.

Zu den Buchungen vom 15. und 17.7.2008 führt der Bp-Bericht aus: „Ein Geldfluss bzw. sonstiger Nachweis konnte nicht erbracht werden. Es liegen nur Eigenbelege vor. Aus diesem Grund wurde im Jahr 2008 ein Betrag von € 120.000,00 (netto) dem erklärten Gewinn/Verlust und Umsatz (20%) als verdeckte Ausschüttung hinzugerechnet.“

Das erkennende Gericht sieht keine andere Möglichkeit, Geldeinzahlungen durch den Geschäftsführer zu erfassen, als jene, darüber einen Eigenbeleg zu erstellen. Für die steuerliche Gewinnauswirkung im Streitzeitraum kann es auch dahingestellt bleiben, ob es sich um die Rückzahlung von Darlehen (vgl Bp-Bericht) oder um das Rückgängigmachen einer vorangegangenen „Entnahme“ bzw um eine „Einlage“ (vgl den Buchungstext) handelt, weil das allesamt erfolgsneutrale Buchungen sind.

Wie das Einzahlen von Geld durch den Geschäftsführer, auch wenn er der Gatte einer

Gesellschafterin ist, zu einer Ausschüttung, noch dazu in doppelter Höhe, führen kann, ist mit den Regeln der Logik nicht in Einklang zu bringen, denn eine Ausschüttung kann nur bei Bereicherung eines Gesellschafters vorliegen, nicht aber bei Vermögenszugängen seitens der Gesellschaft. Weitere gedankliche Zwischenschritte und Feststellungen, die diesen Widerspruch auch nur ansatzweise aufzulösen vermögen, hat die belangte Behörde nicht getroffen.

Wenn im Rahmen des Erörterungstermins ins Treffen geführt wird, der Gf habe die Mittelherkunft der 60.000 Euro nicht nachweisen können, so belastet das zunächst nur seine eigene Einkommenssphäre. Die weiteren Mutmaßungen im Zuge des Erörterungstermins, es handelte sich um Schwarzgeld der Gesellschaft, das an die Gesellschafterin verdeckt ausgeschüttet und über ihren Mann wieder eingelegt worden wäre, sind dem Verwaltungsakt nicht im Entferntesten entnehmbar.

Zuletzt sei noch erwähnt, dass dem Verwaltungsakt nicht entnommen werden kann, dass die belangte Behörde einen Kassasturz durchgeführt hätte und so Ungereimtheiten zwischen dem tatsächlichen Kassastand und jenem laut Buchhaltung zutage getreten wären.

Soweit die Feststellungen imilverwaltungsverfahren unstrittig sind, ergibt sich der Sachverhalt aus dem unwidersprochen gebliebenen Bericht vom 11.2.2010 über die Außenprüfung, zumal aufgrund des lange zurückliegenden Zeitraumes eigene Ermittlungshandlungen des BFG nicht mehr sinnvoll durchführbar wären.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Aufhebung)

3.1.1. Zur Zuständigkeit des BFG

Im Zeitpunkt, als die angefochtenen Bescheide der Bf zugestellt worden waren, existierte kein Zustellbevollmächtigter (§ 9 ZustG) für die Bf. Damit war die Bekanntgabe der angefochtenen Bescheide durch Zustellung (§ 97 Abs 1 lit a BAO) an die Bf selbst (§ 13 Abs 1 ZustG) wirksam.

3.1.2. Zu den inhaltlichen Streitpunkten

Zu den **Fahrzeugen**: Kommt es außerhalb offener Ausschüttungen zu einer Bereicherung der Gesellschafter zulasten und mit Wissen der Gesellschaft, so liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, die ebenso nicht steuermindernd wirken kann (§ 8 Abs 2 KStG). Die Bereicherung der Gesellschafter liegt auch dann vor, wenn der Vermögensvorteil deren Angehörigen zugute kommt (*Raab/Renner in Lachmayr/Strimitzer/Vock*, KStG, § 8 Tz 669 ff mwN). Da auch keine fremdübliche und hinreichend bestimmte außenwirksame Vereinbarung über die Nutzung der nicht betrieblich veranlasst angeschafften Fahrzeuge besteht, stellt der Nutzungsvorteil der Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung dar, die dem Gewinn hinzuzurechnen ist. Mangels

Aufzeichnungen war die Höhe der verdeckten Ausschüttung gemäß § 184 BAO zu schätzen. Nicht fremdüblich erscheint die Existenz und der Betrieb der zahlreichen Fahrzeuge im Jahr 2006. Ab dem Jahr 2007 besteht diese nicht fremdübliche Nutzung nicht mehr, aus der Überlassung von Fahrzeugen liegen in der Folge keine verdeckten Ausschüttungen vor.

