

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N. GmbH, Adr. Bf., vertreten durch StB 1 GmbH & Co KG, Adr.StB 1, und RA StB 2, Adr. RA StB 2, über die Beschwerde vom 28.04.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 22.07.2014 betreffend

Wiederaufnahme des Verfahrens btr. Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2013, Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2013,

Kapitalertragsteuer Haftungsbescheid Zeitraum 01.2011-12.2013 und Prüfungsauftrag,

Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

- I. Wiederaufnahmebescheide btr. Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 2011-2013:
Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

- II. Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 2011-2013:
Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die Körperschaftsteuer 2011 wird festgesetzt mit 17.257,00 Euro.
Die Körperschaftsteuer 2012 wird festgesetzt mit 19.789,00 Euro.
Die Körperschaftsteuer 2013 wird festgesetzt mit 18.116,00 Euro.
Die Umsatzsteuer 2011 wird festgesetzt mit -32.727,88.
Die Umsatzsteuer 2012 wird festgesetzt mit -41.480,02.
Die Umsatzsteuer 2011 wird festgesetzt mit -18.545,34.

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

- III. Kapitalertragsteuer Haftungsbescheid Zeitraum 01.2011-12.2013:
Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die Haftung für Kapitalertragsteuer wird gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988
für den Zeitraum 1-12/2011 iHv. 31.951,97 Euro,
für den Zeitraum 1-12/2012 iHv. 53.446,30 Euro, und
für den Zeitraum 1-13/2013 iHv. 35.879,50 Euro
geltend gemacht.
- IV. Prüfungsauftrag: Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet
abgewiesen.
- V. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den
Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht
zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der beschwerdeführenden GmbH [in Folge: Bf.] fand gem. § 147 BAO iVm. § 99 Abs. 2 FinStrG eine die Jahre 2011 bis 2013 betreffende **Außenprüfung** – Prüfungsauftrag vom 22.07.2014, Prüfungsbeginn am 24.07.2014, Gegenstand Außenprüfung und finanzstrafrechtliche Prüfung Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer –, sowie eine Nachschau gem. § 144 BAO btr. Umsatzsteuer, Zeitraum 2014, statt.

Im **Bericht gem. § 150 BAO** über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20.03.2017 wurde vom Außenprüfungsorgan nach allgemeinen Ausführungen zur Firma die folgenden Feststellungen getroffen:

Tz. 1 Allgemeines:

Mit Gründungsdatum sei die Bf., FN yyy, mit Sitz in Adr. Bf., gegründet worden, deren handelsrechtlicher Geschäftsführer sowie Gesellschafter N.N. seitdem sei. Das Einzelunternehmen N.N., Handel mit Kartoffel und Zwiebel, sei in weiterer Folge in die Bf. eingebracht worden. Geschäftsinhalt der Bf. ist dabei die Verpackung, Vermarktung und der Handel mit Kartoffel und Zwiebel, welche teilweise aus dem eigenen landwirtschaftlichen Betrieb des N.N. stammen, aber auch von anderen landwirtschaftlichen Betrieben zugekauft würden. Diese würden ausschließlich an Großmärkte wie die Name Großmarkt 1 und die Name Großmarkt 2 verkauft.

Tz. 2 Sachverhaltsdarstellung:

Aufgrund einer anonym eingebrachten Anzeige sei die Finanzstrafbehörde des Finanzamtes Graz-Umgebung und in weiterer Folge die Steuerfahndung Team Graz von der Staatsanwaltschaft Graz mit Ermittlungen gegen N.N. beauftragt worden. Dazu sei auch eine Außenprüfung gem. § 147 BAO iVm. § 99 Abs. 2 FinStrG der Bf. durch die Finanzstrafbehörde des Finanzamtes Graz-Umgebung für die Zeiträume 2011-2013 angeordnet worden. Kerninhalt der gegenständlichen Anzeige sei, dass N.N. Handelswaren (Kartoffel und Zwiebel) für seine Firma von diversen lokalen Landwirten, sowie von sich selbst als pauschalierter Landwirt zu marktkonformen Preisen eingekauft habe. Die formelle Abrechnung dieser Einkäufe sollte in Form von Gutschriften erfolgen, welche N.N. den Lieferanten ausgestellt habe. Auf diesen Gutschriften solle als Kaufpreis allerdings nicht der marktkonforme und tatsächlich für die Ware bezahlte Preis, sondern ein deutlich überhöhter Betrag ausgewiesen worden sein. Dadurch solle es N.N. gelungen sein für seine Firma deutlich überhöhte Aufwendungen bzw. ungerechtfertigte Vorsteuerabzüge zu erwirken. Vom Anzeiger sei dazu dargestellt worden, dass sich für die Lieferanten aufgrund der überhöht dargestellten Kaufpreise keine steuerlichen Mehrbelastungen ergeben hätten, da es sich um pauschalisierte Landwirte gehandelt haben soll, welche trotz überhöht ausgewiesener Erlöse keine umsatz- oder einkommensteuerlichen Belastungen zu tragen gehabt hätten. Letztlich weise der Anzeiger darauf hin, dass N.N. diverse landwirtschaftliche Produktionsgüter und Geräte seiner Landwirtschaft im Handelsbetrieb kaufen und abschreiben solle.

Tz. 3 getroffene Prüfungsfeststellungen:

Punkt 1. Die in der Folge seitens der Steuerfahndung durchgeführten Ermittlungen brachten im Ergebnis, dass N.N. im Rahmen der von ihm vertretenen GmbH im Zeitraum 2011-2012 tatsächlich überhöhte Verrechnungspreise in den Buchungsbelegen (von den Landwirten bzw. ihm selbst als Landwirt ausgestellten Rechnungen im Zusammenhang mit Wareneinkäufen des Gewerbebetriebes) ausgewiesen hätte, diese Belege dem betrieblichen Rechenwerk zugeführt und damit weit überhöhte betriebliche Aufwendungen geltend gemacht bzw. ungerechtfertigte Vorsteuerabzüge vorgenommen habe.

Um die im Durchschnitt marktkonformen Preise für Kartoffel zu ermitteln, seien Recherchen bei der Landwirtschaftskammer Steiermark und der Landwirtschaftskammer Niederösterreich durchgeführt worden. Dort sei die Auskunft erteilt worden, dass die durchschnittlichen wöchentlichen Erzeugerpreise für Kartoffel seitens der Landwirtschaftskammer ermittelt würden und diese Informationen der Agrarmarkt Austria weitergeleitet würden. Von der Agrarmarkt Austria sowie den Landwirtschaftskammern erfolge schließlich die regelmäßige Veröffentlichung dieser Preise. Ein Abgleich der von N.N. in den Bezug habenden Eingangsrechnungen dargestellten Verrechnungspreise mit den von der Agrarmarkt Austria veröffentlichen Erzeugerpreise habe im Zeitraum 2011-2012 erhebliche Differenzen ergeben. Anzumerken sei, dass die im Veranlagungsjahr 2013 zum Ansatz gebrachten Verrechnungspreise tatsächlich den veröffentlichten marktkonformen Preisen entsprochen hätten und sogar darunter gelegen seien. Es sei daher davon auszugehen gewesen, dass die bereits im Zeitraum 2006-2010 im Rahmen des Einzelunternehmens des N.N. angewandte

Praxis, nämlich überhöhte Verrechnungspreise in Eingangsfakturen auszuweisen, in den Jahren 2011 und 2012 im Rahmen der Bf. fortgeführt worden seien.

Die Abgabenbehörde sei daher in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt, dass N.N. durch die Verbuchung fingierter Eingangsrechnungen in die Bf. weit überhöhte Aufwendungen lukriert habe bzw. die in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer zu Unrecht als Vorsteuer geltend gemacht habe.

Punkt 2. Im Zusammenhang mit dem Ankauf von Zwiebel sei festgestellt worden, dass

a) die Eingangsrechnung des N.N. (als Zwiebellieferanten) vom 15.12.2011 ReNr. zz-2011 mit einem ausgewiesenen Rechnungsbetrag in Höhe von netto 36.739,80 Euro sowie Umsatzsteuer in der Höhe von 4.408,78 Euro in der Buchhaltung mit einem Betrag in Höhe von netto 81.213,10 Euro sowie geltend gemachter Vorsteuer in Höhe von 9.745,66 Euro erfasst worden seien. Es erfolgten entsprechende Berichtigung.

b) es im Jahr 2012 zur Verbuchung einer Scheinrechnung gekommen sei. Die Feststellung über das Vorliegen einer Scheinrechnung resultiere aus den bei der Firma Name Großmarkt 2 bzw. der Firma Name Großmarkt 1 getätigten Ermittlungen, wonach nach einem Mengenabgleich der an diese Firmen gelieferten Zwiebel auszuschließen gewesen sei, dass auf Seite der N.N. GmbH die erklärten Einkaufsmengen erforderlich bzw. nur annähernd plausibel gewesen seien. Bei der angesprochenen Scheinrechnung handle es sich um die Eingangsrechnung zz-2012 des Lieferant-2 vom 28.12.2012 mit einem ausgewiesenen Rechnungsbetrag von netto 69.886,40 Euro sowie darin ausgewiesener Umsatzsteuer in der Höhe von 8.386,37 Euro. Der in der Rechnung ausgewiesene Menge an Zwiebel in der Höhe von 583.840 kg stünden keine entsprechenden Verkäufe gegenüber. Es erfolgten entsprechende Berichtigung.

Es würden daher unter Berücksichtigung der seitens der Behörde erhobenen tatsächlichen durchschnittliche Erzeugerpreise die entsprechenden Aufwandskorrekturen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege erfolgen. Durch die Verbuchung von nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vorgängen würden die Bücher und Aufzeichnungen als nicht ordnungsgemäß im Sinne des § 131 BAO anzusehen sein. Der aufgezeigte Mangel sei jedenfalls dazu geeignet die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen und die Schätzung daher geboten. Ziel der Schätzung sei es, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Gemäß § 20 BAO habe die Behörde Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung alles in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Hinsichtlich der zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuer erfolge eine Berichtigung nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 UStG i.V. mit § 12 Abs. 14 UStG.

Punkt 3. Auch die vom Anzeiger herrührenden Informationen wonach N.N. diverse landwirtschaftliche Produktionsgüter und Geräte seines landwirtschaftlichen Betriebes im Handelsbetrieb kaufen und abschreiben solle habe verifiziert werden können. Hinsichtlich der angeführten Aufwandspositionen der Bf. war nach Art und Umfang der Leistungsinhalte davon auszugehen, dass diese letztlich dem landwirtschaftlichen Produktionsbetrieb des N.N. betroffen hätten.

Unter Tz 4 Auswirkungen KöSt wurde die sich aus der Feststellung Tz 3 ergebende

Gewinnauswirkungen dargestellt, wobei die auf die tatsächlichen Entgelte entfallende nicht abzugsfähige Umsatzsteuer aufwandswirksam zum Ansatz gebracht wurde.

Tz 5 enthält die umsatzsteuerlichen Auswirkungen der Feststellungen.

Bezüglich der KEST wurde in Tz 6 ausgeführt, dass hinsichtlich des Zuflusses von Geld bzw. geldwerten Vorteilen beim Gesellschafter N.N. von verdeckten Gewinnausschüttungen auszugehen gewesen sei und daher die entsprechende Kapitalertragssteuer festzusetzen sei. Es werde davon ausgegangen, dass die Kapitalertragsteuer von der Bf. getragen werde. Diese werde mittels Haftungsbescheid der Bf. vorgeschrieben.

In der Tz 7 wurden die Auswirkungen der Tz 3 auf die Absetzung für Abnutzung dargestellt.

Dem Prüfbericht waren als Anlagen beigefügt:

Anlage 1 zu Tz 3: Tabellen über die festgestellten Preisdifferenzen, die errechneten überhöhten Aufwendungen und die vorzunehmenden Vorsteuerkorrekturen.

Anlage 2 zu Tz 6: Tabellen btr. Aufwandsreduktion (KöSt) zzgl. KEST

Anlage 3 zu Tz 3: Tabellen über die Höhe zu Unrecht geltend gemachten Betriebsausgaben und der vorzunehmenden Vorsteuerkorrekturen.

Die belangte Behörde nahm unter Zugrundelegung der Feststellungen der Außenprüfung mit Bescheiden vom 27.03.2017 die **Verfahren** Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2011 bis 2013 **wieder auf** und setzte mit den **Sachbescheiden** vom selben Tag die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 wie folgt neu fest:

Umsatzsteuer 2011: 50.147,51 Euro (bisher -44.611,46 Euro),

Umsatzsteuer 2012: 44.646,01 Euro (bisher -64.714,12 Euro),

Umsatzsteuer 2013: -14.756,18 Euro (bisher -33.695,04 Euro),

Körperschaftsteuer 2011: 88.375,00 Euro (bisher 1.239,00 Euro),

Körperschaftsteuer 2012: 92.994,00 Euro (bisher 1.136,00 Euro),

Körperschaftsteuer 2013: 30.764,00 Euro (bisher 1.000,00 Euro).

Zur Begründung der Wiederaufnahme wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

In den Sachbescheiden wurde zur Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht zur AB Nr. xyz verwiesen.

Weiters erließ die belangte Behörde mit 28.03.2017 einen **Haftungsbescheid** für den Zeitraum 2011 bis 2013 und machte Kapitalertragsteuer iHv. gesamt 385.524,65 Euro geltend.

Die Bf. reichte durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 25.04.2017 (bei der belangten Behörde eingegangen am 28.04.2017) **Beschwerde** gegen sämtliche Bescheide inkl. Prüfungsauftrag ein und verwies auf die Parallelbeschwerde von N.N. vom 13.01.2017. Als Argumente brachte die Bf. vor, der BP-Bericht vom 20.03.2017 erwecke den Eindruck als sei das Ergebnis mit Einlangen der anonymen Anzeige bereits festgestanden, eine eigenständige

Ermittlungstätigkeit der Steufa Graz sei nicht zu erkennen, es fehle an Ermittlungsmaßnahmen der Behörde, an Beweisen, an Sachverhalt, Ausgewogenheit und einem Begründungswert.

Die belangte Behörde änderte mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 31.07.2019 die angefochtenen **Sachbescheide** wie folgt ab:

Umsatzsteuer 2011: 40.401,85 Euro (bisher 50.147,51 Euro),

Umsatzsteuer 2012: 36.259,63 Euro (bisher 44.646,01 Euro),

Umsatzsteuer 2013: -13.197,94 Euro (bisher -14.756,18 Euro),

Körperschaftsteuer 2011: 106.020,00 Euro (bisher 88.375,00 Euro),

Körperschaftsteuer 2012: 96.599,00 Euro (bisher 92.994,00 Euro),

Körperschaftsteuer 2013: 34.010,00 Euro (bisher 30.764,00 Euro).

In der gesonderten Bescheidbegründung zu den Beschwerdevorentscheidungen wurde von der belangten Behörde einleitend klargestellt, dass in Folge der nunmehr ausgewerteten Geschäftsaufzeichnungen sowie Zeugeneinvernahmen die Beurteilung wonach N.N. im Rahmen der Bf. Ankaufsrechnungen über Kartoffellieferungen fingiert und dem betrieblichen Rechenwerk seiner Firma zugeführt habe als erwiesen anzusehen seien.

Weiters führte die belangte Behörde aus:

Zu 1. Berichtigungen im Zusammenhang mit fingierten Kartoffellieferungen:

Ab dem Jahr 2011 sei die Fortführung des Einzelunternehmens N.N. unter der Bf. erfolgt, wobei N.N. nach Aktenlage als wahrnehmender Geschäftsführer nach außen in Erscheinung getreten sei und sein malversives Verhalten in Bezug auf Manipulationen der verbuchten Warenankäufe (Kartoffelankäufe von steuerlich pauschalierten Landwirten) in modifizierter Form fortgesetzt habe. Aufgrund der auch für die Jahre 2011 und 2012 in den Eingangsrechnungen ausgewiesenen und bei weitem über den AMA-Preisen liegenden Verrechnungspreisen für Kartoffel, sei in Ansehung der bereits beim Einzelunternehmen (2006 bis 2010) getroffenen Feststellungen eine Manipulation durch den Abgabepflichtigen [Anm. BFG: Gemeint N.N.] naheliegend. Dem sei im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung unter Hinweis auf Tz. 3 Punkt 1 des vorliegenden Prüfungsberichtes insoweit Rechnung getragen worden, als dass im Schätzungswege eine Angleichung der steuerlich zu berücksichtigen Aufwendungen bzw. Vorsteuerbeträge in Anlehnung an die seitens der Agrarmarkt Austria regelmäßig veröffentlichten Erzeugerpreise für Kartoffel erfolgt sei. Aus den beim Abgabepflichtigen sichergestellten elektronischen Daten sei im Zuge weiterer Recherchen nunmehr nachvollziehbar gewesen, dass von diesem zur Abrechnung der von steuerlich pauschalierten Landwirten an die GmbH gelieferten Kartoffel in den meisten Fällen Gutschriften ausgestellt worden seien. Insgesamt sieben solcher Gutschriften seien beim Abgabepflichtigen sichergestellt worden. Anhand dieser Gutschriften hätte nunmehr in Relation zu den bisherigen Bezug habenden Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung ein exakteres Bild des vom Abgabepflichtigen an den Tag gelegten Verhaltens und daraus sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ableitbarer Steuerhinterziehungen gewonnen werden können.

