

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Roland Neuhauser, Brahmsplatz 7/7, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 15.6.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 14.05.2012 betreffend Kapitalertragsteuer 2002-2003 und Haftung für Kapitalertragsteuer sowie vom 21.5.2012 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2002-2003 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Der Beschwerde wird betreffend Kapitalertragsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer Kettenbetriebsprüfung wurde seitens des Finanzamtes festgestellt, die Beschwerdeführerin (Bf) habe durch Scheingeschäfte bzw. Teilnahme an einem Vorsteuerkarussell Umsatzsteuerbetrug begangen. Die gegen die Bescheide des Finanzamtes erhobene Berufung ist vom UFS mit Entscheidung vom 2.2.2012, RV/3511-W/08, durch Zurückverweisung erledigt worden, weil maßgebliche Sachverhaltselemente nicht hinreichend erhoben worden sind.

In den neuen Bescheiden hat sich die belangte Behörde auf jene Rechnungen beschränkt, die von der Firma O GmbH (in der Folge O) gelegt worden sind. Diese sei eine Briefkastenfirma, was im gerichtlichen Finanzstrafverfahren gegen den faktischen Geschäftsführer der O festgestellt worden sei. In Anlehnung an jenes Strafurteil sei die Sachverhaltswürdigung im Bereich der Bf wie folgt durchzuführen:

Die von der O im Jahr 2002 gelegten Rechnungen seien als Scheinrechnungen zu qualifizieren. Deshalb sei der Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen. Die an die O

fingierten Zahlungsflüsse seien dem Vermögen der Bf als verdeckte Ausschüttungen entzogen worden und daher dem körperschaftsteuerlichen Gewinn hinzuzurechnen. Der ursprüngliche Gründer der Bf (D, in der Folge D genannt) sei wirtschaftlicher Machthaber der Bf, die Alleingesellschafterin im Prüfungszeitraum, eine ungarische Kft, sei auch dem Einflussbereich des D zuzurechnen. Die Umsätze aus den Scheingeschäften seien daher als verdeckte Ausschüttung an D zu behandeln und mit KESt zu belasten.

Im Jahr 2003 seien bei O erfolgte Scheineinkäufe weiterfakturiert worden an die seit 1996 in Liquidation befindliche X GmbH (in der Folge X). Diese habe ihre Geschäftsanschrift an der selben Adresse wie die Bf, Gesellschafter-Geschäftsführer der X sei D. Da schon der Einkaufsvorgang ein Scheingeschäft gewesen sei, müsse auch der Weiterverkauf ein solches sein. Die USt werde daher kraft Rechnungslegung (§ 11 Abs 14 UStG) vorgeschrieben, in der Körperschaftsteuer seien die Lieferforderung an X sowie der Wareneinsatz entsprechend zu korrigieren.

Dagegen wendet sich die Berufung (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs 38 BAO) mit folgenden Ausführungen: Zunächst habe die belangte Behörde das Recht auf Parteiengehör verletzt. Waren die im vorangegangenen Rechtsmittelverfahren angefochten Bescheide ausschließlich auf das Ermittlungsergebnis der Bp gestützt, so seien die nunmehr angefochtenen Bescheide ausschließlich auf das Strafverfahren und Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien betreffend die Geschäftsführer der O gestützt worden. Dieses Verfahrensergebnis sei der Bf jedoch nie zur Kenntnis gebracht worden, womit ihr keine Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben worden sei.

Ein weiterer wesentlicher Verfahrensmangel sei, dass entgegen den ausdrücklichen Feststellungen des UFS in seiner Entscheidung vom 2.2.2012 keine Verfahrensergänzung und auch keine konkreten Feststellungen aufgrund einer nachvollziehbaren Beweiswürdigung getroffen worden seien. Es sei lediglich auf ein Strafverfahren Bezug genommen worden, das nur eine Person betroffen habe, die in keinem Bezug zur Bf stehe. Ebenso seien die in der Berufung vom 28.9.2006 vorgelegten Beweismittel völlig außer Acht gelassen worden.

Gerade das Übereinstimmen der Belegwesen der O und der Bf sprächen dafür, dass eine ganz normale Geschäftsbeziehung vorgelegen sei, und nicht die von der belangten Behörde unterstellten Scheingeschäfte. Bei der von der belangten Behörde angenommenen Eindeutigkeit der Scheingeschäftseigenschaft hätte auch gegen D ein Strafverfahren eingeleitet werden müssen, was aber unterblieben sei.

