

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in den Beschwerden der Bf., Adresse, PLZ-Ort, vertreten durch Aviso Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, Mosetiggasse 1, PLZ-Ort2, gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 20. Dezember 2012, betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2008 bis 2010, beschlossen:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der E-GmbH mit Sitz in PLZ-Ort2, Adresse2. Den Betriebsgegenstand dieser Gesellschaft bilden das Werbe- und Messewesen sowie sonstige Wirtschaftsdienste.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der E-GmbH für die Jahre 2008 bis 2010 wurden Vorteilsgewährungen dieser Gesellschaft an die Bf. festgestellt und die Bf. als deren Alleingesellschafterin mit Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer vom 20. Dezember 2012 hinsichtlich der nachstehend bezeichneten Beträge zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen:

Bezeichnung:	2008	2009	2010
steuerpflichtige Kapitalerträge:	60.452,41	70.746,33	66.456,90
<b>25% KEST:</b>	<b>15.113,10</b>	<b>17.686,58</b>	<b>16.614,23</b>

Den im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung ermittelten steuerpflichtigen Kapitalerträge der Jahre 2008 bis 2010 liegen u.a. die nachstehend bezeichneten und in diesem Verfahren strittigen BP-Feststellungen betreffend die E-GmbH zu Grunde:

Bezeichnung:	2008	2009	2010
Tz 1: Fremdleistungen Naturtaxi:	59.250,01		
Tz 5: Energiekosten H-Straße 107:			5.076,08
Tz 6: Verrechnungskonten Ges-GF:		69.866,73	60.485,62
Tz 7: Privatanteil Telefon (nicht strittig):	1.002,00	733,00	746,00
Tz. 7: Umsatzsteuer (Telefon, nicht strittig):	200,40	146,60	149,20
Summe verdeckte Ausschüttungen:	60.452,41	70.746,33	66.456,90
25% KEST:	15.113,10	17.686,58	16.614,23

## 1. Fremdleistungen N-GmbH:

### 1.1 BP-Feststellungen:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der E-GmbH (im Folgenden E-GmbH) für das Jahr 2008 wurde in Tz 1 des BP-Berichtes festgestellt, dass Eingangsrechnungen der N-GmbH (im Folgenden N-GmbH) Scheinrechnungen darstellen und daher nicht zum Abzug zugelassen werden. Diese Feststellung gründe sich auf folgende Sachverhaltselemente:

Auf den Eingangsrechnungen werde auf eine *Vereinbarung* vom 9. Jänner 2006 verwiesen, obgleich nach den Ausführungen der Bf. keine schriftliche, sondern lediglich eine mündliche Vereinbarung existiere.

*Ansprechpartner* bei der N-GmbH sei ausschließlich H. gewesen, der zum Zeitpunkt der Leistungserbringung und Rechnungslegung bei der N-GmbH weder auf Gesellschafter- noch auf Geschäftsführungsebene eine Funktion innegehabt, noch Angestellter der N-GmbH gewesen sei. Bei der N-GmbH habe die E-GmbH keine anderen Kontaktpersonen gehabt.

Die Bezahlung sei mittels *Schecks* bzw. *bar* erfolgt, *Leistungsverzeichnisse* darüber, wer was wann genau gemacht habe, würden nicht existieren. Konkrete Angaben zu den leistenden Personen (Namen) haben ebenso wenig gemacht werden können.

Die vorliegenden 10 Rechnungen der N-GmbH seien alle im Jahre 2008 ausgestellt worden. Ein Teil der Rechnungsbeträge sei 2008 (nach vorheriger Abgrenzung; es seien abgegrenzte Beträge 2009 und 2010 *aufwandsmäßig* berücksichtigt) als Aufwand verbucht worden. Die anderen Rechnungsbeträge, insbesondere *Materiallieferungen* seien auf dem Konto "Vorräte 1700" erfasst worden.

Nach der von der Bf. erteilten Auskunft habe die Leistung der N-GmbH einerseits in der *Digitalisierung* der von der E-GmbH produzierten Zeitung S. (Zeitungsausgaben ab 1993) und andererseits in *Botenfahrten* bestanden. Daneben seien auch Bau- und Büromateriallieferungen erfolgt. Die vorliegenden Rechnungen der N-GmbH würden drei unterschiedliche Leistungsbereiche aufweisen:

- Unterstützung der Produktion S. mit der von Ihnen zur Verfügung gestellten Software; personelle Unterstützung pro Ausgabe in Kooperation mit Ihrer Redaktion/Mitarbeiter;
- Anteil Raum- und Kommunikationsaufwand;

Lieferungen PLZ-Ort, PLZ-Ort2, PLZ-Ort3 (wöchentlich) pro Monat 4x, An- und Abfahren pauschal vereinbart; vereinbartes Pauschale (DN 20h Wo)

- sinngemäß: diverse Bau- und Büromateriallieferungen

Ein Teil der Leistungen beziehe sich auf die Leistungszeiträume der Jahre 2006 und 2007. Die lt. Vermerk auf den Rechnungen bereits 2006 und 2007 geleisteten Zahlungen (Schecks, Barzahlungen) an die N-GmbH seien in den entsprechenden Jahren nicht als Aufwand bzw. die Zahlungen nicht am Lieferantenkonto verbucht worden. Nach den Feststellungen der BP wären diese Aufwendungen in den Jahren 2006 und 2007 in der Buchhaltung zu erfassen gewesen und würden 2008 keinesfalls Aufwendungen darstellen:

RE-Nr:	RE-Datum:	LZR:	Leistungsbeschreibung:	netto:	USt:
103-001	09.01.2008	1-12 2006	Unterstützung d. Produktion der Zeitschrift S.	8.100,00	1.620,00
103-002	09.01.2008	1-12 2007	Unterstützung Produktion	14.550,00	2.910,00

Das *Rechnungsbild* der Eingangsrechnungen der N-GmbH für die Unterstützung bei der Produktion S. sei ein ganz anderes als jenes, womit die Materiallieferungen abgerechnet werden.

Auch die Art der Rechnungsnummerierung und die *Datumsangabe* (Renr.: 08/108 v.31-Mär-08, 08/109 v. 31-Mär-08) für die Materiallieferungen sei unterschiedlich. Bei den anderen Rechnungen sei vor der laufenden Nummer nicht das Jahr, sondern eine Nummer (103 bzw. 105) angegeben. Das Rechnungsdatum sei zB wie folgt angeführt: 9. Jänner 2008.

Sämtliche Rechnungen für die Unterstützung der Produktion S. würden als Leistungsempfänger die E-GmbH mit deren Adresse in PLZ-Ort3, Straße3, angeben. Nach den Feststellungen der BP sei im Leistungs- und Rechnungslegungszeitraum 2006-2008 das Objekt in Z. noch nicht fertiggestellt und benutzbar gewesen. Somit würden die Rechnungen nicht die Formvorschriften des § 11 UStG erfüllen, da die Adresse des Leistungsempfängers nicht richtig angeführt sei.

Andererseits gebe derselbe Leistende, die N-GmbH, bei den Rechnungen für die Botenfahrten die E-GmbH mit deren richtigeren Adresse in PLZ-Ort2, P-Straße, an. Es sei daher nicht nachvollziehbar, weshalb für die gleiche Firma *zwei unterschiedliche Adressen* von ein und demselben Leistenden am selben Rechnungserstellungstag angeführt werden. Dies beispielsweise bei den Rechnungen vom 31.3.2008, wo bei Renr. 103-003 die Adresse in PLZ-Ort3 und bei Renr. 105-001 die Adresse in PLZ-Ort2 angeführt sei.

Als Geschäftsanschrift der E-GmbH sei im Firmenbuch seit 13.06.2003 die Adresse in PLZ-Ort2, P-Straße, eingetragen, davor sei deren Geschäftsanschrift in PL-Ort5, J-Gasse, eingetragen gewesen.

Bei den Rechnungen für die Botenfahrten seien u.a. "Lieferungen PLZ-Ort, PLZ-Ort2, PLZ-Ort3 (wöchentlich)-pro Monat 4x An- und Abfahren pauschal vereinbart" als Leistungsinhalt festgehalten worden. Unverständlich sei in diesem Zusammenhang nach

den Ausführungen der BP, zu welchem Zweck Botenfahrten zu dem im Leistungszeitraum noch nicht fertiggestellten Objekt in Z. durchzuführen gewesen wären.

Unklarheiten in Zusammenhang mit den Leistungszeiträumen würden sich nach den Feststellungen der BP wie folgt ergeben: Die Rechnung vom 31. Mai 2008 mit der RE-Nr. 103-004 gebe als Leistungszeitraum "2008-06-08" an, also einen Leistungszeitraum *nach* Rechnungserstellung. Mit Rechnung vom 30. November 2008 werde bei RE-Nr. 1003-006 ein Leistungszeitraum "2008-10-12" abgerechnet.

Angeführt als Leistungserbringer sei die N-GmbH mit der Anschrift in PLZ-Ort6 A.. Die Adresse sei eine allgemeine, d.h. es würden somit die genaue Straßenbezeichnung und die Objektnummer fehlen.

