

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 16.12.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 11.12.2014, betreffend Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 6-12/2009 und 1/2010 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufgehoben.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Dem vorliegenden Verfahren ging bereits ein Beschwerdeverfahren voraus, das mit Aufhebung des Bescheides und Zurückverweisung der Sache an die belangte Behörde abgeschlossen worden war (vgl. BFG 9.5.2014, RV/7100232/2012). In jenem Verfahren wurde das Finanzamt auf Anzeige des Masseverwalters der Bau\_GmbH (in der Folge T GmbH), deren 20%-Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführer (Bf) war, tätig. Laut einem Gutachten seien im Rechenwerk der T GmbH Eingangsrechnungen enthalten, die aufgrund ihrer Aufmachung (Positionierung von Textbausteinen, Wortwahl) darauf schließen ließen, dass sie vom Bf selbst zum Schein verfasst worden seien, ohne dass Leistungen zugrunde liegen, damit der Bf Geld aus der T GmbH abziehen könne. Nachfragen bei den auf den Rechnungen ausgewiesenen Rechnungslegern hätten ergeben, dass diese weder die besagten Rechnungen gelegt noch die in Rechnung gestellten Beträge erhalten, noch die zugrundeliegenden Leistungen erbracht hätten.

Davon ausgehend erließ das Finanzamt am 1.4.2011 für den Zeitraum, in dem die Rechnungen gelegt und laut Kassabelegen bar bezahlt worden waren (Mai 2009 bis Jänner 2010), an den Bf als Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs 5 EStG (idF 2010) KESt-Bescheide, in denen die besagten Rechnungen basierend auf den Feststellungen des Gutachtens als Scheinrechnungen behandelt wurden und der Zufluss der darauf basierenden Zahlungen zur Gänze beim Bf angenommen wurde.

Der Bf brachte in der dagegen erhobenen Beschwerde vom 2.5.2011 vor, das Finanzamt habe die Behauptungen des Gutachtens ungeprüft übernommen, und das Ergebnis des Gutachtens werde von ihm bestritten. Gegenbeweise erbrachte der Bf nicht mit dem

Hinweis darauf, dass sämtliche Geschäftsunterlagen sich beim Masseverwalter befänden und er deshalb keinen Zugriff mehr darauf habe.

Im zurückverweisenden Beschluss vom 9.5.2014 führte das BFG aus, aufgrund der Aktenlage habe die Annahme, die T GmbH habe die Rechnungen zum Schein selbst gelegt, aufgrund der vorliegenden Indizien die höchste Wahrscheinlichkeit für sich. Es erscheine aber zweckmäßig, Originalrechnungen der Fremdfirmen zur Gegenüberstellung abzuverlangen, um auszuschließen, dass die Verantwortung der Fremdfirmen, mit den strittigen Rechnungen, Leistungen und Zahlungen nichts zu tun zu haben, keine bloßen Schutzbehauptungen sind. Darüber hinaus seien weitere Erhebungen der belangten Behörde erforderlich, um den Zufluss der gesamten verdeckten Ausschüttung an bloß einen Mitgesellschafter zu begründen.

Die Einvernahmen der weiteren Gesellschafter der T GmbH durch die belangte Behörde brachten hervor, dass die weiteren Gesellschafter allesamt Familienmitglieder des Bf seien und nur aus sozialversicherungs- oder gewerberechtlichen Gründen beteiligt gewesen seien, in die Gebahrung und Geschäftsführung jedoch keinerlei Einblick gehabt haben.

Bei neuerlichen Einvernahmen des Bf am 2.10. und 5.11.2014 brachte dieser vor, dass er mit den Rechnungserstellungen nichts zu tun gehabt habe. Aufgrund personeller Engpässe habe er Maurerarbeiten an Subunternehmen weitergegeben. Sein Ansprechpartner sei ein gewisser Herr Robert - möglicherweise J - gewesen, der zunächst vorgegeben habe, für die Firma S Holding GmbH (in der Folge S GmbH) tätig gewesen zu sein, von der auch für Leistungen im Mai 2009 eine Rechnung fakturiert und Herrn Robert bar bezahlt worden sei. Im vierten Quartal 2009 habe er neuerlich für einige Projekte Maurerarbeiten subvergeben. Diesmal habe Herr Robert bei Rechnungslegung gesagt, dass er mittlerweile für die A Holding GmbH (in der Folge A GmbH) arbeite, weshalb die Rechnungen nunmehr von der A GmbH stammten. Der Bf habe die Vertretungsmacht des Herrn Robert nicht weiter überprüft, weil die Arbeiten in Ordnung gewesen seien und das Entgelt immer im Nachhinein bezahlt worden sei. Vor allem im vierten Quartal 2009 habe ein Auftragsvolumen von ca. 500.000 Euro bestanden, das er mit seinen eigenen Arbeitern gar nicht habe bewältigen können.