Zu den **Kassaeingängen**: Aus Kassaeingängen, die der Gf bei der Bf tätigt, lässt sich eine Bereicherung der Gesellschafter zulasten der Gesellschaft nicht ableiten. Es liegen somit auch keine verdeckten Ausschüttungen im Zusammenhang mit den Einzahlungen am 2.2., 15.7. und 17.7.2007 vor. Da es sich bei den Kassaeingängen um Kapitalrückzahlungen aus Darlehen handelt, liegen auch keine steuerpflichtigen Umsätze vor.

Zu den **Fremdleistungen** aus **ertragsteuerlicher** Sicht: Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs 4 EStG). Wie das Bundesfinanzgericht festgestellt hat, sind sämtliche von der Bf geltend gemachten Zahlungen an Bauunternehmen zur Durchführung von Bauvorhaben der Bf getätigt worden. Die gänzliche betriebliche Veranlassung steht daher fest. Die Aufwendungen fallen unter kein Abzugsverbot des § 12 KStG. Seitens der belangten Behörde wurde auch keinen der Bauunternehmer betreffend nachweislich von der Bf verlangt, die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen (§ 162 Abs 1 BAO), weshalb eine Nichtanerkennung der beantragten Absetzungen gemäß § 162 Abs 2 BAO nicht in Betracht kommt.

Zwar haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind (§ 269 Abs 1 BAO), und das Bundesfinanzgericht könnte selbst nach § 162 BAO vorgehen. Das Verlangen, den Empfänger zu benennen, stellt jedoch eine Ermessensentscheidung dar. Dieses Instrument achtzehn Jahre nach Verwirklichung der zugrunde liegenden Sachverhalte – nach durchgeführter Außenprüfung, einem Verfahren vor dem UFS und einem fortgesetzten Verfahren vor dem BFG – nun im abermals fortgesetzten Verfahren erstmals einzusetzen, erschiene dem Gericht eine deutliche Ermessensüberschreitung.

Die Betriebsausgaben waren daher anzuerkennen.

Aus **umsatzsteuerlicher** Sicht gilt folgendes:

Die *****Sub2***** Bau GmbH und die *****Sub4***** Bau und Handels GmbH betreffend wurde festgestellt, dass es sich um Scheinunternehmen handelt, die selbst nicht geleistet haben. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine formkonforme Rechnung lediglich ein formelles Erfordernis für den Vorsteuerabzug (vgl zB EuGH 15.09.2016, Rs C-518/14, Senatex). Die Angabe des Leistungserbringers ist nach der Rechtsprechung des EuGH eine formelle Voraussetzung (vgl. EuGH 11.11.2021, Rs C-281/20, Ferimet SL, Rn 27). Hingegen ist die Steuerpflichtigeneigenschaft des Leistungserbringers eine materielle Voraussetzung des Vorsteuerabzuges (vgl hierzu Art 168 Abs 1 Buchst a der Richtlinie 2006/112/EG sowie zuletzt EuGH 11.11.2021, Rs C-281/20, Ferimet SL, Rn 27). Ein Verstoß gegen Formalvorschriften führt

dann zum Verlust des Vorsteuerabzuges, wenn er den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (vgl. VwGH 27.01.2021, Ra 2020/13/0068, Rn 31; für viele EuGH 18.11.2021, Rs C-358/20, Promexor Trade SRL, Rn 34 mwN; 11.11.2021, Rs C-281/20, Ferimet SL, Rn 36; 09.12.2021, Rs C-154/20, Kemwater ProChemie, Rn 31).

Dies ist hier der Fall: Durch die Angabe der jeweiligen Unternehmer in den Rechnungen, die – wie festgestellt – die Leistungen gegenüber der Bf nicht erbracht haben, ist es nicht möglich, die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges zu prüfen: Wenn in der Rechnung über die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, nicht angegeben wird, wer in Wahrheit der Lieferer ist, wird folglich die Feststellung der Steuerpflichtigeneigenschaft des Leistungserbringers verhindert (vgl. EuGH 11.11.2021, Rs C-281/20, Ferimet SL, Rn 37; BFG 19.4.2022, RV/7102358/2021). Dem Bundesfinanzgericht liegen auch keine anderen Dokumente vor, um dies mit Sicherheit zu bestimmen.

Rechnungen müssen unter anderem Angaben über die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten (§ 11 Abs 1 Z 3 lit c UStG). Diese Angaben können gemäß § 11 Abs 2 UStG auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird. Eine Rechnung, die keine Angaben über die Art oder den Umfang der sonstigen Leistung und auch keinen Hinweis enthält, dass die Art oder der Umfang der sonstigen Leistung in einem anderen Beleg (nachvollziehbar) angeführt ist, berechtigt aber nicht zum Vorsteuerabzug (VwGH 24.2.2011, 2007/15/0004).

Dieses Tatbestandselement ist bei den Rechnungen der ***Sub3*** Bauträger GmbH nicht erfüllt. Die Angaben in den Rechnungen zu Art und Umfang der erbrachten Leistungen sind derart oberflächlich, dass sie sich nicht ohne weitere Unterlagen hinreichend konkretisieren lassen. Weder verweisen die Rechnungen auf solche Unterlagen, noch wurden von der Bf derartige Unterlagen vorgelegt.