Nach einer Werbungseinschaltung auf der Internetseite "firmenbiz24.biz" und auf der Internetseite der Gemeinde F. sei als exakte Firmenanschrift bei der N-GmbH die Adresse in PLZ-Ort6, F-Straße, bekanntgegeben. Dadurch, dass im Internet eine genaue Adresse angegeben sei, gebe es sehr wohl eine präzise Bezeichnung für diese Adresse am FH.. Im Firmenbach sei bis 5/2009 die Anschrift in PLZ-Ort7, H-Gasse, eingetragen gewesen.

Nach den weiteren Ausführungen der BP sei die oben dargestellte Vorgangsweise gewählt worden, um offensichtlich Geldmittel aus der E-GmbH zu ziehen und die Bf. als deren Gesellschafter-Geschäftsführerin zu bevorteilen. Durch die im Jahr 2008 erfolgten Zahlungen der Rechnungen habe sich die Bf. einen Vorteil verschafft, diese Zahlungen würden daher eine verdeckte Ausschüttung darstellen:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>	<b>USt:</b>	<b>brutto:</b>
Aufwand Kto. 7400:	18.900,00	3.780,00	
Kto. 5250:	44.750,00	8.950,00	
Übernahme Fliesen/Lager:	8.308,34	1.661,67	
<b>SUMME:</b>	<b>71.958,34</b>	<b>14.391,67</b>	<b>86.350,01</b>
abzügl. Geleistete Zahlungen 2006:			- 9.700,00
abzügl. Geleistete Zahlungen 2007:			- 17.400,00
<b>verdeckte Ausschüttung 2008 lt. BP:</b>			<b>59.250,01</b>

Die aus der verdeckten Ausschüttung resultierende Kapitalertragsteuer (KESt) im Ausmaß von 25% werde direkt der Bf. vorgeschrieben.

## **1.2 Beschwerden vom 27. Februar 2013:**

Gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2008 bis 2010 vom 20. Dezember 2012 erhob die Bf. mit Eingabe vom 27. Februar 2013 innerhalb verlängerter Frist im Wege von FinanzOnline das Rechtsmittel der **Beschwerde** ein.

Begründend wurde ausgeführt, die KESt-Vorschreibungen der Jahre 2008 bis 2010 seien aufgrund der BP-Feststellungen zu St.Nr. St.Nr., betreffend die E-GmbH erfolgt. Aus

diesem Grund werde mit Eingaben vom 27. Februar 2013 vorsorglich jeweils gegen die KEST-Bescheide Beschwerde eingelegt.

### **1.3 Beschwerdeentscheidungen vom 17.03.2014 und 06.06.2014:**

Die Beschwerden wurden mit Beschwerdeentscheidungen vom 17. März 2014 (KESt 2008) und 6. Juni 2014 (KESt 2009 und 2010) jeweils als unbegründet abgewiesen. Die Beschwerdeentscheidungen betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2009 und 2010 vom 6. Juni 2014 wurden - ungeachtet der mit 2. Juni 2014 der steuerlichen Vertreterin erteilten Zustellvollmacht - direkt der Bf. zugestellt, obgleich die Erteilung der Vollmacht dem Finanzamt angezeigt worden sei. Das Finanzamt begründete die Abweisung der Beschwerden wie folgt:

Im Zuge der BP sei die Abgabenbehörde zur Auffassung gelangt, dass die Vorgangsweise hinsichtlich der Zahlungen an die N-GmbH zum Ziel gehabt habe, der Bf. als Alleingesellschafterin der E-GmbH einen Vorteil zu verschaffen. Diese Zahlungen seien daher als verdeckte Ausschüttung angesehen worden, für die KEST im Ausmaß von 25% direkt der Bf. vorzuschreiben gewesen sei.

Insbesondere sei durch die BP u.a. festgestellt worden, dass das der Abgabenbehörde gegenüber dargestellte Vertragsverhältnis zwischen der N-GmbH und der lediglich auf einer mündlichen Vereinbarung zwischen Herrn H. (für die N-GmbH) und der Bf. (für die E-GmbH) fuße. Herr H. sei zu diesem Zeitpunkt weder Organ noch Mitarbeiter der N-GmbH gewesen. Eine Urkunde mit einer Handlungsvollmacht mit einer dahingehend eindeutigen Dokumentation, dass diese bereits zum Zeitpunkt des Tätigwerdens bestanden habe und nach außen gezeigt worden sei, sei bis dato nicht vorgelegt worden.

Auf Befragen durch die Prüferin habe keine eindeutige Aussage dazu getroffen werden können, welche Tätigkeiten in welchem Ausmaß erbracht worden seien. Gerade im EDV-Bereich seien schriftliche Vereinbarungen zu den Aspekten wie Urheberrecht, Datensicherheit und Datenschutz im Wirtschaftsleben unentbehrlich. Die Bf. habe keine Aussagen darüber geben können, welche Personen namentlich die umfangreichen EDV-Leistungen erbracht haben. Es haben keine Mitarbeiternamen, Personenbeschreibungen oder Durchwahlklappen bzw. Mailverkehr vorgelegt werden können, aus dem hervorgehe, wie der Alltag der Zusammenarbeit stattgefunden habe.

Es sei zwar richtig, dass zivilrechtlich keine Formvorschriften zu derartigen Verträgen bestehen, doch sei es bei sorgfältigen Kaufleuten und Unternehmern üblich, zumindest handschriftliche Notizen oder Erinnerungsmails darüber zu verfassen, was der Inhalt des Leistungsaustausches sei.

So es im vorliegenden Fall nach den Ausführungen in der Beschwerde gegen die im Zuge der BP ergangenen Körperschaftsteuerbescheide es wiederholt zu Schwierigkeiten bei der Auftragsabwicklung gekommen und Aufträge nicht schnell genug und unkompliziert abgewickelt haben werden können, dann seien Mitarbeitern regelmäßig Namen von

besonders herausragenden Mitarbeitern erinnerlich. Sei es, dass diese gute oder schlechte Dienste erbracht haben.

Außergewöhnlich erscheine der Abgabenbehörde weiters, dass es weder eine Vereinbarung über die Zahlungsmodalität noch ein Übergabeprotokoll der so sensiblen Daten an den Auftragnehmer gebe. Es fehle auch eine Dokumentation, in welcher Form die Arbeiten abgenommen worden seien.

Nach den Aufzeichnungen im Firmenbuch und dem Internetauftritt handle es sich bei der N-GmbH als Auftragnehmerin um eine Firma, deren Geschäftsgegenstand in der Übernahme von Taxi- und Botenfahrten liege. Nach den Erhebungen der Abgabenbehörde solle eine Mitarbeiterin für einfache Bürotätigkeiten zuständig gewesen sein.

Die im vorliegenden Fall verrechneten Leistungen würden sich in drei Gruppen mit unterschiedlichen Rechnungsbildern unterteilen lassen:

- Archivierung S.
- Botenfahrten
- diverse Bau- und Büromateriallieferungen

Die zu den vorstehenden Rechnungen getätigten Aussagen würden jedenfalls im Widerspruch zu dem in den Rechnungen angegebenen Leistungsinhalten stehen. Aus der der Beschwerde (betreffend die E-GmbH) dargelegten Tabelle lasse sich nicht klar und handelsüblich erkennen, worin die erbrachte Leistung bestanden habe. Das in dieser Beschwerde zitierte Vergleichsanbot stamme aus der Zeit der Beschwerde und nicht aus dem angeblichen Leistungszeitraum. Die Anfrage zur Anbotslegung sei der Abgabenbehörde nicht vorgelegt worden.

Die im Beschwerdeverfahren der E-GmbH vorgelegten exemplarischen Rechnungen würden die nachstehend bezeichneten Mängel und Auffälligkeiten aufweisen:

1. sie seien im Nachhinein erstellt worden;
2. die Beschreibung des Leistungsgegenstandes sei weder handels- noch branchenüblich, noch lasse diese einen eindeutigen Schluss auf Art und Umfang der Leistung zu.
3. fehlerhafte Anschrift des Leistenden;
4. fehlerhafte Anschrift des Leistungsempfängers.

Die Rechnungen seien mittels Barschecks bezahlt, aber die Schecks noch vor Erstellung der Rechnungen übergeben worden. Im Fließtext der Rechnung sei die Schecknummer angegeben. Eine Verrechnung der Schecks bzw. Bankbelege, die einen Hinweis auf die Kontonummer des Zahlungsempfängers geben, sei zwar behauptet, aber nicht nachgewiesen worden. In diesem Zusammenhang sei auch darauf zu verweisen, dass bereits im Jahre 2008 Scheckzahlungen eine bankmäßige Rarität dargestellt haben und zu diesem Zeitpunkt die Scheckabteilungen in Österreichs Banken aufgelöst bzw. auf ein Minimum reduziert worden seien. Dies werde einerseits festgestellt, weil die Leistungen angeblich in den Jahren 2006 und 2007 erbracht und somit 2008 keinen Aufwand dargestellt haben. Andererseits solle damit aufgezeigt werden, wie außergewöhnlich die Abwicklung gewählt worden sei.

Zum Beschwerdevorbringen hinsichtlich der Teilrechnungen und Teilleistungen aus den Jahren 2006 und 2007, die 2008 verrechnet worden seien, sei festzuhalten, dass Teilrechnungen nur dann mit steuerlicher Wirkung anerkannt werden können, wenn dieser Teilrechnung auch eine abgrenzbare Teilleistung gegenüber stehe. Dies scheine nach der Beschreibung in der Beschwerde nicht der Fall gewesen zu sein.