Im Rahmen seiner Einvernahmen durch die belangte Behörde legte der Bf auch polizeiliche Einvernahmeprotokolle vor, in denen der Bf die Bauvorhaben, im Zuge derer die Subvergaben erfolgt seien, sowie die Weiterverrechnung mit den Auftraggebern der T GmbH näher beschreibt. Weiters legte der Bf den Beschluss der Staatsanwaltschaft St. Pölten vom 5.6.2013 vor, mit dem das Verfahren wegen Untreue, betrügerischer Krida und Urkundenfälschung gegen ihn eingestellt wurde, weil die Tatvorwürfe dem Beschuldigten nicht mit der für ein Strafverfahren erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden konnten.

Nach Durchführung dieser Ermittlungen erließ die belangte Behörde am 11.12.2014 neuerlich KESt-Bescheide. Begründend wird auf das aktenkundige Gutachten verwiesen, das den Bf verdächtigt, die Rechnungen gefälscht zu haben. Nach

diesbezüglich durchgeführten Ermittlungen sei die Behörde zu dem Schluss gekommen, die Rechnungen seien tatsächlich gefälscht. Der Verantwortung des Bf, ein Dritter habe die Rechnungen gefälscht und die Entgelte bar erhalten, werde kein Glauben geschenkt, weil keinerlei Beweise für die Existenz einer derartigen Person vorgelegt worden seien. Somit spreche alles dafür, dass der Geschäftsführer, der alleinig die Geschäftsgebühr innehatte, durch die Entnahme der Beträge einen Vermögensvorteil erlangt habe.

In der dagegen am 16.12.2014 erhobenen Beschwerde bringt der Bf vor, seine Angaben betreffend Personen, Auftraggeber, etc. seien von der belangten Behörde nicht überprüft worden und keine Beweise dafür vorgelegt worden, dass er selbst die Rechnungen gefälscht habe. Die Behörde stütze sich damit nur auf Vermutungen. Ein vom Bf in der Befragung am 5.11.2014 namhaft gemachter Zeuge sei von der Behörde nicht in die Ermittlungen aufgenommen worden. Da er nicht mehr im Besitz der Geschäftsunterlagen sei, sondern der Masseverwalter, sei ihm das Beibringen von Beweisen nicht möglich. In den - mittlerweile vom Masseverwalter veräußerten - EDV-Anlagen der T GmbH seien verwertbare Beweise wie Leistungsabrechnungen, Baustellenbesetzung und Werkverträge mit Subunternehmern auffindbar gewesen.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 5.2.2015 führt die belangte Behörde ergänzend aus, Vergleiche der aktenkundigen Rechnungen der A GmbH mit Originalrechnungen der A GmbH zeigten, dass zwischen beiden keinerlei förmliche Ähnlichkeit bestehe. Der Bf habe bei seinen Einvernahmen weder einen eindeutigen Namen noch die Adresse eines Zeugen genannt, ebensowenig, was dieser Zeuge bezeugen könne. Den strittigen Rechnungen stehe somit keine Leistung gegenüber, die Barauszahlungen seien dem Bf zugeflossen.

Mit Vorlageantrag vom 23.2.2015 bestreitet der Bf neuerlich das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen an ihn.

In einem ersten Erörterungstermin vor dem BFG werden die im Zuge des fortgesetzten Verfahrens neu hervorgekommenen Beweismittel (polizeiliche Einvernahmeprotokolle) besprochen, auf die sich der Bf bei seinen Einvernahmen berufen hat, die von der belangten Behörde jedoch nicht weiter gewürdigt wurden. Der Bf legt Korrespondenzen zu einem Rechtsstreit das Bauvorhaben "V" betreffend vor und erläutert, dass der an den Auftraggeber der T GmbH fakturierte Umsatz von gut 73.000 Euro in zwei Monaten mit seinen eigenen Arbeitern (vier Personen) nicht erzielbar sei und schon das belege, dass weitere vier Arbeiter dort tätig sein mussten, deren Leistungen eben in den Rechnungen der A GmbH abgerechnet worden seien.