Keiner der bisher genannten Ausschlussgründe liegt bei den Rechnungen der ***Sub1*** Bau GmbH vor. Die Rechnungen erfüllen die Formalvoraussetzungen des § 11 Abs 1 UStG, die ***Sub1*** ist selbst kein Scheinunternehmen und war gegenüber der Bf leistendes Unternehmen; Feststellungen der belangten Behörde darüber, dass die Bf von allfälligen Ungereimtheiten auf Ebene der nachgelagerten Subunternehmen wusste oder hätte wissen müssen, sind nicht ersichtlich. Der Vorsteuerabzug in Höhe von insgesamt 37.700 Euro war zu gewähren.

3.1.3. Zu den Haftungsbescheiden betreffend Kapitalertragsteuer

Den Haftungsbescheiden über die Kapitalertragsteuer fehlen wesentliche Merkmale eines Haftungsbescheides (vgl. zB VwGH 15.3.2023, Ra 2021/15/0093): Nennung der Empfänger der Kapitalerträge und die Tatbestandsnennung nach § 201 Abs 2 und 3 BAO. Es wird lediglich auf

Tz 4 und 10 des Bp-Berichtes verwiesen; in Tz 4 ist jedoch gar keine Person bezeichnet, in Tz 10 ist nur der Gf namentlich erwähnt. Dieser ist jedoch selbst nicht Gesellschafter. Es findet sich in der gesamten Begründungskette aber auch kein Hinweis auf einen Gesellschafter, dem der an den Gf zugeflossene Vorteil zuzurechnen wäre. Darüber hinaus lässt sich aus Tz 10 auch nicht eindeutig die Feststellung ableiten, dem Gf wären die unterstellten Vorteile zuzurechnen. Letztlich wurden die in Tz 10 getroffenen Feststellungen vom Bundesfinanzgericht auch inhaltlich verworfen.

Die KEST-Bescheide sind daher aus formalen Gründen gänzlich zu beheben. Soweit im Rahmen dieses Erkenntnisses verdeckte Ausschüttungen festgestellt wurden, haben sie daher nur bei der Gewinnermittlung der Bf gemäß § 8 Abs 2 KStG Auswirkungen.

3.1.4. Zur Wiederaufnahme der Verfahren

In allen Jahren sind im Zuge der Außenprüfung Tatsachen neu hervorgekommen, die zu anderslautenden Bescheiden geführt haben. Darauf wird im Bericht über die Außenprüfung unter „Prüfungsabschluss“ hingewiesen, auf die entsprechenden Feststellungen verwiesen und die Ermessensübung hinreichend begründet. Die Wiederaufnahmen erfolgten daher zurecht.

3.1.5. Zusammenfassung der Änderungen gegenüber den angefochtenen Bescheiden

Basierend auf den Feststellungen des Bp-Berichtes, die den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegen, ergeben sich insgesamt folgende Änderungen:

Körperschaftsteuer	2006	2007	2008
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Bp	569.611,49	259.878,51	143.592,96
Tz 4 Kfz-Kosten	0,00	-40.838,09	-25.016,64
Tz 5 Aktivierung Subfirmen	626.325,93	-9.468,15	-9.468,15
Tz 6-9 Aufwand Subfirmen	-631.210,00	0,00	0,00
Tz 10 Hinzurechnung Kassa	0,00	-224.000,00	-192.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. BFG	564.727,42	-14.427,73	-82.891,83
Verlustabzug	-58.661,11	0,00	0,00
Einkommen	506.066,31	0,00	0,00
Körperschaftsteuer	126.516,58	1.750,00	1.750,00
Anrechenbare MiKö	-1.750,00	0,00	0,00
Einbehaltene Steuerbeträge	-1.039,19	0,00	-270,84
Festgesetzte Körperschaftsteuer	123.727,39	1.750,00	1.479,16

Umsatzsteuer	2006	2007	2008
Umsätze zum Normalsteuersatz	544.213,53	956.057,90	151.287,04
Umsätze zum erm. Steuersatz (10%)	297.643,83	324.139,81	359.607,57
Umsatzsteuer 20%	108.842,71	191.211,58	30.257,41
Umsatzsteuer 10%	29.764,38	32.413,98	35.960,76
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-204.476,52	-166.335,63	-48.065,73
ErwerbSt und VSt auf ig Erwerbe	0,00	0,00	+/-24,96

VSt-Berichtigung § 12 Abs 10, 11	65.925,33	28.490,60	38.754,86
Festgesetzte Umsatzsteuer	55,90	85.780,53	56.907,30

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.

Zu den gegenständlichen Rechtsfragen existiert höchstgerichtliche Rechtsprechung, in deren Rahmen sich dieses Erkenntnis bewegt. Im Übrigen sind die aufgeworfenen Streitfragen auf der Sachverhaltsebene angesiedelt, waren im Rahmen der Beweiswürdigung zu lösen und stellten daher keine Rechtsfragen dar.

Wien, am 22. Oktober 2024