Wenn fälschlicherweise gegebene Anzahlungen am Verrechnungskonto erfasst seien und eine weitere Verbuchung nicht existiere, so könne das aus der Sicht der Finanzverwaltung auch nicht dadurch korrigiert werden, dass eine andere Verbuchung "gedacht" und einfach im nächsten Jahr nachgeholt werde. Ob die in Rechnung gestellte Leistung getestet und abgenommen werden könne, sei steuerlich unerheblich.

Zum Mangel der Adresse des Leistungsempfängers sei anzuführen, dass der Prüfer der Vor-BP, Herr W., den Standort Z. besichtigt und dieser gerade 2010 in Fertigstellung gewesen sei. Es sei daher in Ergänzung zum BP-Bericht nicht erklärlich, wieso dies eine Rechnungsanschrift darstellen sollte.

Zur Rechnungsadresse "Z." sei zu ergänzen, dass das Argument des steuerlichen Vertreters, die Zeitschrift S. sei von Anfang an von A.S. in Z. erstellt worden, ins Leere gehe. Dies deshalb, weil die Rechnung ja angeblich zu Recht an die GmbH gelegt werde. Somit solle durch die Beilagen in der Beschwerde der Abgabenbehörde glaubhaft gemacht werden, dass die E-GmbH die Zeitschrift S. herausgegeben habe und nicht A.S.. Es sei daher aus der Sicht der Abgabenbehörde unerheblich, wo sich A.S. aufgehalten habe, da es um die Geschäftsanschrift der GmbH gehe.

Zum Hinweis auf Rz 1507 sei hinzuzufügen, dass diese Rz. nicht bedeute, dass der Rechnungsaussteller wahllos auf die Rechnung an den einen oder den anderen Standort legen dürfe, ohne dabei den Standort als solchen zu bezeichnen. Im konkreten Fall seien am gleichen Tag Rechnungen über vergleichbare Leistungen an verschiedene Standorte gelegt worden. Andererseits dränge sich das Bild auf, dass bei den Rechnungen, die am gleichen Tag vom gleichen Leistungserbringer an zwei verschiedene Adressen des Leistungsempfängers gelegt worden seien, eine davon erst wesentlich später als Deckungsrechnung entstanden sei. Das Vorbringen in der Beschwerde der E-GmbH hinsichtlich der Leistungszeiträume und Anzahlungsrechnungen sei nicht nachvollziehbar.

Dem Vorbringen, die Anschrift des Leistungserbringers auf den Rechnungen wäre richtig, wenn sie nur auf die allgemeine Adresse "A. F." laute, weil diese leichter zu finden sei als "F-Straße" sei entgegen zu halten, dass diese Argumentation ins Leere gehe. Dies insbesondere, da § 11 UStG nicht vorsehe, dass die Rechnungsanschrift zur regionalen leichteren Auffindbarkeit diene. Vielmehr dränge sich der Eindruck auf, dass deshalb "A. F." als Anschrift des Leistungserbringers gewählt worden sei, da Herr H. es nicht besser gewusst habe. Auch der FH. Graz gebe nicht "A." als seine Adresse an.

Die von N-GmbH erwähnte Adresse führe auch deshalb schon zur Verwirrung, weil es sich beim angegebenen FH. Graz in F. bei Graz handle, so wie sich der "FH. Wien" in



Schwechat bei Wien befinde. Dagegen befinde sich das Flugfeld F. tatsächlich in F., Kärnten, welches ebenfalls über ein FH-Gebäude verfüge.

Insbesondere sei aufgrund des unklaren *Vertragsverhältnisses*, der Unklarheiten hinsichtlich der *Darstellung* der erbrachten *Leistung* sowie der Tatsache, dass die Rechnungen *deutlich nach* Erbringung der Leistungen und auch nach Bezahlung gelegt worden seien, davon auszugehen, dass die Rechnungen

- weder von angeblichen Leistungserbringer,
- noch von der Kontaktperson, sondern
- von einer für die Bf. tätigen Person

gelegt worden seien und es sich um *Scheinrechnungen* handle. Diese Feststellung habe durch die Beschwerde nicht entkräftet werden können. Die Beschwerde sei daher abzuweisen.

#### **1.4 Vorlageanträge vom 11. April 2014 und 16. Juli 2014:**

Mit Eingaben vom 11. April 2014 sowie vom 16. Juli 2014 beantragte die Bf. jeweils die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gemäß § 264 BAO.

Begründend wurde ausgeführt, die belangte Behörde habe zu Unrecht den vorliegenden Sachverhalt als verdeckte Gewinnausschüttung an die Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführerin der E-GmbH beurteilt, da es sich um Leistungen handle, welche nicht der Bf. zu Gute gekommen seien.

Die Behörde übersehe, dass sämtliche verrechnete Leistungen *erbracht* und hierfür ordnungsgemäß die Umsatzsteuer *entrichtet* worden sei, weshalb es sich bei den Rechnungen der N-GmbH keinesfalls um Scheinrechnungen handle.

Aus dem vorliegenden Online-Archiv der Zeitschrift S. sei zweifelsfrei ableitbar, dass die von der N-GmbH in Rechnung gestellte Leistung auch tatsächlich erbracht worden sei. Weder die Bf., noch die E-GmbH haben diese Leistungen erbringen können, da diese nicht über die dafür benötigten Personalkräfte verfügen.

Aus dem Fehlen von schriftlichen Vereinbarungen über Arbeitsaufträge könne sich nicht ergeben, dass Scheinrechnungen vorliegen, weil es keine gesetzliche Verpflichtung zum Abschluss von schriftlichen Verträgen gebe. Hierbei missachte die belangte Behörde die allgemein bürgerlich-rechtliche *Formfreiheit* für vertragliche Vereinbarungen. Auch mündliche Vereinbarungen seien rechtsgültige Verträge.

Das schriftliche Festhalten einer Vereinbarung diene lediglich Beweis Zwecken. Da die gegenständlichen Arbeitsaufträge von keiner der Vertragsparteien bestritten worden seien, sei eine schriftliche Aufzeichnung über die abgeschlossenen Arbeitsaufträge zu Beweis Zwecken nicht notwendig gewesen. Aufgrund der jahrelangen Bekanntschaft zwischen der Bf. und Herrn H. habe ein besonderes Vertrauensverhältnis bestanden,



welches eine Niederschrift der mündlichen Vereinbarung mit der N-GmbH entbehrlich gemacht habe.

Die weitere Annahme der Behörde, es sei bei sorgfältigen Kaufleuten zumindest üblich, handschriftliche *Notizen* oder *Erinnerungsmails* darüber zu verfassen, was den Inhalt des Leistungsaustausches betreffe, könne der Bf. nicht zum Nachteil gereichen.

Eine weitere unübliche Vorgangsweise habe die belangte Behörde in der Bezahlung mittels Barscheck erblickt. Dabei handle es sich um ein allgemein anerkanntes Zahlungsmittel, welches im Geschäftsverkehr eingesetzt werde.

Mittlerweile sei es bei Banken, welche einen Barscheck einlösen, üblich, dass diese nur eingelöst werden können, wenn der Zahlungseingang auch am Konto des Zahlungsempfängers verbucht werden könne. Durch den Einsatz von Barschecks sei es somit nicht möglich, den tatsächlichen Zahlungsfluss zu verschleiern. Daher könne der Zahlungsfluss an die N-GmbH von der ermittelnden Behörde bei ordentlicher Erhebung des Sachverhaltes als Entscheidungsgrundlage leicht nachgewiesen werden.

So sich die belangte Behörde darauf stütze, dass bei den Rechnungen der N-GmbH kein eindeutiger Leistungszeitraum zugeordnet werden könne, da die angegebenen Leistungszeiträume nicht korrekt bzw. diese in den angegebenen Leistungszeiträumen nicht bei der Bf. verbucht worden seien, sei dem zu entgegnen: Bei den die Jahre 2006 und 2007 betreffenden Rechnungen handle es sich lediglich um *Teilleistungen*.

Für den Auftrag zur Digitalisierung der Zeitschrift S. seien vor 2008 lediglich eine *Anzahlung* und eine *Teilleistung* für einen Gesamtauftrag bezahlt worden. Für die Bf. sei dieser Arbeitsauftrag jedoch eine unteilbare Leistung gewesen, sodass auch keine Teilabnahme möglich gewesen sei.

Zum Zeitpunkt der Rechnungslegung sei der Gesamtauftrag für die Bf. *nicht überprüfbar* gewesen. Diese Zahlungen seien daher als Teilzahlungen für einen Gesamtauftrag zu verstehen. Erst bei Fertigstellung des Gesamtwerkes sei die Arbeitsleistung der N-GmbH für die Bf. und ihr Unternehmen überhaupt von wirtschaftlicher Bedeutung.

Für die richtige steuerliche Zuordnung von Leistungen für den Leistungsempfänger sei *ausschlaggebend*, wann für den Leistungsempfänger die erbrachte Leistung auch *tatsächlich* einen *Wert* darstelle. Die Homepage habe erst nach vollständiger Auftragserledigung als Ganzes online gestellt werden können. Daher sei diese Arbeitsleistung auch erst im Jahre 2008 für die Bf. wirtschaftlich überprüfbar und verwertbar gewesen. Daher seien die Rechnungsbeträge ordnungsgemäß im Jahre 2008 von der Bf. verbucht worden.