Die KESt 2002 betreffend bringt die Bf vor, ein gesellschaftsrechtlicher Bezug des D zur Bf in Jahren vor und nach dem betroffenen Abgabenzeitraum sei keine ausreichende Grundlage, eine verdeckte Ausschüttung an D anzunehmen. Allenfalls wären verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafterin der Bf festzustellen gewesen. Diesbezügliche Feststellungen in der Qualität, wie sie die UFS-Entscheidung vom 2.2.2012 forderte, seien nicht ersichtlich. Auch die Heranziehung des D zur Haftung sei verfehlt, weil dieser zum

Zeitpunkt der Feststellung einer verdeckten Ausschüttung weder Geschäftsführer noch Gesellschafter der Bf gewesen sei.

Den Rechnungen der O seien tatsächliche Geschäfte mit Austausch von Waren und Geld gegenübergestanden, die Qualifikation als Scheinrechnungen seien verfehlt. Ebenso seien die Weiterfakturierungen an die X reale Geschäfte, wie sich aus Belegs-, Buchhaltungs- und Lagerwesen ergebe (Beilagen).

Zur Wahrung des Parteienghōrs ist der Bf mit Schreiben vom 17.4.2014 die vom Verwaltungsgericht aufgrund der bisherigen Ermittlungen getroffene Beweiswürdigung vorgehalten worden. Nach Akteneinsicht gab die Bf dazu eine Stellungnahme ab, welche hg. am 16.5.2014 per E-Mail einlangte.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bf betreibt Textilwarenhandel. Laut Rechnungen bezog sie einen Teil ihrer Ware bei der O. Die O wiederum erwarb die von ihr weiterfakturierten Textilien bei der Firma K (in der Folge K). Deren Inhaberin, Frau K (ebenfalls K), ist finanzstrafrechtlich verurteilt worden. Sie hat laut Urteil keinerlei Leistungen und Handlungstätigkeiten erbracht (HV-Protokoll vom 3.6.2009 zu AZ\_XY, Seite 5). Auch der faktische Geschäftsführer der O, EH (in der Folge EH), ist finanzstrafrechtlich verurteilt worden (Urteil vom 10.2.2010 zu obiger GZ). Er zeigte sich letztlich geständig, dass die O Scheinrechnungen gelegt hat, denen kein realer Warenaustausch und Zahlungsfluss zu Grunde lag.

Die von der O gelegten Rechnungen waren allesamt Scheinrechnungen, somit auch jene an die Bf. Die O verfügte nicht über die Infrastruktur für tatsächliche Warenbewegungen der fakturierten Größenordnung (HV-Protokoll vom 3.6.2009 zu AZ\_XY, Seite 15-17). Die Distributionskette von K über O (auch) zur Bf konnte nicht nachvollzogen werden mangels Lieferscheinen oder Speditionsunterlagen (HV-Protokoll vom 23.1.2008 zu AZ\_XY, Seite 32; HV-Protokoll vom 3.6.2009 zu AZ\_XY, Seite 22).

Den Vorbringen in der Beschwerde über das tatsächliche Bestehen von Lieferungen der O an die Bf wird kein Glaube geschenkt, vorgelegte Unterlagen wurden nur zum Schein verfasst. Die geständige Verantwortung des EH, die O habe nur Scheinrechnungen gelegt, sowie die Verurteilung der an die O „zuliefernden“ K sprechen eindeutig dafür, dass die Erwerbe der Bf von der O bloß fingiert waren.

Das Argument der Beschwerde, die Deckung der Rechnungswerke von O und Bf spreche eher für eine ganz normale Geschäftsbeziehung, wird nicht geteilt. So, wie der Vorsitzende des Strafverfahrens im Fall der O aus der Übereinstimmung der Scheinrechnungen der K und der Rechnungen der O gefolgert hat, dass auch die Rechnungen der O Scheinrechnungen sind (HV-Protokoll vom 3.6.2009 zu AZ\_XY, Seite 9), ist im Fall der Bf umso klarer: Wenn schon die Rechnungen der K an O sowohl bei K als auch bei O

Scheinrechnungen waren, kann für die „Weiterlieferung“ der O an die Bf nichts anderes gelten.

Die selbe Schlussfolgerung ist daher auch für die Weiterverrechnung der Bf an die X zutreffend. Auch hierbei handelt es sich um Scheinrechnungen.