Die sichergestellten Gutschriften (Belege) seien nicht Bestandteil des betrieblichen Rechenwerkes gewesen. Vielmehr seien vom Abgabepflichtigen wiederum Eingangsrechnungen gefälscht worden, die zwar über die gegenständlichen Lieferungen abgesprochen hätten, inhaltlich jedoch verdoppelte Verrechnungspreise sowie halbierte Liefermengen auswiesen. Zur weiteren Konkretisierung der Verdachtslage sei der Lieferant Lieferant-1 zur Sache als Zeuge befragt worden. Vom Zeugen seien die in der sichergestellten Gutschrift ausgewiesenen Verrechnungspreise bestätigt und die tatsächlichen Liefermengen mittels Lieferscheine nachgewiesen worden. Es bestehe somit kein Zweifel, dass N.N. im Zeitraum 2011 bis 2012 dem betrieblichen Rechenwerk der Bf. über weite Bereiche von ihm manipulierte Eingangsrechnungen zugeführt habe. N.N. als Mehrheitsgesellschafter sei handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bf. und vertrete selbständig seit Gründungsdatum. Da die in den Gutschriften (tatsächliche Abrechnungsbelege) als auch verbuchten Eingangsrechnungen (gefälschte Abrechnungsbelege) ausgewiesenen Gesamtrechnungsbeträge naturgemäß identisch gewesen seien, habe es im Rahmen der Verbuchung dieser Belege zumindest rechnerisch nicht zur Geltendmachung überhöhter Betriebsausgaben bzw. Überweisung (Bezahlung) unterschiedlicher Beträge an die Lieferanten kommen können.

Unter Hinweis auf die in der Folge dargestellten Liefermengen und Abrechnungen, habe sich damit allerdings die Frage nach dem Verbleib von 585.495 Kilogramm zugekaufter Kartoffel im Jahr 2011 sowie 536.595 Kilogramm zugekaufter Kartoffel im Jahr 2012 gestellt. Diese Mengen seien nämlich augenscheinlich weder im Einkauf noch im Verkauf Gegenstand des betrieblichen Rechenwerkes gewesen.

Eine Überprüfung der Erlösstrukturen der Bf. (Ermittlungen bei den Firmen Großmarkt 1 und Großmarkt 2 als alleinige Großabnehmer für derart große Mengen an Kartoffel) für die geprüften Zeiträume habe keine Abweichungen zwischen Liefermengen der N.N. GmbH und Ankaufsmengen der Kunden ergeben. Es sei demnach dem Sachverhaltselement, dass N.N. als steuerlich pauschalierter Landwirt ebenfalls als Lieferant der Bf. in Erscheinung getreten sei, besondere Aufmerksamkeit geschuldet gewesen.

Ein Vergleich der von der Bf. im Zeitraum 2011 bis 2013 in ihren Ausgangsrechnungen ausgewiesenen Mengen (Kilogramm) an Kartoffel habe im Abgleich mit den erklärten Einkaufsmengen unter Einbeziehung der bis dato nachweislich nicht erfassten Einkaufsmengen folgendes Bild ergeben, welches die belangte Behörde in Folge mittels tabellarischer Darstellung veranschaulichte.

In den Tabellen weist die belangte Behörde für das Jahr 2011 eine Differenzmenge iHv. 673.596 kg, 2012 eine Differenz iHv. 299.465 kg und 2013 eine Differenz iHv. 44.340 kg aus und merkte an, dass eine Verdoppelung der Einkaufsmengen (ausgenommen von den in der Buchhaltung erfassten Lieferungen des N.N. selbst) bei jenen Lieferanten erfolgt sei, in deren „Rechnungen“ überhöhte Verrechnungspreise dargestellt worden seien. Bei den übrigen Lieferanten (N.N. wiederum ausgenommen) seien die Verrechnungen zu marktkonformen Preisen und die Ausstellung der Rechnungen durch die Lieferanten selbst erfolgt. Im Jahr 2013

habe sich trotz nachvollziehbar marktkonformer Preisgestaltung eine Differenz von über 44 Tonnen ergeben.

Da nach den übereinstimmenden Aussagen der Lieferanten aber auch des N.N. selbst gewichtsmäßig lediglich die bereits gewaschene verpackte Ware abgerechnet worden sei, stehe grundsätzlich fest, dass in Bezug auf die Ankaufsmengen von einer Übereinstimmung mit den Liefermengen der Bf. an ihre Kunden auszugehen gewesen sei. Auf Lager liegende Warenbestände an Kartoffel seien nämlich nicht festgestellt worden.

Die fehlende Existenz der Differenzmengen lasse daher einzig den Schluss zu, dass der Abgabepflichtige N.N. über diese Mengen an die Bf. selbst Scheinrechnungen gestellt habe und - ziehe man die in den Rechnungen dargestellten Verrechnungspreise in Betracht - dies im Zeitraum 2011 bis 2012 zu einem überhöhten (in doppelter Höhe zum Ansatz gebrachten) Verrechnungspreis wie folgt:

N.N.	2011	2012	2013
fakturierte Menge in Kilogramm	1.726.938,00	1.143.995,00	676.160,00
davon Fehlmenge	673.596,00	299.465,00	44.340,00
tatsächliche Liefermenge	1.053.342,00	844.530,00	631.820,00
davon			
Scheinfakturierung	39,01%	26,18%	6,56%
doppelter Verrechnungspreis	60,99%	73,82%	0,00%
Eingangsrechnungen netto	436.749,40	414.065,50	198.019,30
davon			
a) Scheinrechnung	170.355,07	108.390,44	12.985,35
Differenz	266.394,33	305.675,06	185.033,95
davon			
b) überhöhter Verrechnungspreis	133.197,16	152.837,53	0,00
tatsächliche Betriebsausgaben	133.197,16	152.837,53	185.033,95

Zu a): durch die Verbuchung der Scheinrechnungen seien in den Steuererklärungen der Jahre 2011 bis 2013 fingierte Betriebsausgaben geltend gemacht bzw. nichtgerechtfertigte Vorsteuerbeträge lukriert worden.

Zu b): die in obigen Darstellungen von einer Verdoppelung der Mengen betroffenen Lieferungen (der Lieferanten Lieferant-2, Lieferant-3, Lieferant-1 usw.) würden in den tatsächlichen die Leistungen abrechnenden Gutschriften Verrechnungspreise ausweisen, die im Rahmen eines Fremdvergleiches als marktkonforme Preise und daher Vergleichswerte für die vom Abgabepflichtigen zu verrechnenden Lieferungen heranzuziehen gewesen seien. Die vom Abgabepflichtigen als Lieferant in seiner fingierten bzw. manipulierten Leistungsabrechnung gegenüber der Bf. zum Ansatz gebrachten Verrechnungspreise waren demnach zu 50% Ausfluss seiner Stellung als Gesellschafter der GmbH und sei es insoweit zu keinen betrieblich veranlassten Aufwendungen sondern beabsichtigten Vorteilsgewährung an N.N. als Gesellschafter der Bf. gekommen. Es handle sich dabei um den geradezu klassischen Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Das zur Erlangung dieser Vermögensvorteile durch den Abgabepflichtigen an den Tag gelegte Verhalten sei nachvollziehbar konsequent von der Absicht getragen gewesen, die Abgabenbehörde über die tatsächlichen für die Bemessung der Abgaben relevanten Sachverhalte zu täuschen um letztlich seinen auch umgesetzten Tatplan, durch Geltendmachung ungerechtfertigter Betriebsausgaben Körperschaftsteuer einzusparen bzw. Kapitalertragsteuer aus ihm zugeflossenen Gewinnen der GmbH nicht einzubehalten und abzuführen, zu verwirklichen.

Unter 2. listete die belangte Behörde *die steuerlichen Auswirkungen und Hinterziehungsbeträge* wie folgt auf:

[...]

ad a): Die im Zusammenhang mit der Verbuchung von Scheinrechnungen ungerechtfertigt geltend gemachte Vorsteuer betrage insgesamt 35.007,70 Euro.

ad b): Die im Zusammengang mit der überhöhten Leistungsverrechnung ungerechtfertigt geltend gemachte Vorsteuer betrage insgesamt 34.324,16 Euro.

ad c - d): Die von N.N. an die Bf. gelegten und dort verbuchten Rechnungen seien in Ansehung der Bestimmungen des § 11 UStG hinsichtlich Mengenangaben als auch den darin dargestellten Verrechnungspreisen mit massivsten Mängeln behaftet.

§ 12 UStG 1994 fordere aber zur Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen das Vorliegen ordnungsgemäßer Rechnungen im Sinne des § 11 UStG als materiell rechtliche Voraussetzung. Die zur Umsetzung seines Tatplanes vom Abgabepflichtigen manipulierten und zum Zwecke eines ungerechtfertigten Vorsteuerabzuges dem Rechenwerk der GmbH und damit deren Abgabenerklärungen zugeführten Rechnungen, seien zur Begründung eines Anspruches auf Vorsteuerabzug auch hinsichtlich jenes Teiles, dem tatsächliche Lieferungen zugrunde gelegen seien, daher völlig untauglich gewesen. Der Abgabepflichtige habe nach Aktenlage im Wissen über das Nichtvorliegen ordnungsgemäßer Rechnungen offensichtlich in Kauf genommen, dass die Vorsteuerabzüge insgesamt ungerechtfertigt erfolgt seien. Gleiches gelte für die Vorsteuerabzüge aus Lieferungen jener Lieferanten, deren Abrechnungen durch den Abgabepflichtigen als weiteren Teil des Tatplanes manipuliert worden seien. Festzustellen sei gewesen, dass keiner der tatsächlichen Abrechnungsbelege (Gutschriften) in die Buchhaltung der Bf. aufgenommen worden sei.

Die im Rahmen der Leistungsabrechnungen gegenüber den Lieferanten ausgestellten Gutschriften seien vom Abgabepflichtigen im Rechenwerk der Bf. als Eingangsrechnungen dargestellt, die Liefermengen darin halbiert, sowie die Verrechnungspreise verdoppelt worden. Letztlich habe der Abgabepflichtige damit erwiesenermaßen das Ziel verfolgt, die in den Abrechnungsbelegen fehlenden Liefermengen durch Legung eigener Scheinrechnungen an die Bf. in der Buchhaltung zu kompensieren, um eigene Lieferungen sowie überhöhte (verdoppelte!) Verrechnungspreise vorzutäuschen und sich in weiterer Folge durch Geltendmachung ungerechtfertigter Vorsteuerabzüge, Geltendmachung ungerechtfertigter

Betriebsausgaben und deren verdeckte Ausschüttung in seinen persönlichen Verfügungsbereich zu bereichern. Die vom Abgabepflichtigen solchermaßen manipulierten Belege seien folglich fernab einer ordnungsgemäßen Gebarung oder Rechnungslegung und naturgemäß keine den gesetzlichen Vorgaben für einen Vorsteuerabzug genügende Grundlagen. Auch hier werde dem Abgabepflichtigen Wesentlichkeit über das Fehlen materiell rechtlicher Voraussetzungen und einen damit ungerechtfertigten Vorsteuerabzug anzulasten sein.

Körperschaftsteuer	2011		2012		2013		Gesamt
	Bmgrl	KÖSt	Bmgrl	KÖSt	Bmgrl	KÖSt	
a) Aufwandskürzung Scheinrechnungen	170.355,07	42.588,77	108.390,44	27.097,61	12.985,35	3.246,34	72.932,72
b) Aufwandskürzung verdoppelte Verrechnungspreise Aust	133.197,16	33.299,29	152.837,53	38.209,38			71.508,67
							144.441,39

Eine erfolgswirksame Passivierung der oben unter c - d angeführten und nachzufordernden Umsatzsteuer unterbleibe, da nach h.o. Ansicht eine Berichtigung der Bezug habenden Belege durch Ausstellung der entsprechenden Gutschriften für den Abgabepflichtigen jederzeit möglich sei. Gutschriften müssten allerdings gem. § 11 Abs. 7 Zi 4 UStG dem Unternehmer der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt habe zugeleitet worden sein und wäre auch dem hinsichtlich der neu anzufertigenden Gutschriften Rechnung zu tragen.

Zu 3. Zwiebellieferungen:

Die im Betriebsprüfungsbericht vom 20.03.2017 unter Tz 3 Punkt 2 ausgeführten Prüfungsfeststellungen würden nach weiteren Überprüfungen der maßgeblichen Sachverhaltselemente insoweit nicht aufrechterhalten, als dass eine steuerliche Hinzurechnung vorzunehmen gewesen sei. Fest stehe allerdings, dass im Zusammenhang mit den gegenständlichen Verbuchungen, eine als dubios zu bezeichnende Beleggestaltung als auch Verbuchungspraxis durch den Abgabepflichtigen vorliege.

Hinsichtlich der Verbuchung eines Wareneinkaufes (Zwiebel) im Jahr 2011 würden nämlich zwei Eingangsrechnungen des N.N. an die Bf. mit nahezu identischen Leistungsinhalten (insbesondere gleicher Rechnungsnummer) jedoch vor allem unterschiedlichen Verrechnungspreisen vorliegen. Die Verbuchung beider Belege sei unter einem (zugleich) vorgenommen worden. Verbucht sei die erste Rechnung mit Rechnungssumme 90.959,46 Euro am 15.12.2011 als auch deren Zahlung durch Überweisung am 16.12.2011 an den Abgabepflichtigen worden. Mit Buchungsdatum 15.12.2011 sei auch eine (nichtvorliegende) Gutschrift in Höhe von 49.810,88 Euro eingebucht worden, sodass letztlich der Saldo aus diesen Verbuchungen mit 41.148,58 Euro (exakt Rechnungssumme der zweiten Rechnung) am Lieferantenkonto stehen geblieben sei. Der Differenzbetrag sei am 31.12.2011 als Forderung gegenüber dem Gesellschafter N.N. auf dessen Verrechnungskonto angelastet worden. Ähnlich unüblich habe es sich mit den unter Rechnungsnummer 17-2012 in der Buchhaltung erfassten Belegen gestaltet, wobei diesmal Lieferant-2 auf einer der beiden Rechnungen aufscheine. Dessen Eingangsrechnung sei am 28.12.2012 verbucht worden. Die Zahlung per Überweisung sei am 28.02.2013 gebucht worden. Auch die Rechnung des N.N. in Höhe von

60.528,83 Euro sei gebucht und bezahlt worden, durch Verbuchung über das Gesellschafterverrechnungskonto sei allerdings eine aufwandswirksame Verbuchung bzw. ein Vorsteuerabzug unterblieben.

Zusammenfassend könne damit festgestellt werden, dass der Abgabepflichtige in beiden Fällen Rechnungen an die Bf. ausgestellt habe, diese Rechnungsbeträge an den Abgabepflichtigen überwiesen worden seien, es letztlich aber nur zur Verbuchung von Rückforderungsansprüchen der Bf. gegenüber dem Gesellschafter gekommen sei, da es die gegenständlichen Lieferungen nach Art und Umfang augenscheinlich nicht gegeben habe. Der Sachverhalt dokumentiere, dass die vom Abgabepflichtigen erstellten und der Buchhaltung der Bf. zugeführten Belege über weite Bereiche keine Bezüge zur realen Geschäftsgebarung gehabt hätten und die Qualität der Buchhaltung im Prüfungszeitraum damit fernab der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung liege.

Zu 4. listete die belangte Behörde die *steuerlichen Auswirkungen und Hinterziehungsbeträge* wie folgt auf:

	2011	2012	2013	Gesamt
Umlaufvermögen Aufwandskorrektur	111.877,54	110.833,85	95.329,13	
geltend gemachte VSt	9.800,51	11.860,61	8.455,53	
Anlagevermögen Anschaffungskosten	29.566,67	79.598,33	52.416,67	
geltend gemachte VSt	5.913,33	15.919,67	10.483,33	
geltend gemachte AfA	3.695,83	12.580,66	22.898,03	
Kürzung Vorsteuer gesamt	15.713,84	27.780,28	18.938,86	
Kürzung Aufwand gesamt	115.573,37	123.414,51	118.227,16	
Umsatzsteuer:	2011	2012	2013	Gesamt
Nachforderung aus VSt-Kürzung	15.713,84	27.780,28	18.938,86	62.432,98
Körperschaftsteuer:				
Aufwandskürzung	115.573,37	123.414,51	118.227,16	
davon 25% KÖSt	28.893,34	30.853,63	29.556,79	89.303,76

Unter *Pkt. 5* wurde eine Zusammenfassung der Hinterziehungsbeträge bei der Bf. und unter *Pkt. 6* die Änderung der Bescheiddaten in Tabellenform dargestellt.