Zuletzt bemängle die belangte Behörde, dass die vorgelegten Rechnungen der N-GmbH nicht die Formvorschriften des § 11 UStG erfüllen würden. Hierzu sei anzuführen, dass dies nicht der Bf. zum Nachteil gereichen könne, wenn diese keinen Einfluss auf das Rechnungsbild einer anderen Firma nehmen könne.

Für eine aus steuerlicher Sicht gültige Rechnung sei lediglich erforderlich, dass sowohl der Rechnungsaussteller als auch der Rechnungsempfänger eindeutig bestimmbar und eine Verwechslung somit ausgeschlossen sei. Hierfür habe eine Rechnung den Namen und die Adresse des Abnehmers oder Leistungsempfängers anzuführen. Für eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift sei grundsätzlich jede Firmenanschrift zulässig, an der dem Leistungsempfänger oder dem Rechnungsaussteller auch **Post** im Sinne der gesetzlichen Vorschriften wirksam zugestellt werden könne. Wenn auch Kurzbezeichnungen und unvollständige Adressen zur Identifizierung der Vertragsparteien ausreichen, dann müsse dies ebenfalls auch für weitere, von den Parteien benützte Firmenstandorte gelten.

Beide Rechnungsadressen der Bf. seien korrekt, weil der Empfänger der Leistung bestimmbar sei und dieser eine unternehmerische Tätigkeit auch an beiden Adressen erbringe. Aus rechtlicher Sicht genüge sohin jede Bezeichnung, die eine *Identifizierung* der Vertragsparteien zulasse. Eine solche Identifizierbarkeit sei durch die Rechnungen der N-GmbH jedenfalls gegeben.

Der Sachverhalt sei von der belangten Behörde daher rechtlich unrichtig beurteilt worden, weil diese nicht beachtet habe, dass für die steuerliche Beurteilung einer Rechnung lediglich ausschlaggebend sei, ob die Vertragsparteien eindeutig identifizierbar seien und somit auch an Firmenstandorten zugestellt werden könne. Die Angabe des richtigen Firmenwortlautes und einer Standortadresse sei bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen ausreichend.

Darüber hinaus bestehe eine Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhaltes, die für die richtige rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes unumgänglich und eine Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften begründen:

So die belangte Behörde das Vorliegen von Scheinrechnungen damit begründe, dass kein konkretes Leistungsverzeichnis vorgelegt worden sei, sei darauf zu verweisen, dass es lediglich aus einem *technischen Gebrechen* dem Unternehmen und der Bf. nicht möglich gewesen sei, ein Leistungsverzeichnis über die erbrachten Leistungen der N-GmbH vorzulegen. Die Bf. sei jedoch im Zuge ihrer Einvernahme in der Lage gewesen, detailreich Aufschluss über sämtliche Arbeitsschritte zu geben. Auch bei der Aussage der Bf. handle es sich um ein Beweismittel, welches die Behörde bei ihrer Entscheidung mit einzubeziehen habe.

Da es sich bei der Arbeitsleistung der N-GmbH immer um *einfache* Arbeiten wie Botendienste gehandelt habe, sei die Erstellung detaillierter Leistungsverzeichnisse nicht erforderlich gewesen. Die Auftragserteilung an die N-GmbH sei erfolgt, weil es dem Unternehmen der Bf. an eigenem Personal zur Durchführung dieser einfachen Arbeiten (Boten- und Fahrtendienste) gemangelt habe. Da weiters ein *Pauschalpreis* vereinbart und in Rechnung gestellt worden sei, habe es für die Vertragsparteien keine Veranlassung gegeben, genauere Leistungsaufstellungen zu verzeichnen. Gerade diese einfache

Vertragsabwicklung sei für das Unternehmen ausschlaggebend gewesen, die N-GmbH mit der Arbeitsleistung zu beauftragen.

Da es sich immer um sehr unterschiedliche Leistungen gehandelt habe, hätte die von der belangten Behörde verlangte Vorgangsweise, wie das Verfassen einer schriftlichen Vereinbarung wie auch das Führen von genauen Aufzeichnungen über Zeit und Person des Arbeitnehmers der N-GmbH zu einem überhöhten *organisatorischen Aufwand* beim Unternehmen der Bf. geführt. Ein solcher überhöhter organisatorischer Aufwand würde zu einem hohen Zeit- und Kostenaufwand führen, welcher in einem auffallenden Missverhältnis zu der Natur der Arbeitsleistung geführt und daher im Wirtschaftsleben nicht gerechtfertigt wäre. So die Behörde der Auffassung sei, dass diese weiteren Informationen noch nicht ausreichend seien, um feststellen zu können, dass die verrechneten Leistungen der N-GmbH tatsächlich erbracht worden seien, wäre die Behörde verpflichtet gewesen, weitere Ermittlungen durchzuführen.

Aufgrund der amtswegigen Pflicht zur umfassenden Erörterung des Sachverhaltes hätte die Behörde Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen der N-GmbH nehmen und geeignete Auskunftspersonen der N-GmbH zu den erbrachten Leistungen befragen müssen.

## **2. Tragung der Energiekosten betr. Objekt in PLZ-Ort3, Straße3:**

### **2.1 BP-Feststellungen:**

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der E-GmbH für das Jahr 2010 wurde in Tz. 5 des BP-Berichtes die Übernahme bzw. Tragung der Energiekosten durch die E-GmbH iHv EUR 4.230,07 (netto) betreffend die Liegenschaft in PLZ-Ort3, Straße3, als Vorteilsgewährung qualifiziert, da diese Rechnung auf die Tochter der Bf., A.S., laute.

A.S. sei die Eigentümerin der Liegenschaft in PLZ-Ort3, Straße3, welche mit Mietvertrag vom 14. März 2005 für die Dauer von 20 Jahren der E-GmbH eine Grundstücksteilfläche im Ausmaß von 100 m<sup>2</sup> überließ, deren Geschäftsanteile zur Gänze von der Bf. als ihrer Mutter gehalten werden. Der jährliche Mietzins betrage lt. Mietvertrag EUR 1.200,00 (netto), die Miete sei aber nicht entrichtet worden.

Dabei sei der E-GmbH u.a. das Recht eingeräumt worden, auf dieser Grundstücksfläche ein Superädifikat zu errichten und zu nützen. Nach Beendigung des Mietverhältnisses nach 20 Jahren habe die E-GmbH dieses Superädifikat zu entfernen, andernfalls gehe dieses Superädifikat in das Eigentum von A.S. als Liegenschaftseigentümerin über. Für das Superädifikat gebe es nach den Feststellungen der BP keine Nutzungsvereinbarung zwischen A.S. und der E-GmbH, wie dies unter Fremden üblich wäre, da es keine Vereinbarungen über Entschädigungszahlungen nach Beendigung des Mietverhältnisses für die getätigten Investitionen gebe. Insbesondere würden vertragliche Vereinbarungen für den Fall der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages vom 14. März 2005 fehlen, was die von der E-GmbH getätigten Investitionen betreffe.

Aus den vorgelegten Bauplänen und Eingaben an die Gemeinde betreffend das in Rede stehende Superädifikat ergebe sich, dass A.S. und nicht die E-GmbH als Bauherrin aufgetreten sei. Demnach sei nicht die E-GmbH, sondern A.S. als zivilrechtliche Eigentümerin der Zu- und Umbauten des Superädifikates anzusehen.

So im vorliegenden Fall für das Jahr 2010 die Rechnung für Energiekosten betreffend das Objekt in PLZ-Ort3, Straße3, iHv EUR 4.230,07 (netto) auf A.S. laute, aber diese Rechnung von der E-GmbH entrichtet worden sei, seien diese Aufwendungen nicht abzugsfähig und würden diese Aufwendungen für das Jahr 2010 wie folgt eine verdeckte Ausschüttung an die Bf. begründen:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Energiekosten:	4.230,07
Vorsteuern:	846,01
<b>verdeckte Ausschüttung:</b>	<b>5.076,08</b>

## **2.2 Vorlageantrag vom 11. April 2014:**

Den Feststellungen der BP hält der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag vom 11. April 2014 entgegen, dass von der belangten Behörde das Rechtsinstitut eines Superädifikates unrichtig beurteilt werde, da keine Verpflichtung bestehe, ein Superädifikat im Grundbuch ersichtlich zu machen. Als Errichter der Gebäudes erwerbe die E-GmbH das Superädifikat bereits durch Bauführung. Eine Nutzungsvereinbarung über die errichteten Gebäudeteile sei rechtlich weder geboten, noch möglich gewesen.

Parteiwille der beteiligten Parteien sei es gewesen, dass die E-GmbH Eigentümerin des Gebäudes sei. Es sei daher nicht relevant, wer bei den baubehördlichen Eingaben als Bauherrin angeführt werde, sondern ausschließlich, in wessen Namen und auf wessen Rechnung die Bauführung geführt werde. Bauführer sei eindeutig die E-GmbH gewesen. ....