Zur Rüge der Bf, der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme sei durch die Stützung auf Ergebnisse anderer Verfahren verletzt, ist zweierlei anzumerken: Zum einen sind dem Verfahren nach der BAO eine bestimmte Art der Beweisaufnahme oder Beweisverwertungsverbote fremd. Als Beweismittel im Abgabungsverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO). Zum anderen wurde im hg. Verfahren § 183 Abs 4 BAO entsprechend dem Bf die vom Gericht vorgenommene Würdigung der von der belangten Behörde herangezogenen Beweisurkunden (HV-Protokolle samt gekürzter Urteilsausfertigung zu AZ\_XY) zur Äußerung mitgeteilt und in diesem Zusammenhang auf die Möglichkeit zur Akteneinsicht hingewiesen.

Die dem Akt einliegenden Protokolle stellen Urkunden im Sinne des § 168 BAO dar. Dass die belangte Behörde von ihrer ursprünglichen Bescheidebegründung abgegangen ist und statt der vom UFS angeführten Ergänzung der unvollständigen Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung nunmehr andere Beweismittel herangezogen hat, um ihren Bescheid zu begründen, ist nicht zu beanstanden. Eine Bindung der belangten Behörde besteht gemäß § 289 Abs 1 BAO idF vor BGBl I 2013/14 nur hinsichtlich der Rechtsanschauung des UFS, nicht jedoch den Sachverhalt und die Beweiswürdigung betreffend.

Zu den Einwendungen der Bf in ihrem Schreiben vom 16.5.2014 ist folgendes anzumerken:

Das Urteil und die Sachverhaltsfeststellungen sind entgegen ihrer Behauptung aktenkundig. Protokollvermerk und gekürzte Urteilsausfertigung sind am Beginn des Aktenkonvoluts zu AZ AZ\_XY abgelegt. Aufgrund der vorliegenden Urteilsform entfällt gemäß § 270 Abs 4 StPO die Angabe der Entscheidungsgründe. Der Sachverhalt erschließt sich aus den Hauptverhandlungsprotokollen und der geständigen Verantwortung des EH.

Wenn die Bf vorbringt, EH habe die tatsächlichen Geschäfte immer bejaht und nur eingeräumt, dass er Fehler gemacht habe, so verdreht sie den Sachverhalt. Die ursprüngliche Bejahung der Geschäfte der O wurde mit dem Geständnis widerrufen. Eine andere Interpretation ließe die Verurteilung wegen des Eingehens von Scheingeschäften gegen die Gesetze der Logik verstoßen.

Dass die tatsächliche Geschäftsführerin der O nicht verurteilt wurde, liegt – wie ebenso aus den HV-Protokollen und der Urteilsausfertigung ersichtlich – nicht an ihrer Unschuld, sondern daran, dass sich die Geschäftsführerin dem Prozess entzogen hat und bis zu dessen Ende auch über Interpol noch nicht ausgeforscht werden konnte.

Die Verurteilung der Frau K ergibt sich aus dem glaubhaften Vortrag des Vorsitzenden der Hauptverhandlung (HV-Protokoll vom 3.6.2009 zu AZ\_XY, Seite 9): *„Wir haben jetzt diesen K-Akt durchgeschaut, die Rechnungen, die der Verurteilung der Frau K zugrundeliegen wo feststeht, dass es Scheinrechnungen sind und nie dem ein Warenverkehr zugrundelag, sind exakt die selben Rechnungen in Höhe des selben Betrages, wie Ihnen hier in der Anklage angelastet wird.“*

Laut Bf habe eine Auseinandersetzung mit den vorgelegten Unterlagen nicht stattgefunden. Es seien lediglich mittelbare Beweise und hypothetische Annahmen aufgrund von Aussagen einzelner Personen in einem Finanzstrafverfahren gegen eines von zwei Organen eines einzelnen Lieferanten herangezogen worden. Dazu ist festzuhalten, dass vom Gericht im Zuge der Beweiswürdigung einer geständigen Verantwortung betreffend die den Strafverfahren zugrunde liegenden Ermittlungsergebnisse der Abgabenbehörde mehr Glauben geschenkt wird, als den ursprünglich von EH und D vorgebrachten Darstellungen und von der O und der Bf übereinstimmend abgefassten Belegen. Der Rückgriff auf einen einzelnen Lieferanten ist schon deshalb folgerichtig, weil nur die von diesem einzelnen Lieferanten ausgehende Lieferkette der Nachvollziehbarkeit entbehrte und nur diese eine Lieferkette betreffend Scheingeschäfte festgestellt worden sind.