Die Veränderungen btr. Vorsteuern und Gesamtbetrag der Einkünfte wurden wie folgt ausgewiesen:

	2011	2012	2013
Umsatzsteuer:			
KZ 060 Vorsteuer lt. Erklärung	121.476,99	180.074,09	126.055,89
KZ 060 Vorsteuer lt. Bp	26.718,02	70.713,96	107.117,03
KZ 060 Vorsteuer lt. BVE	36.463,68	79.100,34	105.558,79
Körperschaftsteuer:			
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Erklärung	5.893,60	2.896,35	5.328,82
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Bp	354.438,43	373.118,19	123.555,98
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. BVE	425.019,20	387.538,83	136.541,33

Pkt. 7 der Beschwerdeverentscheidung enthält Ausführungen hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 207 Abs. 2 BAO und der mit der Hinterziehung von Abgaben verbundene Verlängerung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre.

In *Pkt. 8* wird btr. der Beschwerde über den *Prüfungsauftrag* festgehalten, dass es sich hierbei um eine verfahrensleitende Verfügung, gegen welche gem. § 244 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig sei, handle.

Die Zustellung der Bescheidbegründung der Beschwerdeverentscheidung erfolgte laut Rückschein am 05.08.2019.

Am selben Tag erließ die belangte Behörde eine abweisende **Beschwerdeverentscheidung** btr. Beschwerde gegen die **Wiederaufnahmebescheide** hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2013 und führte darin begründend die im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommene Tatsachen und die Gründe für das Vorliegen der verlängerten Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 2 BAO an.

Ebenfalls am 31.07.2019 wurde eine abweisende **Beschwerdeverentscheidung** btr. Beschwerde gegen den **Prüfungsauftrag** für die Jahre 2011 bis 2013 erlassen. In der Begründung wurde auf die Beschwerdeverentscheidung der Sachbescheide verwiesen und ausgeführt, dass es sich beim Prüfungsauftrag um eine verfahrensleitende Verfügung handle, gegen welche gem. § 244 BAO ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig sei.

Die Bf. brachte durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 30.08.2019, bei der belangten Behörde am selben Tag eingelangt, den **Vorlageantrag** gem. § 264 BAO btr. **Jahressteuern** 2011 bis 2013 samt **Wiederaufnahme** und diverse BVEs vom 31.07.2019 ein. In der Begründung btr. Sachbescheide wurde auf das noch laufenden parallelen FinStrG-Verfahren verwiesen. Da das Strafverfahren in wenigen Monaten in erster Instanz beendet sei, dann klare Verhältnisse vorliegen würden, könne dann auf deren Basis ein konkretes Vorbringen erstattet werden.

Die belangte Behörde erließ in Folge mit 09.10.2019 die **Beschwerdeverentscheidung** betreffend **Haftungsbescheide** vom 28.03.2017, zugestellt laut Rückschein am 10.10.2019, und setzte die die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2011 mit 165.712,00 Euro (bisher: 154.535,00 Euro), für den Zeitraum 2012 mit 170.263,00 Euro (bisher: 178.246,00 Euro) und für den Zeitraum 2013 mit 60.409,00 Euro (bisher: 52.743,00 Euro) neu fest.

Die Bf. brachte durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 11.11.2019, bei der belangten Behörde am selben Tag eingelangt, den **Vorlageantrag** gem. § 264 BAO btr. **Haftungsbescheide** Kapitalertragsteuer 2011 bis 2013 ein.

Mit **Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Graz** vom yy2020, Gz zzz, wurde die Bf. vom Vorwurf des Begehens der strafbaren Handlungen des Verbrechens des Abgabebetuges nach

§§ 33 Abs. 1, 39 Abs. 1 lit a dritter Fall, Abs. 3 lit b FinStrG und des Finanzvergehens der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1, 38 Abs. 1 FinStrG gemäß § 259 Z 3 StPO freigesprochen.

Das Urteil ist, nach Zurückziehung eingebrachter Nichtigkeitsbeschwerden durch die Staatsanwaltschaft und der Finanzstrafbehörde, in Rechtskraft erwachsen.

Nach einer **Urgenz** des steuerlichen Vertreters der Bf. vom 07.09.2020 **legte** die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 02.10.2020 **vor** und führte im **Vorlagebericht** unter Punkt „Stellungnahme“ u.a. aus:

Die Bf. sei im Finanzstrafverfahren von dem dort zuständigen Gericht freigesprochen worden. Nach der Judikatur des VwGH sei die Abgabenbehörde zwar an die im Spruch des die Partei betreffenden rechtskräftigen Strafurteils (erster Instanz) festgestellten Tatsachen bzw. an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, gebunden, bei Freisprüchen bestehe nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hingegen keine solche Bindung der Abgabenbehörde. Diese fehlende Bindungswirkung gründe der VwGH maßgeblich auf die anders gearteten Beweisregeln. Auf Grund der Indizienlage halte die Abgabenbehörde daher ihre in freier Beweiswürdigung getroffenen Feststellungen aufrecht. Darüber hinaus werde angemerkt, dass entgegen dem Einwand im Vorlageantrag betreffend die Wiederaufnahmen nicht bloß Behauptungen geäußert worden seien. Die entsprechenden Gründe, sowohl hinsichtlich der Vorfrage als auch bezüglich der neu hervorgekommenen Tatsachen seien in den zu Grunde liegenden Bescheiden sowie im darin genannten Außenprüfungsbericht ordnungsgemäß dargelegt worden.

Die Bf. brachte mit Schreiben vom 27.10.2021 auf Grund des Urteils Landesgerichts für Strafsachen Graz vom yy2020 das **Anliegen** einer stattgebenden Erledigung der noch offenen, beim BFG anhängigen, Rechtsmittel gemäß **§ 300 BAO** zuzustimmen, inkl. 5 Beilagen ein.

Die belangte Behörde leitete das Anbringen mitsamt der abweisenden Stellungnahme an die Bf. dem Bundesfinanzgericht mit **Schreiben** vom 11.11.2021 weiter.

Im **Erörterungstermin** vom 02.12.2024 wurde nach Verlesung des an die Verfahrensparteien ausgehändigten Sachverhaltes vom steuerlichen Vertreter der Bf. ergänzend zum Urteil des LGS Graz ausgeführt, dass eine schriftliche Ausfertigung des Strafurteiles und nicht wie gewöhnlich eine verkürzte Urteilsausfertigung erfolgt sei. In der schriftlichen Ausfertigung seien auch nochmals die wesentlichen Gründe des Freispruches dargestellt und Feststellungen getroffen worden, die seiner Ansicht nach eine Bindungswirkung für weitere Verfahren erzeugen würde.

Die Verfahrensparteien gaben sodann bekannt, dass der Sachverhalt richtig wiedergegeben sei. In Folge verwies der Richter zu Beschwerdepunkt 1, „Kartoffellieferungen“, auf das Urteil des LGS Graz vom yy2020, Gz zzz, insbes. auf die Seiten 6f. Auf die Frage des Richters, ob von Seiten der belangten Behörde neue Beweismittel beantragt oder vorgebracht werden, die in

weiterer Folge für das abgabenrechtliche Verfahren relevant sein sollen, verneinte der Finanzamtsvertreter dies.

Zu Beschwerdepunkt 2, „Zwiebellieferungen“, gaben die Verfahrensparteien nach Verweisen des Richters auf die Beschwerdeentscheidung vom 31.07.2019 bekannt, dass zu diesem Beschwerdepunkt keine weiteren Vorbringen eingebracht würden.

Hinsichtlich des Beschwerdepunktes 3, „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und -mittel“, wurden anhand der der Ladung beigefügten Beilagen 3a bis 3c die dort angegebenen einzelnen Positionen chronologisch behandelt.

Zur Frage des Richters, wie die Rechnungen zu den einzelnen Positionen Eingang in die Buchhaltung gefunden haben, gab der Geschäftsführer, Herr N.N., bekannt, dass er damals Großhändler gewesen sei und das Saatgut eingekauft und an seine Kartoffellieferanten weiterverkauft bzw. gegengerechnet habe. Zu den Maschinen gab er an, dass diese in der GmbH geführt und dann im Lohneinsatz verrechnet worden seien. Diese Unterlagen seien in der Buchhaltung drinnen.

Zum Vorhalt des Richters, dass laut Firmenbuch die Bf. im Handel tätig ist und es sich bei den aufgelisteten Maschinen und Produktionsmittel um landwirtschaftliche Wirtschaftsgüter handelt und der Frage, weshalb diese in der Buchhaltung der Bf. aufgenommen wurden gab der GF N.N. an, dass diese Maschinen sehr leistungsfähig seien. Solche Maschinen hätten seine Lieferanten nicht und er habe diese Maschinen seinen Lieferanten zur Verfügung gestellt. Zum Saatgut gab GF N.N. an, dass es sich dabei um holländisches Saatgut handle, welches von der Firma Großmarkt 1 vorgegeben worden sei. Er habe das Saatgut besorgt und seinen Lieferanten verrechnet.

Zu den Positionen im Jahr 2011 „Mercedes“ und „Großmarkt 1 Reisen“ gab die steuerliche Vertretung an, dass der Mercedes für alle Betriebe gefahren werde und es sich um anteilige Kosten handle. Bei der Großmarkt 1-Rechnung handle es sich wohl um ein Geschenk an einen Kunden.

Auf den Vorhalt des Richters, dass im Jahr 2011 Rechnungen von Februar bis einschließlich Mai und im Dezember an Herrn N.N. und nicht die N.N. GmbH ausgestellt worden sind, antwortete die steuerliche Vertretung, dass diese Rechnungen im Zusammenhang mit dem Gründungsjahr der Gesellschaft zu sehen seien. Hier habe es offenbar Abstimmungsprobleme gegeben. Die Rechnungen seien steuerlich aber immer bei der Bf. erfasst worden, deshalb sei auch die Ultraschallanlage in der Buchhaltung der Bf. enthalten, gleichso die Sämaschine.

Auf den Vorhalt des Richters, dass im Jahr 2012 die Rechnungen vom 16.01. und 18.12. ebenso an Herrn N.N. ausgestellt wurden, gab die steuerliche Vertretung an, dass es sich hier um ein Versehen des Geschäftsführers handeln dürfte. Die Zahlungen seien steuerlich bei der Bf. erfasst worden. Das Vlies sei den Lieferanten entgeltlich zur Verfügung gestellt worden.

Der Vertreter der belangten Behörde führte aus, dass in der Außenprüfung das Argument gekommen sei, diese Wirtschaftsgüter seien für den landwirtschaftlichen Produktionsbetrieb angeschafft worden. Heute würde dazu ausgeführt, dass ein Teil für die Bf. angeschafft worden sei. Auf die Frage der belangten Behörde, wie diese Aufteilung aussähe, führte die steuerliche

Vertretung aus: In den Beschwerdejahren habe die Bf. die Firma Großmarkt 1 mit Frühkartoffeln beliefert. Dafür sei eine sehr große Fläche notwendig gewesen, welche mit dem eigenen Betrieb von Herrn N.N. nicht zu bewältigen gewesen sei. Es seien ca. 1/3 der Kartoffeln vom landwirtschaftlichen Betrieb des Herrn N.N. und ca. 2/3 von Lieferanten der Bf. zugeliefert worden. Die Kartoffeln seien von der Bf. gekauft worden und sei eine Gegenverrechnung erfolgt.

Auf die Frage, ob es eine konkrete Verrechnung dieser Güter gab, antwortete die steuerliche Vertretung, dass es diese nicht gebe.

Bezüglich Beschwerde btr. Kapitalertragsteuer 01.2011-12.2013 verwies der Richter, dass die von der belangten Behörde festgestellte verdeckte Ausschüttung auf den Beschwerdepunkten Tz 3 (Kartoffel- und Zwiebellieferungen) und der Tz 3 Punkt 3 (Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und -mittel) beruhe. Zudem wurden beide Verfahrensparteien beauftragt bekanntzugeben, ob zur abweisende Beschwerdeentscheidung vom 09.10.2019, zugestellt am 10.10.2019, ein Vorlageantrag eingebracht wurde, da dieser dem Gericht bis dato nicht vorliegt. Von den Verfahrensparteien wurde zu dieser Beschwerde keine ergänzenden Ausführungen getätigt.

Zu Beschwerde btr. Wiederaufnahme des Verfahrens 2011 bis 2013 wurde vom Richter auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 31.07.2019 und den Ausführungen im Vorlageantrag verwiesen. Die steuerliche Vertretung verwies zusätzlich auf die in diesen Schriftsätzen noch nicht aufgenommenen Ausführungen zum freisprechenden Urteil des LGS Graz.

Hinsichtlich der Beschwerde gegen den Prüfungsauftrag wurden auf Befragung des Richters von keinen Verfahrensparteien ergänzenden Ausführungen vorgebracht.

Mit **Eingabe** vom 11.12.2024, beim Bundesfinanzgericht eingegangen am 16.12.2024, zog die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Nach **Mitteilung** der belangten Behörde vom 24.01.2025, dass die Betriebs- und Geschäftsunterlagen betr. der Bf., welche im Zuge einer Durchsuchung am 24.07.2014 sichergestellt wurden, am 24.01.2025 rückausgefolgt worden seien, richtete das Bundesfinanzgericht hinsichtlich des Beschwerdepunkts „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und -mittel“ folgendes **Aufforderungsschreiben** per 31.01.2025 an die Bf.:

Da nach Aussage des Geschäftsführers im Erörterungstermin

- die Landmaschinen den Lieferanten zur Verfügung gestellt und verrechnet,
- die Vliese den Lieferanten entgeltlich zur Verfügung gestellt, und
- das Saatgut an die Lieferanten weiterverkauft bzw. gegengerechnet worden seien, und sich die entsprechenden Unterlagen in der Buchhaltung befinden würden, wurde die Bf. zur Übermittlung folgender Unterlagen aufgefordert:

- a) Saldenlisten zum 31.12.2011, 31.12.2012, 31.12.2013,
- b) Ertragskonten der Bf. der Jahre 2011 bis 2013,

c) Sämtliche sonstige Konten aus denen sich die Gegenverrechnungen mit den Lieferanten erkennen lassen.

Nachdem von Seiten der Bf. innerhalb der von Ihr beantragten erstreckten Frist (14.03.2025) das Aufforderungsschreiben vom 31.01.2025 nicht beantwortet wurde, erging ein weiteres **Aufforderungsschreiben** am 02.04.2025, welches wiederum unbeantwortet blieb.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom Errichtungsdatum errichtete und im Firmenbuch mit Gründungsdatum eingetragenen Gesellschaft zu Firmenbuchnummer yyy. Geschäftszweig ist laut Firmenbuch der Handel mit Kartoffeln und Zwiebeln. Seit Gründungsdatum ist Herr N.N., geb. am DatumX, als Geschäftsführer und 74%-iger Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen. Als weitere Gesellschafterin mit 26% ist seine Gattin im Firmenbuch eingetragen. Die Bf. hatte laut den vorliegenden Jahresabschlüssen 2011 bis 2013 keine Arbeitnehmer beschäftigt [BFG-Akt OZ 231, Auszüge JAe 2011-2013].

Die Bf. war im Beschwerdezeitraum nicht in der Produktion von Kartoffeln, Zwiebel oder anderen Feldfrüchten tätig [vgl. BFG-Akt OZ 117: Urteil LGS Graz, S. 5; BFG-Akt OZ 69, Anlage 18: Beschwerde N.N., S. 21].

Die Bf. hatte im Beschwerdezeitraum ausschließlich Landwirte als Lieferanten, darunter auch den Landwirt N.N. [BFG-Akt OZ 110, S. 4, Beschuldigteneinvernahme N.N.].

Herr N.N. hat im Beschwerdezeitraum – neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der Bf. – eine vollpauschalierte Landwirtschaft betrieben und produzierte hauptsächlich Kartoffel und Zwiebel, daneben im geringen Umfang Mais, Getreide und Ölkürbis [vgl. BFG-Akt OZ 110: Beschuldigteneinvernahme N.N., S. 3f.; BFG-Akt OZ 101: Vorbehaltsbeantwortung 04.03.2015, zu Frage 2].

Im Zeitraum 2006 bis zur Errichtung der GmbH 2011 war er zusätzlich zur Tätigkeit als Landwirt als Einzelunternehmer im Bereich des Großhandels mit Kartoffeln und Zwiebeln tätig [vgl. BFG-Akt OZ 117: Urteil LGS Graz, S. 4].

Verfahrensgegenständlich sind mehrere Feststellungen, welche die belangte Behörde im Zuge einer die Jahre 2011 bis 2013 umfassenden Außenprüfung bei der Bf. getroffen hat.

Im Zuge der betreffenden Außenprüfung wurde die Feststellungen [vgl. BFG-Akt OZ 11: Prüfungsbericht Steufa] getroffen, dass

1) hinsichtlich Kartoffeleinkäufe (= Beschwerdepunkt 1 „Kartoffellieferungen“) durch Verbuchung fingierter Eingangsrechnungen überhöhte Aufwendungen lukriert bzw. in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer zu Unrecht als Vorsteuer geltend gemacht worden

seien,

2) bezüglich Zwiebeleinkäufe (= Beschwerdepunkt 2 „Zwiebellieferungen“) im Jahr 2011 eine zu hohe Einkaufsrechnung erfasst worden sei und im Jahr 2012 eine Scheinrechnung verbucht worden sei,

3) diverse landwirtschaftliche Produktionsgüter und Geräte für die pauschalierte Landwirtschaft von Herrn N.N. vom Handelsbetrieb der Bf. eingekauft und damit Betriebsausgaben und Vorsteuern zu Unrecht geltend gemacht worden seien (= Beschwerdepunkt 3 „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“), und wurden in Folge mit 27. und 28.03.2017 von der belangten Behörde die beschwerdegegenständlichen Bescheide erlassen [BFG-Akt OZ 2 bis 15].