Nicht richtig sei, dass der Mietzins nicht an A.S. als Liegenschaftseigentümerin geflossen sei. Insbesondere ergebe sich aus der Aktenlage, dass die E-GmbH finanzielle Aufwendungen für die Liegenschaft geleistet habe. Dies in der Absicht, hierdurch ihre Verpflichtung zur Mietzinszahlung gegenüber der A.S. als Eigentümerin der Liegenschaft zu erfüllen. Es liege daher eine einfache Zahlungsanweisung vor:

Statt den Mietzins direkt an A.S. zu bezahlen, habe diese die E-GmbH angewiesen, die Betriebskosten und Gemeindeabgaben direkt an die betroffenen behördlichen Stellen zu bezahlen. Auch hieraus sei eine Vorteilsgewährung für die Bf., oder dessen Angehörige nicht ersichtlich.

## **3. Verrechnungskonten Gesellschafter-Geschäftsführer 2008-2010:**

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2008 bis 2010 bei der E-GmbH wurde in Tz. 6 des BP-Berichtes festgestellt, dass die im Jahre 2008 auf den Verrechnungskonten eingelegten Beträge *Gesellschaftereinlagen* und somit Kapital dieser Gesellschaft darstellen.

Die Entnahmen in den Jahren 2009 und 2010 seien somit Vorteilsgewährungen an die Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführerin der E-GmbH und würden daher wie folgt als verdeckte Ausschüttung eingestuft:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>	<b>Entnahmen:</b>
Kontenstand 2008:	409.532,91	
Kontenstand 2009:	339.666,18	<b>69.866,73</b>
Kontenstand 2010:	279.180,56	<b>60.485,62</b>

Insbesondere würden nach den Feststellungen der BP keinerlei vertragliche Vereinbarungen über Rückzahlungen, Verzinsung, Sicherheiten etc. existieren, wie sie bei Darlehens- oder Kreditverträgen üblicherweise abgeschlossen werden.

Die aus dieser Feststellung resultierende Kapitalertragsteuer (KESt) werde im Ausmaß von 25% direkt an die Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführerin vorgeschrieben.

Dieser Feststellung wurde mit **Beschwerden** vom 27. Februar 2013 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist jeweils entgegen gehalten, dass die KESt-Vorschreibungen aufgrund der BP-Feststellungen zu St.Nr. St.Nr., betreffend die E-GmbH erfolgt seien. Aus diesem Grund werde mit Eingaben vom 27. Februar 2013 vorsorglich jeweils gegen die KESt-Bescheide Beschwerde eingelegt.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 17. März 2014 und 6. Juni 2014 wurden diese Beschwerden als unbegründet abgewiesen, wobei zur Feststellung der BP betreffend Entnahmen aus den Gesellschafter-Verrechnungskonten seitens des Finanzamtes nicht Stellung genommen wurde.

Mit Vorlageanträgen vom 11. April 2014 (KESt 2008) sowie vom 16. Juli 2014 (KESt 2009, 2010) wurde das Beschwerdevorbringen der Bf. wie folgt ergänzt:

Im Jahre 2008 habe die Bf. zu einem Zeitpunkt Beträge auf das Verrechnungskonto des Unternehmens einbezahlt, wo die E-GmbH nicht überschuldet, sondern kreditwürdig gewesen sei. Bei den im Jahr 2008 einbezahlten Beträgen handle es sich daher um keine Gesellschaftereinlage, sondern um ein *Gesellschafterdarlehen* und bei den in den Jahren 2009 und 2010 rückbezahlten Beträgen um die Rückzahlung des Darlehens an das Unternehmen.

Ausschlaggebend für die Beurteilung der Einlage als Gesellschaftereinlage oder als Gesellschafterdarlehen sei lediglich der *wahre Willen der Parteien*. Werde die Einlage eines Gesellschafters nicht aufgrund einer schuldrechtlichen Beziehung, sondern

aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses gewährt, liege eine **verdeckte Einlage** des Gesellschafters vor.

Im vorliegenden Fall ergebe sich aus den vorgelegten Darlehensverträgen sowie aus der *wirtschaftlichen Situation* des Unternehmens bei Darlehensgewährung, dass es dem eindeutigen Willen der Bf. entsprochen habe, dem Unternehmen lediglich ein Darlehen zu gewähren. Ein Eigenkapital ersetzendes Darlehen liege dann vor, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Darlehensgewährung kreditunfähig gewesen sei, sodass sie von dritter Seite keinen Kredit mehr zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte können und ohne die Zuführung von Eigenkapital oder Gesellschafterdarlehen liquidiert hätte werden müssen (vgl. OGH Zl. 6Ob 235/99y). Aus den der Behörde vorgelegten Unterlagen ergebe sich eindeutig, dass das Unternehmen zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung nicht kreditunwürdig oder überschuldet gewesen sei.

Die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde sei unrichtig, weil sich aus den angeführten Argumenten bei korrekter Beurteilung keine verdeckte Ausschüttung ableiten lasse. Bezeichnend sei, dass die belangte Behörde nicht ausführe, welchen finanziellen Vorteil der Bf. daraus entstanden sein solle.

#### **4. Verfahren betreffend E-GmbH:**

Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2008 bis 2010 bei der E-GmbH erließ das Finanzamt mit 20. Dezember 2012 entsprechend den Feststellungen der BP zu dem in diesem Verfahren strittigen Punkten betreffend Eingangsrechnungen der N-GmbH, Verrechnungskonten Gesellschafter-Geschäftsführer und Privatanteil Telefon entsprechende Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008 bis 2010.

##### **4.1 Beschwerde gegen die Bescheide betreffend U K 2008-2010:**

In der gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010 eingebrachten Beschwerde (vormals: Berufung) wird hinsichtlich der auch in diesem Verfahren strittigen Punkte geltend gemacht:

###### **4.1.1 Fremdleistungen N-GmbH:**

Die Zeitschrift S. sei eine Gratiszeitschrift, die 4-6 mal pro Jahr erscheine und sich durch Inserate und Werbeeinschaltungen finanziere. Diese Zeitschrift werde einerseits zugestellt und andererseits auch an öffentlich zugänglichen Plätzen wie Ämtern, Behörden aber auch in Arztpraxen verteilt. Für den Internetauftritt dieser Zeitschrift sei ein Archiv angelegt worden, indem sämtliche Ausgaben dieser Zeitschrift von Beginn an ab 1993 abgelegt worden seien.

Die Geschäftsführerin der E-GmbH, Bf., habe Herrn H. schon seit mehreren Jahren gekannt, der im Verband einer Unternehmensgruppe tätig gewesen sei.

So die vorliegenden Eingangsrechnungen der N-GmbH von der BP als Scheinrechnungen qualifiziert werden, sei darauf zu verweisen, dass lt. Wikipedia der Begriff "Scheinrechnungen" eine Sammelbezeichnung für Arten von Rechnungen sei, die einen Geschäftsfall vortäuschen oder verschleiern sollen. Im Strafrecht sei zwischen "reinen" Scheinrechnungen, Abdeckungsrechnungen, Strohmännrechnungen, Gefälligkeitsrechnungen und gefälschten Rechnungen zu unterscheiden. Mittels dieser Rechnungen werde ein Lebenssachverhalt konstruiert, der so bzw. in dieser Form nicht bestanden habe. Dies meist zum Zweck, einen steuermindernden oder subventionserhöhenden Sachverhalt gegenüber den Finanzbehörden zu erklären.

Den Feststellungen der BP, dass Herr H. bei der N-GmbH keine Funktion auf Gesellschafter- bzw. Geschäftsführerebene habe und auch nicht Angestellter dieser Gesellschaft gewesen sei, sei insbesondere entgegen zu halten:

Herr H. sei im Bereich der Unternehmensgruppe N-GmbH in einer maßgebenden organisatorischen Funktion tätig gewesen. Diese Funktion sei auch durch Herrn Amtsdirektor Böhm im Zuge eines Telefonates nachgefragt worden. Herr H. sei daher *Dienstnehmer* in einem der N-GmbH nahestehenden Unternehmen gewesen. Als solcher habe Herr H. sehr wohl Einfluss auf die zu erledigenden Arbeiten auch im Bereich der N-GmbH gehabt. Herr H. sei in dieser Funktion als wirtschaftlicher Machthaber zu bezeichnen.

So im Rahmen der BP immer wieder angeführt worden sei, dass Herr H. kein formeller Machthaber und dadurch nicht befugt wäre, solche Vereinbarungen zu treffen, sei dem zu entgegen, dass im Steuerrecht die Bestimmung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sehr wohl Gewicht habe.

Nach den vom steuerlichen Vertreter durchgeführten Recherchen habe die Geschäftsführerin Bf. lediglich *eine* Rechnung bar bezahlt, alle anderen Zahlungen seien als Barschecks geleistet worden. In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass die Nummern der Barschecks, die zur Bezahlung der Rechnungen verwendet worden seien, auf den Rechnungen verzeichnet seien. Es lasse sich daher eine klare Linie zwischen Leistung und Barschecks ziehen.

Es sei weiters nicht richtig, dass keine *Leistungsverzeichnisse* existieren. Diese seien aber im Bereich der Buchhaltung der N-GmbH abgelegt und derzeit nicht zugänglich.