In einem zweiten Erörterungstermin vor dem BFG wurde der vermutete "Herr Robert" als Zeuge geladen, ist jedoch nicht erschienen. Weiters wurden die vom Masseverwalter beschafften Geschäftsunterlagen der T GmbH erörtert, insbesondere die zu den Rechnungen der A und S GmbH korrespondierenden Weiterverrechnungen an die Auftraggeber der T GmbH und die monatlichen Umsätze im Verhältnis zu den Mannstunden, die von den Arbeitern der T GmbH monatlich geleistet wurden. Angemerkt

wird weiters, dass sich in den Unterlagen keinerlei Auftragsschreiben befinden. Der Behördenvertreter merkt dazu an, dass die verrechneten Leistungen nicht nachgewiesen worden seien, die reale Existenz des genannten Geschäftspartners nicht nachprüfbar sei und auch seitens der A GmbH keine Bestätigung erfolgt sei, dass diese oder ihr ehemaliger Geschäftsführer Leistungen erbracht hätte. Selbst, wenn Leistungen erbracht worden wären, sei die Frage, in welchem Umfang.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Die T GmbH ist ein Bauunternehmen, das auf mehreren Baustellen insbesondere Betonier- und Maurerarbeiten durchführt. Weil es mit seinen eigenen Arbeitskräften nicht immer das Auslangen gefunden hat, hat es sich im Juni, Oktober, November und Dezember 2009 auf mehreren Baustellen eines Subunternehmers bedient, um die beauftragten Arbeiten zeitgerecht ausführen zu können. Der auftretende Subunternehmer hat seine wahre Identität verschleiert und stattdessen zunächst im Juni 2009 eine Rechnung im Namen der S GmbH und von Oktober 2009 bis Jänner 2010 Rechnungen im Namen der A GmbH ausgestellt und die Entgelte nach erbrachten Leistungen bar von der T GmbH erhalten.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus folgender Beweiswürdigung:

Dass die Rechnungen nicht von den darauf ausgewiesenen Gesellschaften S GmbH und A GmbH stammen, sondern von einem Gesellschaftsfremden gefälscht wurden, ergibt sich aus der gesamten Aufmachung. Zum einen besteht keinerlei Ähnlichkeit zu Originalrechnungen jener Gesellschaften, zum anderen wirken Teile daraus zusammenkopiert.

Dass die Rechnungen jedoch nicht bloß gänzlich zum Schein verfasst wurden, sondern die darin ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht wurden, ergibt sich aus mehreren Umständen. Zum ersten bestehen die darin genannten Bauvorhaben tatsächlich und sind Baustellen der T GmbH, wie aus den Rechnungen der T GmbH an ihre jeweiligen Auftraggeber ersichtlich ist. Zum zweiten finden die von den Subunternehmern in den jeweiligen Zeiträumen fakturierten Leistungen in den für die selben Zeiträume von der T fakturierten Leistungen Deckung.

Zum dritten liegen für Zwecke der Abrechnung mit der BUAK detaillierte Aufzeichnungen über die von den Arbeitern der T GmbH monatlich geleisteten Arbeitsstunden vor. Setzt man diese Arbeitsstunden in Relation zu den monatlichen Umsätzen der T GmbH (die nach gemauerten Quadratmetern abgerechnet wurden), ist ersichtlich, dass auf eine Mannstunde in den ersten drei Quartalen 2009 durchschnittlich 35,78 Euro Umsatz kommen, im Mai 2009 sowie im dritten Quartal 2009 jedoch gut 45 Euro.

Der Grund für diese Diskrepanz kann schwerlich darin gelegen sein, dass in diesen Zeiträumen die Arbeiter produktiver waren. Vielmehr muss für die höhere erbrachte Leistung an errichtetem Mauerwerk die Tatsache verantwortlich sein, dass mehr Arbeiter im Einsatz waren, als die T GmbH selbst anstellt. Die Rechnungen der A GmbH an die T GmbH betragen ca. 24 % des Gesamtumsatzes der T GmbH im vierten Quartal 2009. Der

Umsatz pro Mannstunde ist im vierten Quartal 2009 um 26 % höher, als im restlichen Jahr. Ähnliches gilt für den Monat Mai und die Rechnung der S GmbH.