Aufgrund dieser Feststellungen wurde von der Steuerfahndung für die belangte Behörde als Finanzstraßbehörde mit 04.12.2018 der Abschlussbericht gem. § 100 Abs. 2 Z 4 StPO wegen Verdachtes der Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 in Verbindung mit § 38 FinStrG sowie des Abgabebetuges nach § 39 FinStrG an die Staatsanwaltschaft Graz übermittelt [BFG-Akt OZ 51: Abschlussbericht] und von der Staatsanwaltschaft am DatumZ Anklage zu Gz qqq erhoben [vgl. BFG-Akt OZ 117: Urteil LGS Graz, S. 1].

Zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahms- und Sachbescheide sowie gegen den Bescheid über den Prüfungsauftrag erließ die belangte Behörde mit 31.07.2019 Beschwerdevoentscheidungen [BFG-Akt OZ 18-24]. Wurden die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide abgewiesen [BFG-Akt OZ 181] und btr. Prüfungsauftrag zurückgewiesen [BFG-Akt OZ 24], ergingen zu den Sachbescheiden abänderte Beschwerdevoentscheidungen. In der gesonderten Begründung zu den Sachbescheiden [BFG-Akt OZ 25] wurde hinsichtlich der Feststellung „Kartoffellieferungen“ eine Verböserung vorgenommen. Bezüglich der Feststellung „Zwiebellieferung“ wurde von der belangten Behörde festgehalten, dass die Prüfungsfeststellungen *„insoweit nicht aufrechterhalten [werden], als dass eine steuerliche Hinzurechnung vorzunehmen war. Fest steht allerdings, dass im Zusammenhang mit den gegenständlichen Verbuchungen, eine als dubios zu bezeichnende Beleggestaltung als auch Verbuchungspraxis durch den Abgabepflichtigen vorliegt.“* [BFG-Akt OZ 25: BVE Begründung USt & KÖSt, S. 7]. Die Beurteilung der belangten Behörde zum Beschwerdepunkt „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“ blieb unverändert.

Zur Beschwerde gegen die Kapitalertragsteuer-Haftungsbescheide 2011 bis 2013 erging mit 09.10.2019 eine abändernde Beschwerdevoentscheidung [BFG-Akt OZ 32].

In seinem Urteil vom yy2020, Gz zzz, sprach das Landesgericht für Strafsachen Graz (LGS Graz) Herrn N.N. und die Bf. wegen des Verbrechens des Abgabebetuges nach §§ 33 Abs 1, 39 Abs 1 lit a dritter Fall, Abs 3 lit c FinStrG und anderer strafbarer Handlungen erhobenen Anklage gemäß § 259 Z 3 StPO frei. Das freisprechende Urteil wurde insbes. damit begründet, dass die

Aussagen der Zeugen Lieferant-1, Lieferant-7, Lieferant-2, Lieferant-3, Lieferant-4, Lieferant-5 und Lieferant-6, welche die Lieferanten der Bf. waren, nicht entnehmen ließen, „*dass die beiden Angeklagten* [Anm. BFG: Bf. und Herr N.N.] *die im Spruch angeführten strafbaren Handlungen verwirklicht haben*“. Auch sei den Aussagen nicht zu entnehmen, dass diese reine Gefälligkeitsaussagen gegenüber beiden Angeklagter waren oder dass auf diese Zeugen ein Druck ausgeübt worden wäre [BFG-Akt OZ 117: Urteil LGS Graz, S. 6]. Demgegenüber hat der (Belastungs)Zeuge Lieferant-8 auf das Gericht keinen glaubwürdigen Eindruck hinterlassen und gewann das Gericht den Eindruck, dass er die Angeklagten – aufgrund eines direkten Konkurrenzverhältnisses – in ungerechtfertigter Weise belastet [BFG-Akt OZ 117: Urteil LGS Graz, S. 6f.].

Bei den Zeugen handelt es sich allesamt um Lieferanten der Bf., die vollpauschalierte Landwirte sind [BFG-Akt OZs 164, 125, 138, 131, 133, 135, 143 und 120, jew. Zeugenaussagen].

Gegen das Urteil wurde von Staatsanwaltschaft und der Finanzstrafbehörde Nichtigkeitsbeschwerden angemeldet, diese Rechtsmittel aber von beiden Behörden zurückgezogen, sodass das Urteil in Rechtskraft erwachsen ist [BFG-Akt OZ 174: Verständigung StA und OZ 175: Verständigung StraSa].

Hinsichtlich des Beschwerdepunkts „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“) ist sachverhältnismäßig festzustellen:

In den Jahren 2011 bis 2013 wurden von Seiten der Bf. Aufwendungen aus folgenden Rechnungen als Betriebsausgaben geltend gemacht und die Vorsteuern gezogen:

Jahr 2011:

[...]

Bis auf die Rechnungen vom 07.08.2011 und 13.12.2011 wurden alle Rechnungen auf N.N. ausgestellt. Bei der Rechnung vom 01.12.2011 wurde der Rechnungsempfänger N.N. durchgestrichen und handschriftlich die Firma der Bf. angefügt.

Jahr 2012:

[...]

Die Rechnungen vom 16.01.2012 und vom 18.12.2012 wurden auf Herrn N.N. ausgestellt.

Jahr 2013:

[siehe nächste Seite]

[...]

Die von der Bf. geltend gemachten Betriebsausgaben und die entsprechenden Vorsteuern wurden von der belangten Behörde nicht anerkannt.

Dieser Sachverhalt wurde von den Verfahrensparteien im Zuge des Erörterungstermins am 02.12.2024 (mit Ausnahme der OZ-Verweise) verlesen und mit der Ergänzung der steuerlichen Vertretung der Bf., dass eine schriftliche Ausfertigung des Strafurteiles – und nicht wie gewöhnlich eine verkürzte Urteilsausfertigung – erfolgte, in welcher nochmals die wesentlichen Gründe des Freispruches dargestellt und Feststellungen getroffen worden seien, die nach Ansicht der Bf. eine Bindungswirkung für weitere Verfahren erzeugten, als korrekt wiedergegeben bestätigt.

Die vom Bundesfinanzgericht von der Bf. angeforderten Nachweise für die laut Aussagen des GF erfolgten Gegenverrechnungen für die den Lieferanten zur Verfügung gestellten Landmaschinen und Vliesen, sowie Nachweise für den Weiterverkauf bzw. der Gegenverrechnung des von der Bf. angekauften Saatguts an die Lieferanten – konkret: Vorlage der Saldenlisten zum 31.12.2011, 31.12.2012, 31.12.2013; Ertragskonten der Bf. der Jahre 2011 bis 2013; sämtliche sonstige Konten aus denen sich die Gegenverrechnungen mit den Lieferanten erkennen lassen – wurden von der Bf., trotz verlängerter Frist zur Einreichung der Unterlagen, und Urgenzschreiben dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt.

Aus den Zeugenaussagen lassen sich jedoch folgende Vorgangsweisen feststellen:

Ad. landwirtschaftliche Maschinen:

Die Zeugen Lieferant-5 [BFG-Akt OZ 135, S. 2, Zeugenaussage Lieferant-5], Lieferant-6 [BFG-Akt OZ 143, S. 2, Zeugenaussage Lieferant-6] und Lieferant-3 [BFG-Akt OZ 131, S. 2, Zeugenaussage Lieferant-3] sagten aus, dass sie selbst über Erntemaschinen verfügen.

Ergänzend wird angemerkt, dass auch der Zeuge Lieferant-8, welche im Strafverfahren als Belastungszeuge aufgetreten ist, angab eigene Maschinen verwendet zu haben [BFG-Akt OZ 121, S. 2, zweite Zeugenaussage Lieferant-8]

Der Zeuge Lieferant-2 sagte aus, dass der Maschinenring erntet [BFG-Akt OZ 138, S. 3, Zeugenaussage Lieferant-2], der Zeuge Lieferant-4 ließ über Lohnunternehmer ernten [BFG-Akt OZ 133, S. 2, Zeugenaussage Lieferant-4].

Lediglich von Landwirt Lieferant-7 wurde angegeben, dass er für die von der Bf. ausgeborgte Maschinen bezahlt habe, wobei er aber auch angab, dass es keine Rückflüsse an Herrn N.N. bzw. die Bf. gegeben habe [BFG-Akt OZ 125, S. 3, Zeugenaussage Lieferant-7].

Vom Zeugen Lieferant-1 gibt es keine Aussagen zu diesem Punkt.

Ad. sonstigen Produktionsmittel (Pflanzenschutz, Herbizide, Bodenhilfsstoffe, Düngemittel, Vliese, etc.):

Die Zeugen Lieferant-7 [BFG-Akt OZ 125, S. 3, Zeugenaussage Lieferant-7], Lieferant-2 [BFG-Akt OZ 138, S. 5, Zeugenaussage Lieferant-2], Lieferant-3 [BFG-Akt OZ 131, S. 4, Zeugenaussage Lieferant-3], Lieferant-5 [BFG-Akt OZ 135, S. 4f, Zeugenaussage Lieferant-5] und Lieferant-6 [BFG-Akt OZ 143, S. 4, Zeugenaussage Lieferant-6] sagten aus, dass keine Produktionsmittel von der Bf. gekauft wurden.

Der Zeuge Lieferant-4 sagte aus, dass er teilweise Düngemittel und Spritzmittel von der Bf. einkaufte [BFG-Akt OZ 133, S. 5, Zeugenaussage Lieferant-4]

Vom Zeugen Lieferant-1 gibt es keine Aussagen zu diesem Punkt.

Ad Saatgut:

Bis auf die Zeugen Lieferant-3 [BFG-Akt OZ 131, S. 4, Zeugenaussage Lieferant-3] und Lieferant-6 [BFG-Akt OZ 143, S. 4, Zeugenaussage Lieferant-6] gaben alle Zeugen an Saatgut bei der Bf. einzukaufen.

Aufzeichnungen, Unterlagen oder andere Beweismittel, die eine Produktion von Kartoffeln und Zwiebel durch die Bf. selbst dokumentierten, wurden von der Bf. nicht geführt bzw. wurde eine solche landwirtschaftliche Produktion von der Bf. auch nicht behauptet.

Hinsichtlich der Zustellvollmacht wurde im Erörterungstermin von der Bf. bekanntgegeben, dass diese weiterhin bei der Bf. verbleibt, das Erkenntnis informativ aber auch an die steuerlichen Vertretungen ergehen möge.

Die Zustellung dieses Erkenntnisses erfolgt daher an die Bf. und ergeht zusätzlich zur Information an die steuerlichen Vertretungen.

2. Beweiswürdigung

Den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen liegen insbesondere folgende Beweismittel zugrunde und nimmt das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen an:

Zu den Beschwerdepunkten „Kartoffellieferungen“ und „Zwiebellieferungen“: Urteil des LGS Graz vom yy2020, Gz zzz [BFG-Akt OZ 117: Urteil LGS Graz], Zurücknahmen der Nichtigkeitsbeschwerden der Staatsanwaltschaft und der Finanzstrafbehörde [BFG-Akt OZ 174: Verständigung StA und OZ 175: Verständigung StraSa], sowie Beschwerdevorentscheidung vom 31.07.2019 [BFG-Akt OZ 25: BVE Begründung],

Zum Beschwerdepunkt Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel: Eingangsrechnungen 2011 bis 2013 [BFG-Akt OZ 183-188: Rechnungen AV und UV], Ausführungen im Erörterungstermin vom 02.12.2024 [BFG-Akt OZ 203], Zeugenaussagen der Zeugen Lieferant-7 [BFG-Akt OZ 125], Lieferant-3 [BFG-Akt OZ 131], Lieferant-4 [BFG-Akt OZ 133], Lieferant-5 [BFG-Akt OZ 135], Lieferant-2 [BFG-Akt OZ 138], Lieferant-6 [BFG-Akt OZ 143] und Lieferant-1 [BFG-Akt OZ 164].

Die genannten Urkunden, Schriftstücke und die Aussagen im Erörterungstermin stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. bis IV. (Abweisung Wiederaufnahme und Prüfungsauftrag, Abänderung der Sachbescheide)

Spruchpunkt I: Wiederaufnahme des Verfahrens Körperschaft- und Umsatzsteuersteuer 2011 bis 2013

In den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden wurde jeweils zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen. Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurde zur Begründung der Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Zeiträume 2011 bis 2013 auf Seite 9 auf die Feststellungen der Textziffern 2 und 3 verwiesen.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 31.07.2019 wurde als zusätzliche Begründung auf § 207 Abs. 2 BAO Bezug genommen.

§ 303 Abs. 1 BAO normiert:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Die Erstbescheide für Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2011 bis 2013 ergingen wie folgt:

Jahr 2011: Umsatzsteuerbescheid: 08.10.2012; Körperschaftsteuerbescheid: 05.11.2012,

Jahr 2012: Umsatzsteuerbescheid: 10.01.2014; Körperschaftsteuerbescheid: 10.01.2014,

Jahr 2013: Umsatzsteuerbescheid: 18.03.2014; Körperschaftsteuerbescheid: 06.03.2014.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens wurden für die genannten Abgaben und für alle Beschwerdejahre mit 27.03.2017 erlassen.

Gem. § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben 10 Jahre. Nach § 208 Abs. 1 lit a BAO beginnt die Verjährung grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

§ 209 Abs. 1 BAO lautet:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77)

von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Die fünfjährige Verjährungsfrist beträgt als Folge des § 209 Abs. 1 erster Satz bei veranlagten Abgaben mindestens sechs Jahre (Ritz/Koran, BAO⁸, § 209 BAO Rz 1 Abs. 2).

Für die Beschwerdejahre 2011 bis 2013 erfolgte sowohl bei der Umsatz-, als auch bei der Körperschaftsteuer eine Veranlagung, weshalb aufgrund § 209 Abs. 1 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens 2011 innerhalb der verlängerten und betreffend 2012 und 2013 innerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist erfolgte.

Die von der belangten Behörde zur Begründung der Wiederaufnahme in der Beschwerdeentscheidung herangezogene Bestimmung der mit der Hinterziehung von Abgaben verbundene Verlängerung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre gem. § 207 Abs. 2 BAO erweist sich daher für den Beschwerdefall als nicht gegenständlich, da die Wiederaufnahme des Verfahrens innerhalb der allgemeinen bzw. verlängerten Verjährungsfrist erfolgte.

Wie dargestellt wurde im Prüfbericht auf Seite 9 auf die Feststellungen Tz 2 und Tz 3 verwiesen. Zusätzlich wurde unter „Tz 8 Wiederaufnahme des Verfahrens“, nach Zitierung des Gesetzestextes des § 303 Abs. 1 BAO, angeführt, dass der Abgabenbehörde erst im Rahmen der Außenprüfung in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt geworden sei, sodass auf Grundlage des Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens in der Außenprüfung ein im Spruch anders lautender Bescheid in den Veranlagungsjahren 2011 bis 2013 Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer herbeigeführt worden sei. In diesem Zusammenhang werde auf die Darstellung in den Tz. 2 und 3 verwiesen.

Die Bf. beantragte in der Beschwerde vom 25.04.2017 die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2013. Im Vorlageantrag vom 30.08.2019 wird nach Verweis auf das Parallelverfahren des N.N., welches die Jahre 2006 bis 2010 betrifft und in welchem die Annahme der belangten Behörde, dass die Voraussetzungen der verlängerten Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO vorliegen würden, gerügt wird [BFG-Akt OZ 18: Vorlageantrag N.N.], zusätzlich vorgebracht, dass die Aussagen des Belastungszeugen sich nur auf die Jahre 2006 bis 2009 beziehen und daher die Folgejahre in der Luft hängen würden. Zudem würde die belangte Behörde mit zirkulärer Beweisführung eine schlüssige Beweisführung schuldig bleiben.

Im Erörterungstermin vom 02.12.2024 wurde weiters auf das freisprechende Urteil des LGS Graz vom yy2020, Gz zzz, verwiesen.

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. zB VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14 (gültig seit 01.01.2014) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (zB VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104).

Für die Wiederaufnahme eines Verfahrens genügt nicht allein das Hervorkommen von Wiederaufnahmegründen, vielmehr muss zu dieser Voraussetzung die Gewissheit treten, dass die Kenntnis der Wiederaufnahmegründe tatsächlich zu einem anders lautenden Bescheid im Abgabenverfahren führt (VwGH 04.12.1969, 0859/69). Nach § 303 BAO führt eine neu hervorgekommene Tatsache nur dann zur Wiederaufnahme, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nicht jedes Neuhervorkommen einer Tatsache, sondern erst der Zusammenhang mit einem sonst anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme des Verfahrens. Daher ist die materiellrechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid schon im Wiederaufnahmeverfahren zu prüfen (vgl. VwGH 02.03.2006, 2002/15/0017). Für die Beurteilung, ob die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ergibt sich daher die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 19.12.2024, Ra 2023/15/0049, Rn 19).