Den BP-Feststellungen, die Aufwendungen wären in der Buchhaltung in den Jahren 2006 und 2007 zu erfassen gewesen und würden 2008 keinesfalls Aufwendungen darstellen, hält die Bf. entgegen:

In den Jahren 2006 und 2007 sei die Erstellung des Archives in Gang gewesen. Zu diesen Zeitpunkten habe die Teilleistung über die Erbringung der Erstellung des Archives noch nicht mittels Teilrechnung durchgeführt werden können, da diese Leistungen noch nicht auf ihre Funktionsfähigkeit überprüft werden konnten. Es habe noch keine *Homepage* bestanden, über welche man die korrekte Arbeitsweise der Aufrufe überprüfen hätte können. Daher seien in den Jahren 2006 und 2007 noch keine Teilleistungen abgerechnet



worden. Die Abrechnung der Leistungen sei daher erst mittels Rechnungen im Jahre 2008 erfolgt. Erst im Jahre 2008 habe man erkennen können, dass die Leistungen erfolgreich verwertet werden konnten. Bf. habe diese Aufwendungen aktiviert und dann auf die Nutzungsdauer des Archives abgeschrieben.

So die BP darauf verweise, dass auf den Eingangsrechnungen für die Unterstützung der Produktion S. die Anschrift der E-GmbH als Leistungsempfänger mit "PLZ-Ort3, Straße3" angegeben sei, obgleich diese zum Leistungs- und Rechnungslegungszeitpunkt noch nicht fertiggestellt gewesen sei, sei dem zu entgegen:

Gerade das durch die BP bemängelte unterstreiche doch, dass die Leistungen tatsächlich erbracht worden seien. In Z. habe sich auch die Redaktion befunden, das sei auf den Zeitschriften vermerkt. Das Objekt in Z. sei wegen Heizungsproblemen nicht vollständig benutzbar gewesen, aber dennoch benutzt worden.

Der BP-Feststellung, dass die in Rede stehenden Rechnungen der N-GmbH nicht den Formvorschriften des § 11 UStG entsprechen, da die dort enthaltene Adresse des Leistungsempfängers nicht richtig angeführt sei, sei entgegen zu halten: Bei den vorliegenden Rechnungen werde unterstellt, dass es sich um Scheinrechnungen handle. Wenn es sich um Scheinrechnungen handeln würde, würde doch dieselbe Anschrift verwendet, um keinen Verdacht zu erregen. Der Abrechnende habe sich hier genaue Gedanken gemacht, wer der Empfänger der Leistung sei. Ungeachtet sei bis jetzt der Umstand geblieben, dass A.S. die Zeitung ja schon seit ihrem Erscheinen in Z. erstellt habe.

So im vorliegenden Fall die BP hier zwischen zwei Rechnungsanschriften unterscheide, sei darauf zu verweisen, dass die E-GmbH einerseits über die Adresse in Z. und andererseits über die Sitzadresse in PLZ-Ort2, P-Straße, verfüge. Somit gebe es nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der E-GmbH keine richtigere Adresse.

Nach Rz 1507 der USt-RL sei ein Unternehmen, das an mehreren Standorten umsatzsteuerliche Betriebsstätten unterhalte, insgesamt als *ein* Unternehmen anzusehen. Die Standortadressen würden als Adressen des Unternehmers gelten. Die Angabe des richtigen Firmenwortlautes und einer Standortadresse sei bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ausreichend. Die Angabe der Geschäftsanschrift lt. Firmenbuch sei nicht erforderlich, aber ausreichend, wenn an dieser Anschrift tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausgeübt werde.

Den Ausführungen der BP, es sei unerklärlich, zu welchem Zweck die Botenfahrten betreffend "Lieferungen PLZ-Ort, PLZ-Ort2, PLZ-Ort4 (wöchentlich), 4x pro Monat" zu dem im Leistungszeitraum noch nicht fertiggestellten Objekt in Z. durchzuführen gewesen wären, hält die Bf. entgegen: Bei dieser Argumentation der BP bleibe der Umstand unberücksichtigt, dass Frau A.S. die Zeitung ja schon seit ihrem Erscheinen in Z. erstellt habe. Daher sei Z. auch als Adresse auf den Rechnungen aufgeschienen. Der Umstand, dass das Objekt in Z. noch nicht fertiggestellt sei, verhindere noch nicht, dass es bereits

benützt worden sei. Das Objekt in Z. sei teilfertig gestellt worden, sonst hätte keine AfA für die relevanten Jahre berechnet werden dürfen, da noch keine Nutzung erfolgt sei.

So die BP bemängle, dass die Rechnungen, RE-Nr. 103-004, vom 31. Mai 2008 und RE-Nr. 103-006 vom 30. November 2008 jeweils Leistungszeiträume *nach* Rechnungserstellung ausweisen, werde darauf verwiesen, dass mit diesen Rechnungen ausschließlich Leistungen abgerechnet worden seien, die iZm der Zeitschrift S. gestanden seien.

Mit Rechnung, RE-Nr. 103-003, sei eine Anzahlungsrechnung gestellt worden. Mit der Rechnung, RE-Nr. 103-004, seien Software-Module für die 1. und 2. Ausgabe des Jahres 2008 abgerechnet worden, wobei die Anzahlungsrechnung, RE-Nr. 103-003, abgezogen worden sei. Daher sei auch ein anderer Leistungszeitraum angeführt worden. Mit Rechnung, RE-Nr. 103-006, seien Leistungen für die 5. Ausgabe im Zeitraum 10-12 abgerechnet worden.

Den Einwendung der BP, die auf den Rechnungen der N-GmbH angeführte Anschrift mit "PLZ-Ort6 A." sei eine sehr *allgemeine* Bezeichnung, bei der die genaue Straßenbezeichnung und Objektnummer fehlen würden, da die exakte Adresse der N-GmbH hätte "PLZ-Ort6, F-Straße" lauten müssen, wird entgegen gehalten:

Die Adresse "FH." sei eine allgemein gültige Adresse für alle Firmen, die am FH. F. beheimatet seien. Eine Nachfrage beim Verwalter des FH. F. habe ergeben, dass die N-GmbH im Hauptgebäude des FH., nämlich "im FH-Gebäude" eine Betriebsstätte gehabt habe. Die Adresse des FH-Gebäude sei "F-Straße". Das Objekt könne daher einfacher und schneller gefunden werden, wenn man als Adresse "FH." eingebe, da dieser groß beschildert sei. Somit sei die Adresse "PLZ-Ort6 A." eindeutig und korrekt. Was es mit der Adresse "H-Gasse" auf sich habe, könne nicht gesagt werden.

#### *4.1.2 Energiekosten betr. Objekt in PLZ-Ort3, Straße3:*

Die Tragung der Energiekosten durch die E-GmbH sei darin begründet, dass anstelle des Mietzinses die E-GmbH für das Jahr 2010 Betriebskosten und Gemeindeabgaben iHv EUR 6.895,71 übernommen habe. Sogar im BP-Bericht stehe, dass Miete geflossen sei. An Energiekosten sei ein Betrag iHv EUR 4.230,07 geflossen.

Es sei auch nicht verständlich, warum A.S. zivilrechtliche Eigentümerin des Gebäudes sein soll. So A.S. auf den Bauplänen als Bauherrin aufscheine, werde dies damit begründet, dass bereits vor Errichtung des Superädifikates der einreichplan bei der Gemeinde vorgelegt worden sei. Ebenso sei durch den einreichenden Baumeister nicht hinterfragt worden, ob es ein Superädifikat gebe. Es sei dem steuerlichen Vertreter unbekannt, dass jemand zivilrechtliches Eigentum erwerbe, nur weil er auf den Bauplänen (als Bauherr) namentlich aufscheine.

#### *4.1.3 Verrechnungskonten Gesellschafter-Geschäftsführer 2008-2010:*

Nach der Rspr des OGH liege ein Eigenkapital ersetzendes Darlehen vor, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Darlehensgewährung kreditunfähig gewesen sei, d.h. von dritter Seite keinen Kredit zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte und ohne die Zuführung von Eigenkapital oder Gesellschafterdarlehen liquidiert hätte werden müssen (vgl. OGH 6Ob 235/99y). Dieses Darlehen dürfe bis zur nachhaltigen Sanierung der Gesellschaft weder mittelbar noch unmittelbar zurückgezahlt werden (vgl. OGH 9 Ob 53/005).

Nach der vom BMF geäußerten Rechtsmeinung beim "Salzburger Steuerdialog" werde erst dann von einer "EINLAGE" gesprochen, sobald durch die Geschäftsführung eine Wertberichtigung des Darlehens erfolgt sei. Erst ab diesem Zeitpunkt sei lt. BMF der ausgebuchte (und damit dem Unternehmen gewollt geschenkte Teil) als Eigenkapital anzusehen.

Nach der Rspr des VwGH sei bei der Relation von Gesellschafterdarlehen und gesellschaftsvertraglich vereinbarten Stammkapital von verdecktem Eigenkapital auszugehen, weil zwischen dem Eigenkapital und den auf Dauer bezogenen Mitteln ein Missverhältnis bestehe, sodass das Fremdkapital also wirtschaftlich Eigenkapital ersetze. Das sei nach dem VwGH vom 4.3.2009, Zl. 2004/15/0135, beispielsweise bei dem nachstehendem Missverhältnis der Fall:

- Stammkapital: ATS 500.000,00
- Darlehen: ATS 26.340.000,00

In diesem Erkenntnis sei seitens der Finanzverwaltung bekritelt worden, dass weder Kreditrahmen, noch ein Rückzahlungstermin und auch keine Sicherheiten vereinbart gewesen seien.