Die der Bf vorgehaltene Beweiswürdigung war nicht voreuseilend, sondern entspricht der Aktenlage und vermochte durch die Stellungnahme der Bf auch nicht mehr in Zweifel gezogen werden. Für das Verwaltungsgericht ergibt sich der festgestellte Sachverhalt zweifelsfrei aus den vorliegenden Akten. Eine Einvernahme von Zeugen ist aufgrund der aktenkundigen Aussagen nicht geboten und diente lediglich der Verfahrensverzögerung. Seitens der Bf wurden auch keine konkreten Beweisanträge betreffend Zeugenaussagen gestellt. Im übrigen dienten derartige Anträge der Geltendmachung von Rechten und bedürften als Anbringen der Schriftform (§ 85 Abs 1 BAO). Das Schreiben vom 15.6.2012 wurde per E-Mail eingebracht und damit nicht schriftlich (VwGH 25.1.2006, 2005/14/0126).

In rechtlicher Hinsicht folgt aus dem erhobenen Sachverhalt:

Scheingeschäfte sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung (§ 23 BAO).

Körperschaftsteuerlich neutralisieren die Nichtanerkennung der Warenbewegungen und die Nichtanerkennung der Geldbewegungen einander. Es kommt somit zu keiner Gewinnauswirkung (2002) bzw. nur zu einer geringen Gewinnauswirkung (Gewinnmarge 2003).

Umsatzsteuerlich steht ein Vorsteuerabzug nur zu für Lieferungen eines Unternehmers an einen anderen Unternehmer (§ 12 Abs 1 Z 1 UStG). Mangels Lieferung steht der Vorsteuerabzug aus den Scheinrechnungen der O an die Bf nicht zu. Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er eine Lieferung nicht ausführt, schuldet diesen Betrag (§ 11 Abs 14 UStG). Daher schuldet die Bf die USt aus den Scheinrechnungen an die X kraft Rechnung.

Die von der belangten Behörde angenommene verdeckte Ausschüttung an D ist rechtlich unmöglich. Auch dann, wenn Empfänger eines Vorteils ein dem Gesellschafter Nahestehender ist (hier: D, unter dessen Einfluss laut belangter Behörde die Alleingesellschafterin der Bf steht), kann die Ausschüttung nur an die unmittelbare Gesellschafterin erfolgen (vgl. zB *Raab/Renner* in *Renner/Quantschnigg/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>24</sup>, § 8 Tz 143, 144/2 mit ausführlichen Judikaturnachweisen). Auch als faktischer Machthaber hätte D nicht Empfänger einer verdeckten Ausschüttung sein können, ein solcher ist nicht Vorteilsempfänger iSd § 8 Abs 2 KStG (*Raab/Renner* aaO, Tz 150/1).

Zum Antrag auf mündliche Verhandlung ist festzuhalten: Zum einen ist der Antrag auf mündliche Verhandlung in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu stellen (§ 274 Abs 1 Z 1 BAO bzw. § 284 Abs 1 Z 1 BAO idF vor BGBl I 2013/14). Die einzig vorliegenden Beschwerden vom 15.6.2012 enthalten keinen solchen Antrag, erst das Schreiben vom 16.5.2014. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. etwa VwGH 27.6.2012, 2008/13/0148; Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 274 Tz 3, 4 mwN). Zum anderen stellt ein Antrag auf mündliche Verhandlung ein Anbringen dar und bedarf der Schriftlichkeit (§ 85 Abs 1 BAO). Das antragsbeinhaltende Schreiben vom 15.6.2012 wurde per E-Mail eingebracht und damit nicht schriftlich (VwGH 25.1.2006, 2005/14/0126).

Die Revision ist aus folgenden Gründen unzulässig: Über den einen Hauptstreitpunkt der Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung besteht bereits hinreichend Judikatur des VwGH, in deren Rahmen sich das hg. Erkenntnis bewegt. Der andere Hauptstreitpunkt betrifft die Beweiswürdigung und damit eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG, weshalb er einer ordentlichen Revision nicht zugänglich ist.

Wien, am 27. Mai 2014