Die Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 303 BAO gegeben sind oder nicht, umfasst somit -) die Überprüfung, ob ein Wiederaufnahmetatbestand (Erschleichungs-, Neuerungs-, oder Vorfragentatbestand) vorliegt, und

-) die Überprüfung der Entscheidungswesentlichkeit des herangezogenen Wiederaufnahmegrundes (*"dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens auch einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte"*). Kann dies für den vorgebrachten Wiederaufnahmsgrund aus materiell-rechtlichen Gründen ausgeschlossen werden, erweist sich die Wiederaufnahme schon deswegen als rechtswidrig und muss der Wiederaufnahmsgrund erst gar nicht näher verfahrensrechtlich geprüft werden (vgl zB VwGH 25.09.2012, 2009/17/0049).

Das Finanzamt kann zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142, mwN).

Im Zusammenhang mit einer Wiederaufnahme des Verfahrens lässt der in einem Betriebsprüfungsbericht gegebene Hinweis auf einzelne Textziffern im Regelfall den Schluss zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand (nunmehr § 303 Abs. 1 lit. b BAO) gestützt hat und die in diesen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142, mwN).

Die belangte Behörde hat, wie sich aus den Verwaltungsakten ergibt, in der Begründung der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren zur Körperschaft- und Umsatzsteuer 2011 bis 2013 auf die Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht verwiesen. Im Betriebsprüfungsbericht wird zur Begründung der Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer auf die Tz 2 und 3 verwiesen.

In der Tz 2 „Sachverhaltsdarstellung“ wurde im Wesentlichen die Kerninhalte der anonymen Anzeige, welche als Grundlage für die Außenprüfungsverfahren bei der Bf. und N.N. diente, angeführt. In der Tz 3 „getroffene Prüfungsfeststellungen“ wurden die drei getroffenen Feststellungen – Punkt 1. „Kartoffellieferungen“, Punkt 2. „Zwiebellieferungen“ und Punkt 3. „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“ – dargestellt. Durch diese Verweiskette – in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen; im Betriebsprüfungsbericht wird zur Wiederaufnahme auf die Feststellungen Tz 2 und Tz 3 verwiesen – kommt zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, worauf sich das Finanzamt stützen wollte und wurde damit der Neuerungstatbestand angesprochen.

Entscheidend ist im Beschwerdefall somit, ob unter den genannten Tz 2 und Tz 3 Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. VwGH, 22.04.2022, Ra 2020/13/0025).

In der Feststellung der Tz 2 „Sachverhaltsdarstellung“ wird die eingebrachte anonyme Anzeige angeführt und der Inhalt zusammenfassend wiedergegeben.

Tz 3 „getroffene Prüfungsfeststellungen“ enthält die im Sachverhalt dargestellten drei

Feststellungen der Außenprüfung (Punkt 1 „Kartoffellieferungen“, Punkt 2 „Zwiebellieferungen“, Punkt 3 „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“).

Während zu den Beschwerdepunkte 1 („Kartoffellieferungen“) und 2 („Zwiebellieferungen“) die Entscheidungswesentlichkeit des jeweils herangezogenen Wiederaufnahmegrundes aus materiell-rechtlichen Gründen nicht gegeben ist – siehe dazu weiter unten unter „A. Sachbescheide – Körperschaftsteuer 2011 bis 2013“ und unter „B. Sachbescheide – Umsatzsteuer 2011 bis 2013“ – ist zu Beschwerdepunkt 3 („Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“) auszuführen, dass im Betriebsprüfungsbericht unter der Tz 3 Punkt 3 und der Anlage 3 Tz 3 Punkt 3 die Feststellungen angeführt werden, welche jene neu hervorgekommene Tatsachen darstellen, die die Wiederaufnahme rechtfertigen: Angeführten Aufwandspositionen der Bf., die aufgrund Art und Umfangs der Leistungsinhalte keine betrieblich veranlassten Aufwendungen der Bf. darstellen, sondern dem landwirtschaftlichen Produktionsbetrieb des N.N. betreffen; Anführung aller Wirtschaftsgüter anhand der Rechnungspositionen in der Tabelle Anlage 3 Tz 3 Punkt 3.

Dies wird auch in der Beschwerdevorentscheidung vom 31.07.2019 [BFG Akt OZ 181: BVE WA USt, KÖSt] nochmals dargelegt: In der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung wird zu Tz 3 Punkt 3 „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“ darauf verwiesen, dass die Verbuchung der nicht betrieblich veranlasster Aufwendungen sowie die Inanspruchnahme der in diesem Zusammenhang stehenden Vorsteuern jene neu hervorgekommene Tatsachen darstellen, die die Wiederaufnahme rechtfertigen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs kommt der Begründung der Beschwerdevorentscheidung der Charakter eines Vorhalts zu (VwGH 29.01.2020, Ra 2019/13/0071).

Der Bf. hat in den Schriftsätzen zwar umfangreiche Vorbringen zu den nach Ansicht der Bf. nichtvorliegenden Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme hinsichtlich der Feststellungen zu Tz 3 Punkt 1 „Kartoffellieferungen“ und Tz 3 Punkt 2 „Zwiebellieferungen“ vorgebracht und zu diesen Beschwerdepunkten mit Bezugnahme auf die von der belangten Behörde behaupteten Malversationen den „Zirkelschluss“ gerügt, allerdings finden sich zu Tz 3 Punkt 3 „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“ keine entsprechenden Ausführungen. Der Bf. wäre offen gestanden auch hinsichtlich der vorgehaltenen Feststellungen btr. Wiederaufnahmegründe der Tz 3 Punkt 3 „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“, substantielle und konkrete Einwände vorzubringen, jedoch unterblieben solche in den Beschwerde- und Vorlageschriftsätzen. Auch im Erörterungstermin vom 02.12.2024 wurde trotz Nachfrage zwar auf die bisherigen Schriftsätze und auf das Urteil des LGS und damit auf die Einwände bezüglich der

Beschwerdepunkte 1 („Kartoffellieferungen“) und 2 („Zwiebellieferungen“) verwiesen, zu Beschwerdepunkt 3 („Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“) wurde jedoch kein konkretes Vorbringen erstattet.

Die in Tz 3 Punkt 3 getroffenen Prüfungsfeststellungen bilden somit gemeinsam mit den entsprechenden angeforderten und von der Bf. nach Aufforderung der belangten Behörde im Prüfungsverfahren erstmals vorgelegten Eingangsrechnungen [vgl. BFG-Akt OZ 100: Vorhalt vom 10.02.2015; BFG-Akt OZ 106: Vorhalt vom 09.08.2016] jenen Tatsachenkomplex, der im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist.

Dass die vom Finanzamt als neu hervorgekommene Umstände gewerteten Sachverhaltselemente zu Tz 3 Punkt 3 „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“ für alle Beschwerdejahre geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen, ergibt sich indes aus den unter „Spruchpunkt II A. Sachbescheide – Körperschaftsteuer 2011 bis 2013“ und „B. Sachbescheide – Umsatzsteuer 2011 bis 2013“ angeführten Gründen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens btr. Körperschaft- und Umsatzsteuer 2011 bis 2013 erfolgte aufgrund des im Rahmen der Außenprüfung neu hervorgekommene Tatsachenkomplexes der Tz 3 Punkt 3 („Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“) daher zu Recht.

Spruchpunkt II: A. Sachbescheide – Körperschaftsteuer 2011 bis 2013

Ad Beschwerdepunkt „Kartoffellieferungen“:

Nach dem freisprechenden Urteil des LGS Graz vom yy2020, zzz, brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 27.10.2024 das Anliegen einer stattgebenden Erledigung der noch offenen – beim BFG anhängigen – Rechtsmittel gemäß § 300 BAO ein.

Das von der Bf. eingebrachte Ansuchen wurde von der belangten Behörde in ihrem Antwortschreiben vom 15.11.2021 mit der Begründung abgelehnt, dass nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs die Abgabenbehörde bei Freisprüchen nicht an den Spruch eines Strafurteils gebunden ist und darüberhinaus selbst eine einvernehmliche Lösung nicht ohne Zustimmung des BFG erfolgen könnte.

Diese Ansicht der belangten Behörde ist grundsätzlich richtig, da im Fall eines Freispruches in einem Strafverfahren keine Bindungswirkung für das Abgabenverfahren besteht, und zwar schon wegen der anders gearteten Beweisregeln (vgl. VwGH 17.01.2024, Ro 2021/13/0019). Zu der vom Bf. in seinem Ansuchen vom 27.10.2024 unter Bezugnahme auf das EGMR-Urteil vom 23.10.2014, 27.785/2010, Melo Tadeu, aufgestellte Behauptung, jede - auch außerstrafrechtliche - Folgeentscheidung würde gegen Art 6 Abs. 2 EMRK (und damit gegen die

Bundesverfassung) verstoßen, wenn sie geeignet sei, den rechtskräftigen Freispruch in Zweifel zu ziehen [BFG-Akt OZ 172: Anliegenschriften, S. 7] wird auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs verwiesen, wonach es – wie im Beschwerdefall gegeben – bei der Festsetzung von Abgaben auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen nicht ankommt (vgl. VwGH 27.09.2023, Ra 2020/13/0083).

Allerdings ist es im Falle eines Freispruches im Strafverfahren sowie in jenen Fällen in denen das Strafverfahren eingestellt wurde, Sache des Finanzamtes, die maßgebenden Hinterziehungskriterien nachzuweisen (vgl. zuletzt VwGH 11.02.2025, Ra 2023/15/0103, mwN.).

Für den Beschwerdefall ist zum Beschwerdepunkt „Kartoffellieferungen“ festzuhalten: Aus der Begründung des Urteils des LGS Graz, vom yy2020, Gz zzz, geht für das Bundesfinanzgericht eindeutig hervor, dass die in diesem Verfahren getätigten Aussagen der Zeugen vom erkennenden Schöffensenat als glaubhaft gewertet wurden und es keine Anhaltspunkte für Gefälligkeitsaussagen oder Druckausübungen gegeben hat. Demgegenüber wurden die Aussagen des einzigen Belastungszeugen als widersprüchlich und wenig glaubhaft beurteilt.

Wenn die belangte Behörde nun eine abgabenrechtlich andere Beurteilung anstrebt, so wäre es an ihr gelegen gewesen entsprechende Nachweise vorzulegen, welche die im Strafverfahren vorgebrachten und durch das Gericht als glaubhaft qualifizierten Beweismittel entkräften würden. Entsprechende Nachweise wurde von der belangten Behörde jedoch nicht erbracht und wurde im Erörterungstermin vom 02.12.2024 bekanntgegeben, dass keine neuen – für das Abgabenverfahren relevanten – Beweismittel beantragt oder vorgebracht werden.

Auch ist für das Bundesfinanzgericht in der Zurücknahme der Nichtigkeitsbeschwerden ein Indiz zu erkennen, dass die Anklage- und Strafbehörden die entsprechende Beurteilung des LGS Graz, also auch die Beurteilung der Zeugenaussagen, letztlich als nachvollziehbar und schlüssig angesehen haben.

Das Bundesfinanzgericht sieht daher keinen Grund von der im Strafverfahren getroffenen rechtlichen Beurteilungen im gegenständlichen Abgabenverfahren abzugehen.

Der Beschwerde war daher in diesem Beschwerdepunkt zu folgen.

Ad Beschwerdepunkt „Zwiebellieferungen“:

Zu diesem Beschwerdepunkt gilt das zum Beschwerdepunkt „Kartoffellieferungen“ Ausgeführte. Zudem wurde in der Beschwerdevorentscheidung von der belangten Behörde selbst festgestellt, dass eine Hinzurechnung nicht vorzunehmen war.

Das Bundesfinanzgericht sieht daher keinen Grund von der im Strafverfahren getroffenen rechtlichen Beurteilungen im gegenständlichen Abgabenverfahren und von der Beurteilung der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung abzugehen.

Der Beschwerde war daher in diesem Beschwerdepunkt zu folgen.

Ad Beschwerdepunkt „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“:

Zu diesem Beschwerdepunkt (= Tz 3 Punkt 3 des Außenprüfungsberichts) wurden von der belangten Behörde folgende steuerliche Festsetzungen getroffen:

	2011	2012	2013
<i>Laut AP</i> [vgl. BFG-Akt OZ 119, S. 4 und Anlage 3 Tz 3 Punkt 3]:			
Aufwandskorrektur	117.446,10	110.833,85	95.329,13
Vorsteuerkorrektur	15.713,84	27.780,28	18.938,86
AfA-Korrektur	3.695,83	12.580,66	22.898,03
KESt	52.386,00	68.783,93	52.743,03
<i>Laut BVE</i> [vgl. BFG-Akt OZ 25, S. 8f, und OZ 32, S. 3]:			
Aufwandskorrektur	111.877,54	110.833,85	95.329,13
Vorsteuerkorrektur	15.713,84	27.780,28	18.938,86
AfA-Korrektur	3.695,83	12.580,66	22.898,03
KESt	52.386,00	72.737,50	55.561,50

Von der Bf. wurden neben den Kosten für Saat- und Erntearbeiten durch Herrn Lieferant-3 (2011 gesamt 24.681,00 Euro; 2012 gesamt 20.934,00 Euro; 2013 gesamt 16.740,00 Euro), für ein Kfz-Service (2011: 1.076,32 Euro) und für eine Reise (2011: 558,00 Euro),

- die Anschaffungskosten für landwirtschaftliche Maschinen iHv.

2011: 35.480,00 Euro (= 16.980,00 + 18.500,00),

2012: 95.518,00 Euro (= 44.400,00 + 33.618,00 + 7.500,00 + 10.000,00),

2013: 62.900,00 Euro (= 13.300,00 + 5.000,00 + 29.100,00 + 15.500,00),

im Wege der AfA in Höhe von gesamt 3.695,83 Euro (2011), 12.580,66 Euro (Jahr 2012), 22.898,03 (Jahr 2013) [vgl. BFG-Akt OZ 233, Auszüge AV 2012-2013],

- die Kosten für landwirtschaftliche Produktionsgüter und -mittel iHv.

2011: 38.317,99 Euro (= 18.541,38 + 6.866,76 + 12.909,85),

2012: 49.372,66 Euro (= 872,40 + 8.702,40 + 4.209,53 + 3.148,80 + 1.968,00 + 7.491,24 + 12.450,00 + 914,64 + 1.123,78 + 914,64 + 1.193,23 + 6.384,00),

2013: 31.285,77 Euro (= 12.089,99 + 1.624,36 + 9.702,74 + 1.700,00 + 4.339,40 + 914,64 + 914,64),

und

- die Kosten für Saatgut iHv.

2011: 59.282,87 Euro (= 11.872,52 + 11.873,52 + 11.790,79 + 11.872,52 + 11.873,52),

2012: 53.684,15 Euro,

2013: 57.818,64 Euro (= 14.454,66 + 14.454,66 + 14.454,66 + 14.454,66),

als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Streitgegenständlich ist die Frage, ob die unter Punkt „Sachverhalt“ tabellarisch aufgelisteten Kosten für Produktionsgüter und –mittel, Saat- und Erntehilfe, Kfz-Service und Reise, welche von der Bf. als Betriebsausgaben angesetzt wurden, dem Betrieb der Bf. – so die Bf. – oder dem landwirtschaftlichen Betrieb des Herrn N.N. – so die belangte Behörde – zuzurechnen sind [siehe dazu auch die Beantwortung vom 04.03.2015 zum Vorhalt der belangten Behörde vom 10.02.2015, in welcher von der steuerlichen Vertretung zur Ansicht, dass es sich bei den Aufwendungen um solche des landwirtschaftlichen Betriebs des N.N. handle, u.a. ausgeführt wird: „... da wir der Meinung sind, dass zum einen Anschaffungsgüter, welche überbetrieblich genutzt werden (Einsatz bei verschiedenen landwirtschaftlichen Betrieben) diese von der GmbH anzuschaffen sind und für die Nutzung ein entsprechendes Entgelt von den Nutzern zu zahlen ist und zum anderen Wirtschaftsgüter, welche ausschließlich für den landwirtschaftlichen Betrieb N.N. verwendet werden nicht in die GmbH gehören ...“, BFG-Akt OZ 101, S. 4].

Im Erörterungstermin wurde zu diesem Punkt vom GF N.N. ausgeführt, dass er das Saatgut als Großhändler eingekauft und an seine Kartoffellieferanten weiterverkauft bzw. gegengerechnet habe. Bzgl. Maschinen gab er an, dass diese in der GmbH geführt und dann im Lohneinsatz verrechnet worden seien. Die Maschinen seien sehr leistungsfähig und hätten die Lieferanten solche Maschinen nicht gehabt, weshalb er diese Maschinen seinen Lieferanten zur Verfügung gestellt habe. Diese Vorgänge seien in der Buchhaltung erfasst worden.

Demgegenüber verweist die belangte Behörde darauf, dass in der Außenprüfung das Argument gekommen sei, diese Wirtschaftsgüter seien für den landwirtschaftlichen Produktionsbetrieb angeschafft worden und erst im Erörterungstermin dazu ausgeführt wurde, dass ein Teil für die Bf. angeschafft worden sei.

Diesbezüglich gab die steuerliche Vertretung an, dass es eine konkrete Verrechnung dieser Güter nicht gebe.