Nach einem weiteren VwGH-Erkenntnis sei das entscheidende Element der verdeckten Ausschüttung die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar seien (vgl. VwGH 20.1.2010, Zl. 2007/13/0009). In diesem Fall gehe der VwGH davon aus, dass erstens das Darlehen bereits durch die Finanz als solches anerkannt worden sei. Dies insbesondere als in der Vor-BP zum Darlehen keine Beanstandungen gegeben habe.

Dieser Feststellung der BP werde daher entgegen gehalten, dass sich das Unternehmen der E-GmbH zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung nicht in der Krise befunden habe. Das Darlehen sei bereits in den Jahren VOR 2008 in das Unternehmen einbezahlt worden. Das Eigenkapital des Unternehmens würde für die Jahre 2004 bis 2007 die folgenden Stände aufweisen:

<b>Zeitraum:</b>	<b>Betrag:</b>	<b>Anmerkung:</b>
Jahr 2004	36.403,32	positiv
Jahr 2005	48.996,83	positiv
Jahr 2006	43.917,15	positiv
Jahr 2007	19.347,82	positiv

Wenn man die Gläubigerstruktur der Lieferanten bei den Lieferverbindlichkeiten durchgehe, so stelle sich heraus, dass Hauptgläubiger der E-GmbH deren Schwestergesellschaft, die SH-GmbH sei, deren Geschäftsanteile zu 100% von Bf. gehalten werden. Dies betreffe die nachstehenden Lieferverbindlichkeiten der SH-GmbH:

<b>Zeitraum:</b>	<b>Betrag:</b>
Jahr 2005	-450.000,00
Jahr 2006	-560.000,00
Jahr 2007	- 90.723,29

Das bedeute, dass für eine Analyse der E-GmbH die Verbindlichkeiten der Schwestergesellschaft SH-GmbH auszuscheiden seien und sich das Unternehmen der E-GmbH im Zeitpunkt der Kreditgewährung nicht in einer Krisensituation befunden habe.

Durch eine Vor-BP sei das Darlehen, das auch schon zu diesem Zeitpunkt bestanden habe, steuerlich anerkannt worden. Das Verrechnungskonto Gesellschafter habe auch in den Vorjahren immer wieder steigende und fallende Stände aufgewiesen. In den Jahren 2005 bis 2010 habe dieses Verrechnungskonto die nachstehend bezeichneten Stände aufgewiesen:

<b>Zeitraum:</b>	<b>Jahres- beginn:</b>	<b>Jahres- ende:</b>	<b>Differenzen:</b>
Jahr 2005	-269.547,62	-204.559,64	- 64.987,98
Jahr 2006	-204.559,64	-392.177,96	187.618,32
Jahr 2007	-392.177,96	-409.532,91	17.354,95
Jahr 2008	-409.532,91	-339.666,18	- 69.866,73
Jahr 2009	-339.666,18	-279.180,56	- 60.485,62
Jahr 2010	-279.180,56	-283.491,06	4.310,50

Wenn man in weiterer Folge die Details des Verrechnungskontos durchforste, erkenne man, dass diese Stände nicht nur durch Einlagen und Entnahmen bedingt seien. Auf diesem Konto seien auch Kunden- und Lieferantenzahlungen verbucht worden. Man könne auch nicht sagen, dass diese Stände sich regelmäßig verringern. Im Durchschnitt der Jahre 2006 bis 2010 habe Bf. EUR 14.000,00 entnommen.

Die E-GmbH sei daher durchaus kreditwürdig gewesen. Als Besicherung sei Bf. bereit gewesen, persönlich Bürgschaften einzugehen. Weiters haben als Sicherheiten das Gebäude in Z., die Wohnung in Wien (Geschäftssitz) als auch die offenen Kundenforderungen gedient. Weiters sei zu Lasten des Grundstückes in Z. ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Lasten Frau A.S. eingetragen worden.

Aus Gründen der Rationalität seien die Kredite, die zur Finanzierung des Gesellschafter-Verrechnungskontos aufgenommen worden seien, gleich direkt von Frau Bf. beantragt worden. Dies in Zusammenhang mit den nachstehend bezeichneten Beträgen:

<b>Datum Vertrag:</b>	<b>Darlehen:</b>
03.04.2002	138.100,00
05.12.2005	186.980,00
24.01.2007	200.000,00
27.08.2008	45.000,00
<b>SUMME:</b>	<b>570.080,00</b>

So seitens der BP ausgeführt werde, dass die Verringerung der Kontostände rein nur durch private Entnahmen von Bf. bedingt sei, müsse man den Ursachen für die Verringerung nachgehen. Bf. habe in Zusammenhang mit den Krediten aus 2002, 2005, 2007 und 2008 Rückzahlungsvereinbarungen mit der E-GmbH getroffen. Diese lauteten dahin, dass die GmbH für die Abdeckung der zu ihren Gunsten eingegangenen Kredite sehr wohl zu sorgen gehabt habe, was sie auch getan habe. Die Rückzahlungen seien für die Jahre 2007 bis 2010 wie folgt getätigt worden:

<b>Zeitraum:</b>	<b>Rückzahlung:</b>
Jahr 2006	19.750,00
Jahr 2007	38.830,00
Jahr 2008	42.366,80
Jahr 2009	49.440,40
Jahr 2010	51.467,53

Die vorstehenden Beträge seien von Bf. zur Rückzahlung der Kredite verwendet worden. So im Zuge der BP durch die Betriebsprüferin gefragt worden sei, ob es eine Rückzahlungsvereinbarung iZm dem Verrechnungskonto geben und diese Frage mit Nein beantwortet worden sei, habe Bf. diese Frage so verstanden, dass die Betriebsprüferin den gesamten Stand des Verrechnungskontos gemeint habe.

Bf. benütze das Verrechnungskonto neben seiner Funktion als Darlehenskonto auch als Konto für "schwebende Geldbewegungen". Somit seien auf diesem Konto nicht nur Entnahmen und Einlagen, sondern auch Zwischenlagerungen von Kontobewegungen verbucht. Daher sei nicht der Kontostand (wie lt. BP) heranzuziehen, sondern das Konto in diese Richtung zu gliedern. Allerdings sei übersehen worden, dass es sehr wohl aus Vorjahren Rückzahlungsvereinbarungen im Zusammenhang mit den gegebenen Darlehen gegeben habe. Die Darlehen seien insgesamt in einer Höhe von EUR 570.080,00 gegeben worden.

Die in Tz 6 des BP-Berichtes getroffenen Feststellungen betreffend Verrechnungskonten Gesellschafter-Geschäftsführer 2008 bis 2010 seien daher nicht anzuerkennen.

#### **4.2 BFG-Erkenntnis 31.1.2014, GZ. RV/7100001/2014 und RV/7100002/2014:**

Mit BFG-Erkenntnis vom 31.1.2014, GZ. RV/7100001/2014 und RV/7100002/2014, wurde die Beschwerde der E-GmbH vom 22. Jänner 2013 gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010 als unbegründet abgewiesen und diese Abweisung wie folgt begründet:

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe nicht glaubhaft gemacht werden können, dass die in den Prüfungsunterlagen angeführten Rechnungen von den in den Rechnungen ausgewiesenen Unternehmen erbracht worden seien. Der als Machthaber der N-GmbH genannte Ansprechpartner, Herr H., die fehlenden Leistungsnachweise, die fehlerhaften Empfängeradressen auf den Rechnungen und die nicht fertiggestellten Räumlichkeiten bzw. erst im Jahre 2010 verwendbaren Räumlichkeiten in Z. berechtigen zur Annahme des Vorliegens von *Scheinrechnungen*.

Die von der BP getroffenen Feststellungen lassen die Beurteilung der BP, dass es sich bei den vorgelegten Eingangsrechnungen der N-GmbH um Scheinrechnungen zur Geltendmachung *überhöhter* Betriebsausgaben handle, jedenfalls wesentlich wahrscheinlicher erscheinen als die Behauptung der Bf., die in den Rechnungen angeführten Leistungen seien von der N-GmbH erbracht worden.

Hinsichtlich der festgestellten verdeckten Ausschüttung iZm Verrechnungskonten Gesellschafter-Geschäftsführer sei festzuhalten, dass die Regelungen der Verzinsung *endfällig* am Ende der Laufzeit und auch die Möglichkeit der Rückzahlung *nach Möglichkeit* nicht als fremdüblich zu beurteilen sei. Diese Einwendungen seien daher als unbegründet abzuweisen.

#### **4.3 VwGH-Beschluss vom 31.5.2017, ZI. 2014/13/0044:**

Mit VwGH-Beschluss vom 31.5.2017, ZI. 2014/13/0044, wurde die außerordentliche Revision der E-GmbH gegen das BFG-Erkenntnis vom 31.1.2014, GZ. RV/7100001/2014 und RV/7100002/2014, zurückgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, das Bundesfinanzgericht sei in der angefochtenen Entscheidung nicht vom Vorliegen eines Scheingeschäftes ausgegangen, sondern habe bloß das Vorliegen von Scheinrechnungen bejaht. In Zusammenhang mit den Leistungen betreffend die Digitalisierung der Zeitschrift S. habe es das BFG für nicht glaubhaft erachtet, dass diese Arbeiten von der N-GmbH vorgenommen worden seien. Dies insbesondere, als die N-GmbH weder nach ihrem Geschäftsgegenstand, noch nach ihrer Mitarbeiterausstattung in der Lage gewesen sei, umfangreiche EDV-Dienstleistungen zu erbringen, da keine weiteren Nachweise dafür vorgelegt worden seien.