Diese beiden Relationen (Rechnung Subunternehmer zu Umsatz der T GmbH; erhöhter Umsatz pro Mannstunde gemessen an den eigenen Arbeitern) stehen in einem derart eindeutigen und kongruenten Verhältnis zueinander, dass nicht nur der Beweis dafür erbracht ist, dass den "Scheinrechnungen" tatsächlich Leistungen zugrunde liegen, sondern auch, dass das volle Entgelt für die Abgeltung dieser Leistungen verwendet worden ist.

Für den von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt, der Bf selbst habe Rechnungen gefälscht und das Entgelt ohne Erbringung einer Leistung selbst vereinnahmt, gibt es somit keine hinreichenden Anhaltspunkte. Dass der tatsächliche Empfänger nicht ermittelt werden kann, wäre im Veranlagungsverfahren der T GmbH iZm § 162 BAO bedeutend, für das KESt-Verfahren genügt die Feststellung, der Bf als Gesellschafter der T GmbH war nicht Empfänger der strittigen Zahlungen. Damit scheidet mangels Zuflusses an den Bf eine verdeckte Ausschüttung der T GmbH an ihn aus, und die KESt wurde zu unrecht vorgeschrieben.

Soweit dem erkennenden Gericht von Seiten der belangten Behörde vorgeworfen wird, durch die Begründung des zurückweisenden Beschlusses auf die falsche Fährte geführt worden zu sein und wegen eingetretener Verjährung die Möglichkeit verwirkt wurde, bei der GmbH den Aufwand aus den Rechnungen nunmehr nach § 162 BAO zu kürzen, wird folgendes angemerkt:

Eine Bindungswirkung besteht im Rahmen einer Zurückverweisung nach § 278 Abs 3 BAO nur hinsichtlich der Rechtsanschauung, nicht hingegen an den vom Bundesfinanzgericht angenommenen Sachverhalt. Der maßgebliche Sachverhalt im Zurückweisungsbeschluss gründete sich einzig auf das aktenkundige Gutachten. Im fortgesetzten Verfahren sind jedoch weitere Vorbringen erstattet und Beweismittel vorgelegt worden, die geeignet waren, die Vermutungen des Gutachtens zu widerlegen und somit zu einem anderen Sachverhalt zu führen.

Indem die belangte Behörde die Vorbringen des Bf für unglaubwürdig erachtet hat, ohne den entsprechenden Hinweisen nachzugehen bzw. die Unterlagen des Masseverwalters einzusehen und die vorgebrachten Sachverhaltselemente zu würdigen, ist sie ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nicht hinreichend nachgekommen. Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen und Ermittlungspflicht der Behörde sind kommunizierende Gefäße. In jenem Ausmaß, in dem die Möglichkeit des einen eingeschränkt ist (hier: Unterlagen vom Masseverwalter zu erlangen), ist die Verpflichtung des anderen intensiviert.

Inwieweit der Behörde verwehrt gewesen wäre, den Aufwand aus den strittigen Rechnungen bei der T GmbH steuerwirksam zu kürzen, ist nicht ersichtlich. Die festgestellten verdeckten Ausschüttungen hätten parallel zur Erlassung der ursprünglichen KESt-Bescheide bei entsprechender Korrektur der KöSt-Bescheide bei der T

GmbH gemäß § 8 Abs 2 KStG hinzugerechnet werden können. Dies hätte vom Steueraufkommen her die selbe Wirkung, wie eine Aufwandskürzung nach § 162 BAO, die beim nunmehr festgestellten Sachverhalt auf der Hand läge. Die Verhängung eines Zuschlages nach § 22 Abs 3 KStG kommt im Streitzeitraum noch nicht in Frage (vgl § 26c Z 22 und 26 KStG).

### **Zulässigkeit einer 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. Im vorliegenden Fall sind hingegen der Sachverhalt und Elemente der Beweiswürdigung strittig, nicht deren rechtliche Beurteilung.

Wien, am 28. September 2016