Das Bundesfinanzgericht verweist einleitend darauf, dass im Urteil des LGS Graz vom yy2020, Gz zzz, keine Feststellungen zu diesem Beschwerdepunkt ersichtlich sind. So beziehen sich die Aussagen der Zeugen – es handelt sich dabei um die Lieferanten der Bf. – ausschließlich auf die Warenlieferungen von Kartoffel oder Zwiebel.

Wie unter Punkt Sachverhalt aus den Rechnungen ersichtlich, betreffen die strittigen Aufwendungen jedoch landwirtschaftlichen Produktionsmittel wie Pflanzschutzmittel, Unkrautbekämpfungsmittel, landwirtschaftliche Maschinen, Ausgaben für Anbau- und Erntearbeiten, sowie für Saatgut. Bezüglich letztgenannten ist zu den Saatkartoffellieferungen der Firma Saatgutlieferant Handels GmbH in OrtX (Jahre 2011 und 2013) und vom Lagerhaus OrtY (Jahr 2012) auszuführen: Im Strafverfahren waren jene Fälle verfahrensgegenständlich, in welchen die Bf. die Abrechnung der Lieferanten entweder über Ausstellungen von Gutschriften oder durch Verfassen von Rechnungen für den jew. Lieferanten selbst vorgenommen hat [vgl. BFG-Akt OZ 117: Urteil LGS Graz, S. 6]. Die Firma Firma Saatgutlieferant und das Lagerhaus OrtY gehörten nicht zu diesen Lieferanten, sondern wurden von diesen Unternehmen die

Rechnungen selbst gelegt, weshalb die Organe dieser Firmen nicht als Zeugen im Urteil angeführt werden.

Entsprechend ist das Urteil des LGS Graz vom yy2020 für die abgabenrechtliche Beurteilung dieses Beschwerdepunktes nicht heranziehbar. Im Übrigen wird btr. des Vorbringens der Bf. im Anbringen vom 27.10.2024 und im Erörterungstermin – Verstoß gegen Art 6 Abs. 2 EMRK bei nicht vollinhaltlicher Stattgabe der Beschwerde, Bindungswirkung für „außerstrafrechtliche“ Folgeentscheidungen – nochmals auf das Judikat des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.09.2023, Ra 2020/13/00839, verwiesen, wonach es bei einer Festsetzung von Abgaben auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen nicht ankommt.

Weiters hält das Bundesfinanzgericht fest, dass für die strittigen Wirtschaftsgüter die angeforderten Nachweise aus der Buchhaltung der Bf., aus welchen der Verkauf an oder die Gegenverrechnung mit Leistungen der Lieferanten ersichtlich sind, dem Bundesfinanzgericht trotz zweimaliger Aufforderung und Fristerstreckung zur Vorlage, nicht übermittelt wurden. Zudem wurde aus der Aussage der steuerlichen Vertretung im Erörterungstermin deutlich, dass eine konkrete Gegenverrechnung nicht gegeben hat.

Zu den einzelnen Betriebsausgabenpositionen wird ausgeführt:

1. Ausgaben für Saat- und Erntearbeiten (Lieferant-3), Kfz-Service, Großmarkt 1 Reise:

Gemäß der auch für die Körperschaftsteuer geltenden Betriebsausgabendefinition des § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) erbracht wird. Die Frage der betrieblichen Veranlassung ist unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung zu beurteilen. Ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt, um betriebliche Veranlassung annehmen zu können. Wird der mittelbare Zusammenhang allerdings von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert, so wird der Veranlassungszusammenhang unterbrochen. Dabei ist ein strenger Maßstab anzulegen; es gilt die typisierende Betrachtungsweise (VwGH 22.10.2024, Ra 2024/13/0003, RS 1).

1a) Ausgaben Saat- und Erntearbeiten, erbracht durch Herrn Lieferant-3:

Zufolge § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Da die Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr allen betrieblichen Einkunftsarten gemeinsam sind, stellen nur jene Tätigkeiten, die keine Ausübung der Land- und Forstwirtschaft oder selbständigen Arbeit sind, gewerbliche Einkünfte da (vgl. *Steinhauser* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG, § 23 Anm. 1, Stand 1.9.2021). § 23 EStG 1988 erfüllt daher die Funktion eines Auffangtatbestands (vgl. *Peyerl* in *Jakom*, EStG¹⁷, § 23 Rz 1).

Gem. § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs umfasst die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft Tätigkeiten, die auf die planmäßige Nutzung der Naturkräfte gerichtet sind und Urproduktion darstellen (vgl. VwGH 16.09.2003, 99/14/0228).

Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte sind also Einkünfte, die unmittelbar oder mittelbar zum Grund und Boden (zumindest in einem Mindestmaß) in Beziehung stehen und auf der Ausnutzung seiner Fruchtbarkeit beruhen. Unter Landwirtschaft im engeren Sinn versteht man die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von Pflanzen; dazu zählen typische Feldwirtschaft (Ackerbau, Feldgemüsebau) und Weidewirtschaft (vgl. *Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG¹⁹, § 21 Rz 2 und 14).

Das wesentlichste Unterscheidungsmerkmal der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit zum Gewerbebetrieb liegt somit darin, dass beim landwirtschaftlichen Betrieb die Naturkräfte die primären Produktionsfaktoren sind, während beim Gewerbebetrieb hauptsächlich mechanische Kräfte (beim Erzeugungsbetrieb) im Vordergrund stehen oder eine vermittelnde Tätigkeit (beim Handelsbetrieb) ausgeübt wird (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁶, Seite 223).

Im Beschwerdefall hat – wie aus dem Sachverhalt ersichtlich – Herr N.N. in den Jahren 2011 bis 2013 eine vollpauschalierte Landwirtschaft betrieben und produzierte dort hauptsächlich Kartoffel und Zwiebel, daneben im geringen Umfang Mais, Getreide und Ölkürbis. Im Jahr 2011 hat er zusätzlich bis zur Errichtung der GmbH im Juni 2011 neben der Landwirtschaft auch ein Einzelunternehmen im Bereich des Großhandels mit Kartoffel und Zwiebel betrieben.

Das Setzen und Ernten von Kartoffeln ist im Gegensatz zur Verpackung von Feldfrüchten und dem Handel mit diesen eine typische landwirtschaftliche Tätigkeit, stellt doch das Setzen von Kartoffeln die Voraussetzung dar, damit Naturkräfte tätig werden können bzw. handelt es sich beim Ernten um das Ergebnis dieser natürlichen Produktion. Die Saat- und Erntehilfe des Herrn Lieferant-3 ist daher eine landwirtschaftliche Tätigkeit.

Aus dem Geschäftszweig laut Firmenbuch und den Ausführungen des vormaligen Einzelunternehmers (Großhandel mit Kartoffeln und Zwiebeln) und im Beschwerdefall Geschäftsführers und Mehrheitsgesellschafters N.N. ist ersichtlich, dass die Bf. im Beschwerdezeitraum ausschließlich im Handel mit Kartoffeln und Zwiebeln und nicht im landwirtschaftlichen Bereich tätig war. Auch wurde im gesamten Verfahren von der Bf. nicht behauptet eine solche landwirtschaftliche Produktion zu führen.

Demgegenüber betrieb Herr N.N. im Beschwerdezeitraum auch eine vollpauschalierte Landwirtschaft.

Das Bundesfinanzgericht sieht daher in freier Beweiswürdigung die von Herrn Lieferant-3 getätigten Saat- und Ernteleistungen nicht als für die Bf., sondern für den vollpauschalierten landwirtschaftlichen Betrieb des N.N. erbracht an.

Da die geltend gemachten Aufwendungen für Herrn Lieferant-3 nicht durch den Betrieb der Bf. veranlasst sind, sondern dem landwirtschaftlichen Betrieb des N.N. zuzurechnen sind, waren folgende Kosten nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen:

Jahr 2011:

3.126,00 (Rechnung vom 30.04.2011),

14.952,00 (Rechnung vom 07.08.2011),

6.513,00 (Rechnung vom 13.12.2011),

Gesamt: 24.591,00 Euro.

Jahr 2012: 2.880,00 Euro (Rechnung vom 04.09.2012).

Jahr 2013:

12.444,00 (Rechnung vom 08.07.2013),

4.296,00 (Rechnung vom 21.10.2013),

Gesamt: 16.740,00 Euro.

1b) Ausgaben Kfz-Service und Großmarkt 1 Reise:

Zu den Ausgaben für das Kfz-Service vom 04.05.2011 und der Reise laut Rechnung vom 05.12.2011 kann den Argumenten der steuerlichen Vertretung des Bf. im Erörterungstermin, dass es sich dabei um Betriebsausgaben handle, da der Mercedes für alle Betriebe verwendet worden sei bzw. es sich bei der Großmarkt 1-Reise um ein Kundengeschenk handle, aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Die Kfz Rechnung iHv. 1.076,32 Euro betrifft das Kfz Mercedes B 200 mit der Fahrgestellnummer Nr1 [BFG-Akt OZ 193, S. 8] und ist an Herrn N.N. und nicht an die Bf. ausgestellt. Ein Fahrzeug der Marke Mercedes B 200 ist zwar laut Kfz-Datenbankabfrage auf die Bf. zugelassen, dieses aber mit einer anderen Fahrgestellnummer (Nr2) und zudem erst ab 16.05.2012 [BFG Akt OZ 225].

Die Großmarkt 1-Reisen Rechnung iHv. 558,00 Euro weist als Teilnehmer Herrn N.N. und seine Gattin aus [BFG-Akt OZ 193, S. 14]. Die Begründung des steuerlichen Vertreters, es handle sich um ein Geschenk für einen Kunden ist daher nicht nachvollziehbar.

Da der Nachweis oder zumindest eine Glaubhaftmachung für eine betriebliche Veranlassung dieser Ausgaben von der Bf. nicht erbracht wurde, stellen diese Kosten daher keine Betriebsausgaben dar.

2. Aufwendungen für landwirtschaftliche Maschinen, für landwirtschaftliche Produktionsmittel (Pflanzenschutz, Herbizide, Bodenhilfsstoffe, Düngemittel, Vliese) und Saatgut (Saatkartoffel):

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (VwGH 20.06.2000, 98/15/0169).

2a) Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen:

Der Verwaltungsgerichtshof führt zur Frage der Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum notwendigen Betriebsvermögen in ständiger Rechtsprechung aus:

Beim notwendigen Betriebsvermögen handelt es sich nicht um Wirtschaftsgüter, die für den Betrieb eines Steuerpflichtigen unerlässlich bzw. unentbehrlich sind. Notwendiges Betriebsvermögen sind vielmehr - in Abgrenzung zu gewillkürtem Betriebsvermögen und Privatvermögen - jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden. Maßgebend für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung; subjektive Momente, wie zB der Anschaffungsgrund, sind für die Qualifikation nicht entscheidend (vgl. VwGH 04.09.2024, Ra 2023/13/0165, mwN).

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies:

-) Zweckbestimmung der Wirtschaftsgüter:

Maschinen: Wie aus der Aufstellung im Sachverhalt und der Aussage des GF N.N. im Erörterungstermin feststellbar, handelt es sich bei den angeschafften Wirtschaftsgütern Ultraschallanlage (Anschaffung: 2010), Sämaschine (2010), Anhängfeldspritze (2011), Zwiebelkrautschläger (2011), Häcksler (2011), Saatkombi 5 m (2011), Egge (2012), Feldspritze (2012), Beregnungsmaschine (2012) und Pflug (2012) um landwirtschaftliche Maschinen.

Eine Nutzung dieser Maschinen für die Belüftung und Trocknung von Kartoffeln bzw. Zwiebeln und in Folge für die Verpackung und Vertrieb der Ware ist für das Bundesfinanzgericht nicht feststellbar.

Im Übrigen wurde dies von der Bf. auch nicht behauptet, vielmehr wurden die Maschinen laut Aussage des GF N.N. den liefernden Landwirten gegen Entgelt zur Verfügung gestellt.

Produktionsmittel: Bei den gelien gemachten Produktionsmittel handelt es sich um Pflanzenschutzmittel, Düngemittel, Vliese, Bodenhilfstoffe und Herbizide. Da die Bf. nicht in der landwirtschaftlichen Produktion tätig ist, ist eine Nutzung für den Handelsbetrieb für das Bundesfinanzgericht nicht feststellbar. Zudem können diese Wirtschaftsgüter nicht für die Belüftung und Trocknung von Kartoffeln bzw. Zwiebeln und in Folge für die Verpackung und Vertrieb der Ware eingesetzt werden und wurde dies im Übrigen von der Bf. auch nicht behauptet. Vielmehr wurde auch zu den Produktionsmitteln vom GF N.N. ausgesagt, dass diese den liefernden Landwirten zur Verfügung gestellt und verkauft wurden.

Saatgut: Bei dem Saatgut handelt es sich um Saatkartoffeln, die nach Aussagen des GF N.N. und der Lieferanten von der Bf. eingekauft und an die Kartoffellieferanten weiterverkauft wurden. Da der Geschäftszweck der Bf. der Handel mit Kartoffeln und Zwiebeln ist, dienen diese Wirtschaftsgüter dem unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Bf.

-) Besonderheiten des Betriebes:

Wie aus dem Verfahrensgang und dem Sachverhalt ersichtlich, ist der Geschäftszweck der Bf. der Handel mit Kartoffeln und Zwiebeln.

Hinsichtlich des Arbeitsablaufs im Betrieb der Bf. wurde von Seiten der Bf. ausgeführt: *„Die losen Kartoffeln werden mit Anhänger der GmbH vom Feld abgeholt oder vom Landwirt angeliefert. Der Zwiebel wird lose von der GmbH in der neuen Lagerhalle zur Belüftung und Trocknung übernommen. Der Landwirt sortiert und verpackt seine Kartoffel oder Zwiebel mit seinen Leuten selbst. Die abgerechnete Menge an Lieferanten ist immer nur die verpackte und verkaufsfähige Ware. Herr N.N. überwacht die Verarbeitung in der Halle. Für den Vertrieb der Waren ist ausschließlich Herr N.N. zuständig“* [BFG-Akt OZ 101: Vorbehaltsbeantwortung 04.03.2015, zu Ergänzungspunkte Frage 3].

Da die Bf. in ihrer Beschwerde auf die Parallelbeschwerde des N.N. verwiesen hat [BFG-Akt OZ 69, Anlage 18: Beschwerde Bf., S. 3], sind auch auf die entsprechenden Ausführungen über die Tätigkeit des N.N. in seiner Funktion *„als Einzelunternehmer im Bereich des Großhandels mit zum Teil selbst angebauten, zum Teil zugekauften Kartoffeln und Zwiebeln“* [BFG-Akt OZ 117: Urteil LGS Graz, S. 4] im Zeitraum 2006 bis zur Gründung der GmbH im Jahr 2011, relevant: *„Der von mir bezahlte Preis umfasst darüber hinaus die gesamte Arbeitsleistung vom Entladen über das Verlesen, Waschen, Sortieren, weiters über das Verpacken und Schlichten der Kartoffeln in Kisten oder Kartons bis hin zum Verladen der Paletten. Zudem gehen sämtliche*

Putz und Wartungsarbeiten an der Wasch- und Verpackungsanlage zu Lasten des Lieferanten, weiters alle Karton- und Kistenfaltarbeiten in der Halle sowie sämtliche logistischen Arbeiten, die nötig sind, um einen reibungslosen Ablauf der Produktion aufrecht zu erhalten. Kurzum: Ich stelle - damals wie heute - nur die technischen Hilfsmittel zur Verfügung. Alles andere ist Sache des Lieferanten.“ [BFG-Akt OZ 69, Anlage 18: Beschwerde N.N., S. 21].

Aus den Aussagen ist ersichtlich, dass der tatsächlich ausgeübte Betriebsgegenstand mit den Angaben im Firmenbuch übereinstimmt und die Bf. nicht im landwirtschaftlichen Bereich tätig wurde, sondern rein im Handel mit der von den Lieferanten verpackten und verkaufsfähigen Ware.

-) Verkehrsauffassung:

Nach der Verkehrsauffassung sind landwirtschaftliche Maschinen und landwirtschaftliche Produktionsmittel zum Einsatz bei der planmäßigen Nutzung der Felder – hier für Kartoffel- und Zwiebelanbau – bestimmt, nicht hingegen für die Verpackung und für den Vertrieb dieser Produkte im Rahmen eines Handelsbetriebs, welche im Übrigen ausschließlich im Handel mit Kartoffeln und Zwiebeln tätig ist und keine eigene Landwirtschaft betreibt.

Zusammenfassend ist festzustellen:

Bei den landwirtschaftlichen Maschinen und Produktionsmittel handelt es sich nicht um notwendiges Betriebsvermögen des Handelsbetriebs, da diese nicht für den unmittelbaren Einsatz im Betrieb mit dem Geschäftszweck „Handel mit Kartoffeln und Zwiebeln“ bestimmt sind.

Bei dem Saatgut (Saatkartoffeln) handelt es sich um Umlaufvermögen und damit um notwendiges Betriebsvermögen. Die geltend gemachten Aufwendungen der Bf. für Saatgut iHv. 59.282,87 Euro (gesamt) im Jahr 2011, 53.684,15 Euro (gesamt) im Jahr 2012, und 57.818,64 Euro (gesamt) im Jahr 2013, waren daher als Betriebsausgaben anzuerkennen.

2b) Vorliegen von gewillkürtem Betriebsvermögen:

Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Privatvermögen, noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, stellen im Bereich der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 gewillkürtes Betriebsvermögen dar, wenn der Steuerpflichtige seinen Entschluss, die Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, durch entsprechende buchmäßige Behandlung dokumentiert (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0205, mwN).

Grundvoraussetzung ist somit, dass der Steuerpflichtige seinen Entschluss, die Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, durch entsprechende buchmäßige Behandlung dokumentiert (subjektive Seite des gewillkürten Betriebsvermögens)

und weder notwendigen Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen (objektive Seite des gewillkürten Betriebsvermögens) gegeben ist (vgl. *Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 4 Tz 58).

Das subjektive Element, d.h., die Zuführung der gegenständlichen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen (Einlage bzw Ankauf in das Betriebsvermögen), ist im Beschwerdefall durch den jeweiligen Buchungsvorgang erfüllt.

Zum objektiven Element ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zum gewillkürten Betriebsvermögen zu verweisen:

Wirtschaftsgüter müssen, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet zu werden, dem Betrieb in irgendeiner Weise - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung - förderlich sein können. Es darf aber nicht eine betriebliche Nutzung der betreffenden Wirtschaftsgüter vorliegen, weil in diesem Fall die Wirtschaftsgüter bereits zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (VwGH 27.06.2013, 2010/15/0205, mwN).

Weitere Voraussetzung für das Vorliegen gewillkürten Betriebsvermögens ist, dass das Wirtschaftsgut unmittelbar (durch Erträge) oder mittelbar (durch Betriebsvermögensstärkung) zum Betriebserfolg beitragen muss. Die objektive Förderungsmöglichkeit (Förderung des Betriebes) ist ex ante zu beurteilen. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, der gewillkürtes Betriebsvermögen annehmen will, konkrete objektive Umstände darzulegen, aus denen sich die Förderung des Betriebes ergibt (vgl. VwGH 27.06.2013, 2010/15/0205, mwN).

Die dem Abgabepflichtigen eingeräumte Entscheidungsfreiheit über die Aufnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen ist keine schrankenlose. Insbesondere kann von der Entscheidungsfreiheit kein so weitgehender Gebrauch gemacht werden, daß in der Bilanz gewillkürtes Betriebsvermögen ausschließlich deshalb aufgenommen wird, um einen steuerlichen Vorteil zu erreichen, wenn diese Aufnahme ansonsten sinnlos wäre (VwGH 28.05.1997, 92/13/0273, mwN).

Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (VwGH 20.03.2013, 2009/13/0259, mwN).

Derartige Wirtschaftsgüter gehören bei Kapitalgesellschaften zum steuerneutralen Bereich der Körperschaft (vgl. *Ebner/Marschner* in Jakom EStG¹⁸, § 4 Rz 74).

Auf Ebene der Körperschaft sind alle Aufwendungen in Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die der steuerneutralen Sphäre zuzurechnen sind, keine Betriebsausgaben und mindern daher das Einkommen nicht (*Ressler/Rohm* in WU-KStG³, § 8 Rz 144).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO iVm. § 2a BAO haben die Verwaltungsgerichte unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Grundsatz der freien Beweiswürdigung).

Hinsichtlich der Zuordnung der Positionen „landwirtschaftliche Maschinen“ und „landwirtschaftliche Produktionsmittel“ als gewillkürtes Betriebsvermögen ist auszuführen:

-) Aufwendungen für landwirtschaftliche Maschinen:

Der GF N.N. gab im Erörterungstermin an, dass die Maschinen sehr leistungsfähig seien und seine Lieferanten solche Maschinen nicht hätten, weshalb er diese Maschinen seinen Lieferanten zur Verfügung gestellt hätte.

Aus den Zeugenaussagen ist allerdings ersichtlich, dass bis auf den Zeugen Lieferant-7 alle andere Zeugen über entsprechende eigene landwirtschaftliche Maschinen verfügten oder die Arbeit durch den Maschinenring bzw. Lohnarbeit erbringen ließen. Vom Zeugen Lieferant-7 wurde zu diesem Punkt unklare, zT widersprüchliche, Aussage getroffen. In der ersten Zeugeneinvernahme am 26.07.2014 sagte dieser, dass es keine Rückflüsse an die Bf. gegeben habe, gleichzeitig gab er aber auch an, dass er Geld für Maschinen oder ähnliches an Herrn N.N. bezahlt habe. In seiner zweiten Zeugenaussage vom 31.03.2015 gab der Zeuge Lieferant-7 auf Vorhalt, dass lt. Aussage vom 26.07.2014 kein Geld an Herrn N.N. zurückgeflossen, jedoch eine Einzugsermächtigung erteilt worden sei, an, eine Einzugsermächtigung habe er für den Einkauf von Saatgut erteilt [BFG-Akt OZ 126, S. 5, Zweite Zeugenaussage Lieferant-7], und damit nicht für Maschinenkosten. Die Aussagen des Zeugen Lieferant-7 sind daher nicht geeignet eine Nutzung der Maschinen nachzuweisen, sondern sieht das Bundesfinanzgericht die Zahlungen im Zusammenhang mit Ankauf von Saatgut stehend.

Aufgrund der Zeugenaussagen (ausgenommen die Aussage des Zeugen Lieferant-7), dass keine Maschinen der Bf. verwendet wurden und mangels Vorlage von entsprechenden Aufzeichnungen aus der Buchhaltung, aus welchen ersichtlich ist, dass die Lieferanten die Geräte ausgeliehen und dafür bezahlt hätten, liegt die Voraussetzung eines unmittelbaren Betriebserfolgs durch Erträge nicht vor. Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Maschinen nicht für den Handelsbetrieb der Bf. angeschafft wurden, da ein – wie vom Verwaltungsgerichtshof geforderter – Zusammenhang dieser landwirtschaftlichen Wirtschaftsgüter mit dem Handelsbetrieb nicht erkennbar ist und die Bf. zudem einen Nachweis bzw. eine Glaubhaftmachung inwiefern rein landwirtschaftliche Maschinen im Betrieb der Bf. eingesetzt werden können, schuldig blieb.

Auch ein mittelbarer Zusammenhang ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts aus folgendem Grund nicht gegeben: Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist bei der Beurteilung eines mittelbaren Zusammenhangs ein strenger Maßstab anzulegen und gilt die typisierende Betrachtungsweise (vgl. nochmals VwGH 22.10.2024, Ra 2024/13/0003). Die Bf. betreibt einen Großhandel mit zum Teil von Herrn N.N. – dh, im vollpauschalierten landwirtschaftlichem

Betrieb des N.N. – angebauten, zum Teil von anderen Lieferanten zugekauften Kartoffeln und Zwiebeln. Die Bf. selbst stellt lediglich die Verpackungsanlagen zur Verfügung [vgl. BFG-Akt OZ 117: Urteil LGS Graz, S. 4 und OZ 69, Anlage 18: Beschwerde N.N.] und betreibt den Vertrieb der verpackten Ware. In typisierende Betrachtungsweise werden Sä- und Erntemaschinen nicht in einem solchem Handelsbetrieb eingesetzt, sondern in einem landwirtschaftlichen Betrieb.

Wie dargestellt betrieb Herr N.N. im Beschwerdezeitraum auch eine vollpauschalierte Landwirtschaft und produzierte Kartoffel und Zwiebel, die in den Beschwerdejahre fast zur Gänze an die Bf. geliefert wurden [vgl. BFG-Akt OZ 101: Vorbehaltsbeantwortung 04.03.2015, zu Frage 2]. Die Vollpauschalierung stellt eine besondere Art der Gesamtschätzung dar (VwGH 21.12.1999, 95/14/0095, mwH), und sind bei der Vollpauschalierung die tatsächlichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben grundsätzlich nicht von Bedeutung sind (vgl. *Schweinberger* in Trauner/Wakounig, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³, Rz 6/99). Das Bundesfinanzgericht kommt in Ausübung der freien Beweiswürdigung zum Schluss, dass mangels Möglichkeit des Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzugs beim vollpauschalierten Landwirt N.N. die landwirtschaftlichen Maschinen im Betriebsvermögen der Bf. aufgenommen wurden, um diese steuerlichen Vorteile dort zu lukrieren.

Die folgenden Anschaffungskosten für landwirtschaftliche Maschinen sind daher nicht mit dem Betrieb der Bf. in Zusammenhang stehend:

Jahr 2011:

16.980,00 Euro (Rechnung vom 09.02.2011),

18.500,00 Euro (Rechnung vom 25.05.2011);

Gesamt: 35.480,00 Euro.

Jahr 2012:

44.400,00 Euro (Rechnung vom 28.03.2012),

33.618,00 Euro (Rechnung vom 28.03.2012),

7.500,00 Euro (Rechnung vom 12.09.2012),

10.000,00 Euro (Rechnung vom 21.12.2012);

Gesamt: 95.518,00 Euro.

Jahr 2013:

13.300,00 Euro (Rechnung vom 28.02.2013),

5.000,00 Euro (Rechnung vom 13.03.2013),

29.100,00 (Euro Rechnung vom 22.04.2013),

15.500,00 Euro (Rechnung vom 24.04.2013),

Gesamt: 62.900,00 Euro.

Da die gegenständlichen landwirtschaftlichen Maschinen somit nicht mit dem Betrieb der Bf. in Zusammenhang stehen, war die von der Bf. geltend gemachte Absetzung für Abnutzung für diese Maschinen iHv.

2011: 3.695,83 Euro,

2012: 12.580,66 Euro,
2013: 22.898,03 Euro,
zu korrigieren.

-) Aufwendungen für landwirtschaftliche Produktionsmittel (Pflanzenschutz, Herbizide, Bodenhilfsstoffe, Düngemittel, Vliese)

Zu diesen Wirtschaftsgütern gab nur der Zeuge Lieferant-4 an, Spritzmittel, Düngemittel und Pflanzenschutzmittel bei der Bf. eingekauft zu haben. Alle anderen Zeugen verneinten einen Einkauf solcher Produktionsmittel bei der Bf.

Aufgrund der Zeugenaussagen und mangels Vorlage von entsprechenden Aufzeichnungen aus der Buchhaltung, aus welchen ersichtlich ist, dass die Lieferanten die Produktionsmittel von der Bf. gekauft haben, geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die landwirtschaftlichen Produktionsmittel nicht in dem geltend gemachten Umfang für den Handelsbetrieb der Bf. angeschafft wurden, sondern – wie auch die landwirtschaftlichen Maschinen – für den landwirtschaftlichen Betrieb des N.N.. Nur in dem Umfang, in welchem diese Wirtschaftsgüter laut Zeugen Lieferant-4 an ihn verkauft wurden, liegen Betriebsausgaben vor.

Mangels Buchhaltungsunterlagen wird vom Bundesfinanzgericht der anteilige Betriebsausgabenabzug im Schätzungswege gem. § 184 iVm § 2a BAO ermittelt, wobei auf die höchstgerichtliche Judikatur verwiesen wird, wonach jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. zB VwGH 17.04.2024, Ra 2023/15/0009).

Von den im Zeitraum insgesamt neun Lieferanten (N.N., Lieferant-7, Lieferant-5, Lieferant-6, Lieferant-3, Lieferant-8, Lieferant-2, Lieferant-4 und Lieferant-1) werden im Schätzungsweg die für den Lieferanten Lieferant-4 getätigten Aufwendungen im Ausmaß von 1/9 der angefallenen Kosten als Betriebsausgabe anerkannt, d.s.:

Jahr 2011:

18.541,38 Euro (Rechnung vom 21.03.2011),
6.866,76 Euro (Rechnung vom 31.03.2011),
12.909,85 Euro (Rechnung vom 23.05.2011);
Gesamt: 38.318,00 Euro;
davon $\frac{1}{9}$ = 4.257,60 Euro.

Jahr 2012:

872,40 Euro (Rechnung vom 16.01.2012),
8.702,40 Euro (Rechnung vom 22.01.2012),
4.209,53 Euro (Rechnung vom 05.03.2012),
3.148,80 Euro (Rechnung vom 05.03.2012),
1.968,00 Euro (Rechnung vom 17.03.2012),
7.491,24 Euro (Rechnung vom 30.04.2012),

12.450,00 Euro (Rechnung vom 12.09.2012),
 914,64 Euro (Rechnung vom 31.10.2012),
 1.123,78 Euro (Rechnung vom 14.11.2012),
 914,64 Euro (Rechnung vom 23.11.2012),
 1.193,23 Euro (Rechnung vom 28.11.2012),
 6.384,00 Euro (Rechnung vom 18.12.2012);
 Gesamt: 49.372,66 Euro;
 davon 1/9 = 5.485,90 Euro.

Jahr 2013:

12.089,99 Euro (Rechnung vom 19.03.2013),
 1.624,36 Euro (Rechnung vom 27.05.2013),
 9.702,74 Euro (Rechnung vom 27.05.2013),
 4.339,40 Euro (Rechnung vom 26.09.2013),
 914,64 Euro (Rechnung vom 24.09.2013),
 914,64 Euro (Rechnung vom 08.11.2013);
 Gesamt: 29.585,77 Euro;
 davon 1/9 = 3.287,30 Euro.

Bei der Rechnung vom 06.08.2013 über 1.700,00 Euro geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass diese Kreissäge nicht im Handelsbetrieb der Bf. einsetzbar ist, sondern für den vollpauschalierten Betrieb des N.N. angeschafft wurde.

Der Beschwerde war daher im Beschwerdepunkt 3 – „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“ – teilweise zu folgen, da die Kosten für Saatgut in vollem Umfang, und bei den sonstigen Produktionsmitteln im Ausmaß von 1/9-tel der beantragten Kosten als Betriebsausgaben anzuerkennen waren.

Neuberechnung:

Bisher:

	2011	2012	2013
<i>Laut AP [vgl. BFG-Akt OZ 119, S. 4 und Anlage 3 Tz 3 Punkt 3]:</i>			
Aufwandskorrektur	117.446,10	110.833,85	95.329,13
Vorsteuerkorrektur	15.713,84	27.780,28	18.938,86
AfA-Korrektur	3.695,83	12.580,66	22.898,03
KESt	52.386,00	68.783,93	52.743,03
<i>Laut BVE [vgl. BFG-Akt OZ 25, S. 8f, und OZ 32, S. 3]:</i>			
Aufwandskorrektur	111.877,54	110.833,85	95.329,13
Vorsteuerkorrektur	15.713,84	27.780,28	18.938,86
AfA-Korrektur	3.695,83	12.580,66	22.898,03
KESt	52.386,00	72.737,50	55.561,50

Aufgrund der rechtlichen Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht ergibt sich folgende Neuberechnung der Körperschaftsteuer:
(Änderungen durch BFG „rot“ markiert)

Jahr 2011:

[...]

Aufwandskürzung an Umlaufvermögen (UV) gesamt: **60.375,71** (lt. ET-Tabelle: 123.916,18).

Jahr 2012:

[...]

Aufwandskürzung an UV gesamt: **64.820,76** (lt. ET-Tabelle: 123.990,81).

Jahr 2013:

[...]

Aufwandskürzung an AV und UV gesamt: **44.738,47** (lt. ET-Tabelle: 105.844,41).

Ausgehend von der Aufstellung in der Beschwerdeverentscheidung, ergibt sich aus den soeben angeführten Werten folgende Neuberechnung der jew. Aufwandskürzungen:

	2011	2012	2013
Aufwandskürzung Scheinrechnungen	0,00	0,00	0,00
Aufwandskürzung verdoppelte Verrechnungspreise	0,00	0,00	0,00
Aufwandskürzung Umlaufvermögen	-60.375,11	-64.820,76	-44.738,67
AfA-Korrektur	-3.695,83	-12.580,66	-22.898,03
Passivierung Ust	0,00	0,00	0,00
Aufwandskürzung lt. BFG gesamt:	-64.070,94	-77.401,42	-67.636,70

Neuberechnung des jew. Gesamtbetrags der Einkünfte:

Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Erklärung	5.893,60	2.896,35	5.328,82
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Bp	354.438,43	373.118,19	123.555,98
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. BVE	425.019,20	387.538,83	136.541,33
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. BFG	69.964,54	80.297,77	72.965,52

Spruchpunkt II: B. Sachbescheide – Umsatzsteuer 2011 bis 2013

Hinsichtlich der Beschwerdepunkte „Kartoffellieferungen“ und „Zwiebellieferungen“ gilt die unter „A. Sachbescheide – Körperschaftsteuer 2011 bis 2013“ getroffene rechtliche Beurteilung auch für die Umsatzsteuer.

Zum Beschwerdepunkt „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“ ist hinsichtlich Umsatzsteuer festzustellen:

§ 12 Abs. 1 Z 1 a UStG 1994 lautet:

"(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1.a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind".

Der Vorsteuerabzug setzt nicht nur eine unternehmerische Tätigkeit des Leistungsempfängers im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 voraus, sondern kann der Unternehmer nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vgl. *Ruppe/Achatz* in *Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar*⁶, zu § 12 UStG Rz 102, mit der dort zitierten Judikatur).

Bei den abgezogenen Vorsteuerbeträgen aus den Rechnungen des Herrn Lieferant-3, des Kfz-Service, der Großmarkt 1-Reise, sowie der soeben unter „Ad Beschwerdepunkt „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel““ nicht anerkannten landwirtschaftlichen Produktionsmittel und –güter, fehlt es an der Voraussetzung des § 12 Abs. 1 Z 1 a UStG 1994, dass die Lieferungen und sonstigen Leistungen „für sein Unternehmen ausgeführt“ wurden. Entsprechend steht der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen nicht zu.

Der Beschwerde war btr. Umsatzsteuer daher teilweise Folge zu geben. Der Vorsteuerabzug aus den Beschwerdepunkten „Kartoffellieferungen“ und „Zwiebellieferungen“ erfolgte zu Recht.

Hinsichtlich des Beschwerdepunktes „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“ steht hingegen der Vorsteuerabzug nur im Umfang der Saatgutlieferungen und im Ausmaß von 1/9-tel bei den sonstigen Produktionsmitteln zu.

Neuberechnung:

Bisher:

	2011	2012	2013
<i>Laut AP [vgl. BFG-Akt OZ 119, S. 4 und Anlage 3 Tz 3 Punkt 3]:</i>			
Aufwandskorrektur	117.446,10	110.833,85	95.329,13
Vorsteuerkorrektur	15.713,84	27.780,28	18.938,86
AfA-Korrektur	3.695,83	12.580,66	22.898,03
KESt	52.386,00	68.783,93	52.743,03
<i>Laut BVE [vgl. BFG-Akt OZ 25, S. 8f, und OZ 32, S. 3]:</i>			
Aufwandskorrektur	111.877,54	110.833,85	95.329,13
Vorsteuerkorrektur	15.713,84	27.780,28	18.938,86
AfA-Korrektur	3.695,83	12.580,66	22.898,03
KESt	52.386,00	72.737,50	55.561,50

[Hinweis BFG: Im Beschwerdepunkt 3 ist die Höhe der jew. Vorsteuerkürzung in der jew. Beschwerdeentscheidung unverändert zu den Feststellungen im Außenprüfungsverfahren geblieben.]

Aufgrund der rechtlichen Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht ergibt sich folgende Neuberechnung der Umsatzsteuer:
(Änderungen durch BFG „rot“ markiert)

Jahr 2011:
[siehe nächste Seite]

[...]

Vorsteuerkürzung aus AV und UV gesamt: 11.883,58 (bisher lt AP und BVE: 15.713,51).

2012:

[...]

Vorsteuerkürzung aus AV und UV gesamt: 23.234,19 (bisher lt AP und BVE: 27.780,28).

2013:

[...]

Vorsteuerkürzung aus AV und UV gesamt: 15.149,73 (bisher lt AP und BVE: 18.938,86).

Spruchpunkt III: Beschwerde btr. Haftungsbescheid für den Zeitraum 2011 bis 2013

Mit Haftungsbescheid vom 28.03.2017 wurde für den Zeitraum 2011-2013 der Bf. Kapitalertragsteuer iHv. 154.535,32 Euro (Zeitraum 2011), 178.246,30 Euro (Zeitraum 2012) und 52.743,03 Euro (Zeitraum 2013), gesamt 385.524,65 Euro im Haftungswege vorgeschrieben und zur Begründung u.a. auf die Niederschrift bzw. dem Bericht zur Außenprüfung mit der ABNR xyz vom 20.03.2017 verwiesen.

Die Beschwerde vom 25.04.2017 enthält den Antrag den Bescheid ersatzlos aufzuheben und verweist in der Begründung auf die Parallelbeschwerde des N.N.. Weitere, konkrete, Ausführungen und Einwände zur Feststellung der verdeckten Ausschüttung laut Tz 6 des Außenprüfungsberichts inkl. Anlagen 2 und 3, sowie zur Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer sind der Beschwerde nicht zu entnehmen. In der Parallelbeschwerde finden sich zur Frage der verdeckten Ausschüttung keine Ausführungen. Dies wohl auch deshalb, da Haftungsbescheide an die Bf. gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 und keine Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge, Herrn N.N., gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 erlassen wurden.

Die belangte Behörde führt in der Beschwerdeentscheidung vom 09.10.2019 u.a. aus, dass es sich bei den erforderlichen Korrekturen des Anlagevermögens, als auch des Umlaufvermögens geradezu um den klassischen Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung handle, da zur Erlangung dieser Vermögensvorteile, durch Geltendmachung ungerechtfertigter Betriebsausgaben Kapitalertragsteuer aus zugeflossenen Gewinnen der GmbH nicht einbehalten und abgeführt worden sei. Weiters werde betreffend der Herleitung der Bemessungsgrundlagen hinsichtlich „Punkt 4. Steuerliche Auswirkungen und Hinterziehungsbeträge zum Thema ‚vGA Umlaufvermögen brutto‘ und ‚vGA Anlagevermögen brutto‘“ hingewiesen.

Im Vorlageantrag vom 11.11.2019 wurde die Beschwerdeentscheidung in ihrem gesamten Inhalt nach angefochten und bestritten. Weiters wurde darauf verwiesen, dass eine ausführliche Beschwerdeschrift nachgereicht werde. Diese Beschwerdeschrift wurde nicht vorgelegt. Auch im Erörterungstermin wurden zu diesem Beschwerdepunkt keine weiteren Vorbringen erstattet.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 95 EStG 1988 in den anzuwendenden Fassungen BGBl. I Nr. 112/2012 und BGBl. I Nr. 135/2013 lautet auszugsweise:

(1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer ...

(2) Abzugsverpflichteter ist:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde:

a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 handelt.

b) die auszahlende Stelle in allen anderen Fällen ...

(3) Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen ...

Zu den Bezügen nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung gehören auch verdeckte Ausschüttungen (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Eine verdeckten Ausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG 1988 setzt eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung bei der betreffenden Körperschaft voraus:

Bei den Vermögensminderungen geht es um gesellschaftsrechtlich veranlasste überhöhte Betriebsausgaben, gleichgültig, ob als „Ausgabe“ mit Geldabfluss oder als buchmäßige Aufwendung (zB Dotierung einer Rückstellung); diese Fallgruppe wird auch als „direkte verdeckte Ausschüttung“ bezeichnet (*Kirchmayr* in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³, Seite 210 mit der dort angeführten höchstgerichtlichen Judikatur).

Eine verdeckte Ausschüttung stellt etwa eine Schuldübernahme der Körperschaft zugunsten des Anteilsinhabers oder gleichzuhaltende Personen bei Fehlen einer betrieblichen Veranlassung dar (vgl. *Raab/Renner* in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer³³, Anhang zu § 8 KStG Rz 322 mwH; ebenso *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 176 ff; btr. der gleichzuhaltende Person *Kirchmayr* in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³, Seite 234 und 325). Wie bereits mehrfach ausgeführt ist Herr N.N. Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter bei der Bf. und gleichzeitig vollpauschalierter Landwirt. Durch die Übernahme der nicht betrieblich veranlassten Kosten – siehe oben „Ad Beschwerdepunkt „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel““ – für den vollpauschalierten landwirtschaftlichen Betrieb des N.N. liegt die Zuwendung eines Vermögensvorteils vor, die durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst ist und zudem mit Wissen und Wollen der Körperschaft erfolgte.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs liegt es im Falle verdeckter Ausschüttungen im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt. Die Kapitalertragsteuer ist dabei grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen. Nur "ausnahmsweise" wird der Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 EStG 1988 in Anspruch genommen (vgl. VwGH 15.03.2023, Ra 2021/15/0093, Rn 24, mwN).

Von Seiten der Finanzverwaltung wurde im Beschwerdefall die Haftung gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 mittels Haftungsbescheid gegenüber der abzugsverpflichteten (ausschüttenden) GmbH geltend gemacht.

Wie die belangte Behörde im Außenprüfungsbericht und in der Beschwerdeentscheidung rechtsrichtig feststellte, wurde zu Tz 3 Beschwerdepunkt 3 durch Geltendmachung ungerechtfertigter Betriebsausgaben („Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“) eine verdeckte Gewinnausschüttung in Form der direkten verdeckten Ausschüttung verwirklicht. Seitens der Bf. wurde dieser Beurteilung weder in der Beschwerde, im Vorlageantrag noch im Erörterungstermin substantiell entgegengetreten, es wurde lediglich die ersatzlose Aufhebung der Bescheide beantragt.

Entsprechend erfolgte die haftungsweise Vorschreibung der Kapitalertragsteuer im Ausmaß dieser Feststellung zu Recht.

Hingegen erfolgte zu Tz 3 Beschwerdepunkte 1 „Kartoffellieferungen“ und 2 „Zwiebellieferungen“ die haftungsweise Vorschreibung der Kapitalertragsteuer mangels Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung (siehe „Spruchpunkt II A. Sachbescheide – Körperschaftsteuer 2011 bis 2013“) im Ausmaß dieser Feststellung zu Unrecht.

Der Beschwerde war daher in den Beschwerdepunkte 1 „Kartoffellieferungen“ und 2 „Zwiebellieferungen“ im vollen Umfang, und im Beschwerdepunkt 3 – „Aufwendungen für landwirtschaftlichen Produktionsgüter und –mittel“ – teilweise zu folgen. Bei Beschwerdepunkt 3 waren die als Betriebsausgaben anerkannten Kosten für Saatgut und 1/9-tel der sonstigen Produktionsmittel als nicht der verdeckten Gewinnausschüttung unterliegend bei der Berechnung der Kapitalertragsteuer auszuscheiden.

Neuberechnung KEST zu Beschwerdepunkt 3:

Bisher:

	2011	2012	2013
<i>Laut AP</i> [vgl. BFG-Akt OZ 119, S. 4 und Anlage 3 Tz 3 Punkt 3]:			
Aufwandskorrektur	117.446,10	110.833,85	95.329,13
Vorsteuerkorrektur	15.713,84	27.780,28	18.938,86
AfA-Korrektur	3.695,83	12.580,66	22.898,03
KEST	52.386,00	68.783,93	52.743,03
<i>Laut BVE</i> [vgl. BFG-Akt OZ 25, S. 8f, und OZ 32, S. 3]:			
Aufwandskorrektur	111.877,54	110.833,85	95.329,13
Vorsteuerkorrektur	15.713,84	27.780,28	18.938,86
AfA-Korrektur	3.695,83	12.580,66	22.898,03
KEST	52.386,00	72.737,50	55.561,50

Aufgrund der rechtlichen Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht ergibt sich folgende Neuberechnung der im Haftungsweg vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer:

(Änderungen durch BFG „rot“ markiert)

[siehe nächste Seite]

	2011			
	vA zugefl.	KESt trägt Bf.	BmGrdl. vA	25% KESt
vGA Umlaufvermögen brutto	60.375,91	20.125,30	80.501,21	20.125,30
vGA Anlagevermögen brutto	35.480,00	11.826,67	47.306,67	11.826,67
Gesamt	95.855,91	31.951,97	127.807,88	31.951,97
	2012			
	vA zugefl.	KESt trägt Bf.	BmGrdl. vA	25% KESt
vGA Umlaufvermögen brutto	64.820,80	21.606,93	86.427,73	21.606,93
vGA Anlagevermögen brutto	95.518,00	31.839,33	127.357,33	31.839,33
Gesamt	160.338,80	53.446,27	213.785,07	53.446,27
	2013			
	vA zugefl.	KESt trägt Bf.	BmGrdl. vA	25% KESt
vGA Umlaufvermögen brutto	44.738,50	14.912,83	59.651,33	14.912,83
vGA Anlagevermögen brutto	62.900,00	20.966,67	83.866,67	20.966,67
Gesamt	107.638,50	35.879,50	143.518,00	35.879,50

Spruchpunkt IV: Beschwerde gegen den Prüfungsauftrag

Die Bf. beantragte in der Beschwerde vom 25.04.2017 und im Vorlageantrag vom 30.08.2019 die Aufhebung des Prüfungsauftrags. In der Beschwerde wurde auf die Parallelbeschwerde des N.N. vom 13.01.2017 verwiesen. Dort findet sich auf Seite 3 folgende Ausführungen; „Zum Prüfungsauftrag sei bemerkt: (i) Er ist nicht greifbar. Das dürfte seine Ursache darin finden, dass er im Zuge der Hausdurchsuchung (HD) sichergestellt worden und seither bei der Behörde verblieben ist. Deshalb kann ich dazu erst nach erfolgter Akteneinsicht konkretes Vorbringen erstatten. Einer der Gründe für seine Anfechtung liegt darin, dass für 2006 und 2007 Wiederholungsprüfungen vorliegen, ohne dass die einschränkenden Voraussetzungen des § 148 Abs. 3 BAO gegeben sind, (ii) Der Bescheid über den Prüfungsauftrag ist als verfahrensleitende Verfügung (§ 148 Abs 1 iVm §94 BAO) nicht selbstständig (§ 148 Abs 4 BAO), sondern erst in der Beschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid anfechtbar (§ 244 letzter Satz BAO).“

§ 148 BAO lautet auszugsweise:

(1) Die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Außenprüfungen beauftragten Organe haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen.

(2) Der Prüfungsauftrag hat den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben. Soweit es sich nicht um eine unter § 147 Abs. 2 fallende Prüfung handelt, hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.

(3) Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden
a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;

b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind; ...

§ 148 Abs. 4 BAO normiert (wie auch die allgemeinere Regelung des § 244 BAO), dass ein "abgesondertes Rechtsmittel" gegen den Prüfungsauftrag nicht zulässig ist (VwGH 25.04.2019, Ro 2019/13/0014).

Die das Verfahren betreffende Verfügungen können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden. Darunter ist ein den "Verfügungen" nachfolgender "Bescheid" zu verstehen. In der Beschwerde gegen diesen können auch die nur das Verfahren betreffenden Entscheidungen in dem ihm vorangegangenen Verfahren bekämpft werden (vgl. VwGH 27.03.2019, Ra 2018/13/0015).

Abgesehen davon, dass im Falle der Bf. der Prüfungsauftrag am 24.07.2014 unterzeichnet und damit „greifbar“ war [vgl. BFG-Akt OZ 118: Prüfungsauftrag], befasst sich die weitere Ausführung in der Beschwerde des N.N. vom 13.01.2017 mit der verfahrensrechtlichen Qualifikation des Prüfungsauftrags.

Eine substantielle Begründung ist in den Schriftsätzen nicht ersichtlich. Auch im Erörterungstermin vom 02.12.2024 wurde kein ergänzendes Vorbringen erstattet.

Der Prüfungsauftrag vom 24.07.20214 erfüllt alle in § 148 Abs. 2 BAO angeführten formellen Kriterien. Mit welchen etwaigen inhaltlichen Fehler der die Bf. betreffende Prüfungsauftrag behaftet sein soll wurde von der Bf. nicht dargelegt. Insbesondere handelte es sich bei der Prüfung bei der Bf. um keine Wiederholungsprüfung gem. § 148 Abs. 3 BAO. Die in der Beschwerde genannte Wiederholungsprüfung für die Jahre 2006 und 2007 betraf das Einzelunternehmen N.N. und nicht die Bf.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Zusammenfassende Darstellung der Änderungen durch das Erkenntnis:
[siehe nächste Seite]

Bisher:

	2011	2012	2013
<i>Laut AP</i> [vgl. BFG-Akt OZ 119, S. 4 und Anlage 3 Tz 3 Punkt 3]:			
Aufwandskorrektur	117.446,10	110.833,85	95.329,13
Vorsteuerkorrektur	15.713,84	27.780,28	18.938,86
AfA-Korrektur	3.695,83	12.580,66	22.898,03
KESSt	52.386,00	68.783,93	52.743,03
<i>Laut BVE</i> [vgl. BFG-Akt OZ 25, S. 8f, und OZ 32, S. 3]:			
Aufwandskorrektur	111.877,54	110.833,85	95.329,13
Vorsteuerkorrektur	15.713,84	27.780,28	18.938,86
AfA-Korrektur	3.695,83	12.580,66	22.898,03
KESSt	52.386,00	72.737,50	55.561,50

Neu:

	2011	2012	2013
Aufwandskorrektur	60.375,11	64.820,76	44.738,67
Vorsteuerkorrektur	11.883,58	23.234,19	15.149,73
AfA-Korrektur	3.695,83	12.580,66	22.898,03
KESSt	31.951,97	53.446,30	35.879,50

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt V. (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 Frage, ob die angeschafften Wirtschaftsgüter dem Gewerbebetrieb der Bf. oder dem vollpauschalierten landwirtschaftlichen Betrieb des N.N. zuzurechnen sind, ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Zudem folgt das Erkenntnis in rechtlicher Hinsicht zur Verfahrenswiederaufnahme bzw. zur ertrag-, umsatzsteuer- und kapitalertragsteuerlichen Beurteilung des Sachverhalts der in der Entscheidung wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Ebenso folgt das Erkenntnis zum Beschwerdepunkt „Prüfungsauftrag“ der angegebenen höchstgerichtlichen Judikatur.

Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb auszusprechen war, dass die (ordentliche) Revision unzulässig ist.

Graz, am 15. Mai 2025