## **5. Verfahrensrechtliche Aspekte hinsichtlich der Bescheide betreffend Festsetzung der KEST 2009 und 2010:**

Im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der E-GmbH für die Jahre 2008 bis 2010 ergingen bei der Bf. als deren Alleingesellschafterin und Gesellschafter-Geschäftsführerin mit 20. Dezember 2012 Bescheide betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2009 und 2010, die direkt an die Bf. zugestellt wurden.

Die gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2009 und 2010 eingebrachte Beschwerde vom 27. Februar 2013 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 6. Juni 2014 als unbegründet abgewiesen. Diese Beschwerdeverentscheidung vom 6. Juni 2014 wurde mit 17. Juni 2017 direkt an die Bf. ungeachtet des Umstandes zugestellt, dass mit 2. Juni 2014 der steuerlichen Vertreterin eine Zustellvollmacht erteilt und dies dem Finanzamt angezeigt wurde.

Mit Eingabe vom 16. Juli 2014 wurde der Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 15. September 2017, GZ. GZ2, wurde der Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 16. Juli 2014 als unzulässig zurückgewiesen, da die Beschwerdeverentscheidung vom 6. Juni 2014 mangels Zustellung keine Rechtswirkungen entfaltete.

Die Beschwerde vom 27. Februar 2013 wurde mit weiterer Beschwerdeverentscheidung vom 27. November 2017, die nunmehr an die zustellungsbevollmächtigte steuerliche Vertreterin erging, als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 13. Dezember 2017 stellte RA Dr.M. als Vertreter der Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2009 und 2010 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Ergänzend wurde vorgebracht, angesichts des ergangenen Judikatur des VwGH sei die Kapitalertragsteuer (KESt) primär der GmbH und nicht der Bf. vorzuschreiben. Die Vorschreibung der KESt an die Bf. sei daher nur schwer zu verstehen. Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass es sich bei der Beschwerdeverentscheidung vom 26. September 2017 betreffend Kapitalertragsteuer 2009 und 2010 um einen unwirksamen "Nicht-Bescheid" handle.

Mit Vorlagebericht vom 9. März 2018 erfolgte die neuerliche Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

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

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Kapitalertragsteuer 25%.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum



Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist nach § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet.

Nach § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

### **1. Fremdleistungen der N-GmbH - 2008:**

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der aufwandswirksam verbuchten Eingangsrechnungen der N-GmbH des Jahres 2008 Scheinrechnungen vorliegen und dadurch eine verdeckte Ausschüttung bewirkt wurde.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Nach ständiger Lehre und Rechtsprechung sind verdeckte Ausschüttungen u.a. Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft vermindern.

Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Insbesondere sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen

Bedingungen zugestehen würde, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. VwGH 27.5.1999, Zl. 97/15/0067).

Werden von der Abgabenbehörde Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft gegenüber dem im Rechnungswesen ausgewiesenen Gewinn festgestellt, so ist in der Regel davon auszugehen, dass sie den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung im Verhältnis ihrer Beteiligung zugeflossen sind (vgl. VwGH 27.4.1994, Zlen. 92/13/0011, 94/13/0094; 19.7.2000, Zlen. 97/13/0241, 0242).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit wahrscheinlich ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 31.5.2017, Zl. Ro 2014/13/0044).

Im vorliegenden Fall wird dieser Entscheidung der nachstehend bezeichnete Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Auf den in Rede stehenden Rechnungen wird auf die Vereinbarung vom 9. Jänner 2006 verwiesen, jedoch gibt es nur eine mündliche und keine schriftliche Vereinbarung. Mündlicher Ansprechpartner sei H. gewesen, ein persönlicher Bekannter der Bf., der erst ab 8. Juni 2009 Geschäftsführer der N-GmbH und nie ein Dienstnehmer dieser Gesellschaft war.

Die Rechnungen betreffen die drei Bereiche "Unterstützung der Produktion einer Zeitschrift "S." mit der zur Verfügung stehenden Software", "Kommunikations- und Raumaufwand hinsichtlich des Gebäude PLZ-Ort3" sowie "Botenfahrten und diverse Bau- und Büromateriallieferungen".

Das Rechnungsbild der vorstehend bezeichneten drei Bereiche ist unterschiedlich hinsichtlich der Numerierung und Datumsangabe - so es einerseits die Produktion der Zeitschrift S. betrifft und es andererseits Materiallieferungen betrifft.

Sämtliche Rechnungen betreffend die Produktion der Zeitschrift S. weisen die E-GmbH als Leistungsempfängerin mit deren Adresse in PLZ-Ort3, Straße3, ungeachtet des Umstandes aus, dass dieses Objekt erst im Streitzeitraum 2010 fertiggestellt und benutzbar war.

Hingegen weisen die Eingangsrechnungen der N-GmbH für Botenfahrten die Empfängeradresse der E-GmbH in PLZ-Ort2, P-Straße, aus. Dies jedoch, ohne die Stiegen- und Wohnungsnummer näher zu bezeichnen.

Nach den Beschwerdeausführungen im Verfahren der E-GmbH wäre durch Mitarbeiter der N-GmbH das gesamte Online-Archiv der Zeitschrift S. erstellt und mangels Homepage erst im Jahre 2008 die aufwandsmäßigen Leistungen aus den Jahren 2006 und 2007 erfolgt. Auch wäre das Objekt in PLZ-Ort3, Straße3, trotz Heizprobleme bereits benutzbar gewesen.

Die Firmenadresse der N-GmbH wurde in den Rechnungen nur unvollständig und mit "PLZ-Ort6, A." angegeben. Die korrekte Bezeichnung lautet aber PLZ-Ort6, F-Straße. Der Sitz dieser Gesellschaft befindet sich lt. Firmenbuch hingegen in PLZ-Ort7, H-Gasse.

Leistungsnachweise wurden im vorliegenden Abgabungsverfahren der E-GmbH mehrfach abverlangt, aber nicht vorgelegt.

Ansprechpartner bei der N-GmbH war H. gewesen, der aber erst mit 8. Juni 2009 zum Geschäftsführer dieser Gesellschaft bestellt wurde. Die strittigen Rechnungen wurden jedoch überwiegend im Jahre 2008 gelegt, mit Vorleistungen aus den Jahren 2006 und 2007. Zu diesem Zeitpunkt war H. weder Organ, noch Mitarbeiter der N-GmbH. Eine Urkunde mit einer Handlungsvollmacht mit einer dahingehend eindeutigen Dokumentation, dass diese bereits zum Zeitpunkt des Tätigwerdens bestand und auch nach außen angezeigt wurde, wurde bis dato nicht vorgelegt.

So sich die Bf. nach den Ausführungen im Vorlageantrag auf die Formfreiheit des Zivilrechts für vertragliche Vereinbarungen beruft, ist darauf zu verweisen, dass nach den Vorschriften des Zivilrechts keine Formvorschriften für Verträge bestehen. Doch ist es bei sorgfältigen Kaufleuten und Unternehmern üblich, zumindest handschriftliche Notizen, Mails darüber zu verfassen, was den Inhalt des Leistungsaustausches bildet, die Zahlungsmodalitäten festzuhalten und die geleisteten Arbeiten zu dokumentieren.

Leistungsverzeichnisse würden nach den Ausführungen der Bf. im Verfahren der E-GmbH zwar existieren, wurden im vorliegenden Fall jedoch nicht vorgelegt. Entsprechende Leistungsnachweise konnten somit nicht vorgelegt und glaubhaft gemacht werden.

Nach den Angaben im Internetauftritt und den Angaben des Firmenbuches handelt es sich bei der N-GmbH um eine Firma, deren Geschäftsgegenstand in der Übernahme von Taxi- und Botenfahrten liegt. Nach den von der Abgabenbehörde durchgeführten Ermittlungen soll lediglich eine Mitarbeiterin für einfache Bürotätigkeiten zuständig gewesen sein.

Die Bf. hat als Geschäftsführerin der E-GmbH auch keine Auskunft darüber geben können, welche Personen namentlich die umfangreichen EDV-Leistungen erbracht haben. Insbesondere wurden keine Mitarbeiternamen genannt, keine Personenbeschreibungen und kein E-Mailverkehr vorgelegt und keine Auskünfte darüber erteilt, welche Tätigkeiten in welchem Ausmaß erbracht wurden. Hinzuweisen ist auch auf die jedenfalls fehlenden schriftlichen Vereinbarungen zu den Aspekten Urheberrecht, Datensicherheit und Datenschutz im Wirtschaftsleben. Insbesondere ist die N-GmbH weder ihrem Geschäftsgegenstand noch nach ihrer Mitarbeiterausstattung in der Lage gewesen, umfangreiche EDV-Dienstleistungen zu erbringen. Dies insbesondere, wenn keine Nachweise für deren Leistungserbringung vorgelegt wurden.

Die strittigen und exemplarisch vorgelegten Rechnungen weisen Mängel und Auffälligkeiten in der Weise auf, dass sie teilweise im Nachhinein erstellt wurden, die Beschreibung des Leistungsgegenstandes weder handels- noch branchenüblich ist und

somit keinen eindeutigen Schluss auf Art und Umfang der Leistung zulassen. Darüber hinaus wird eine nicht verwendbare Anschrift des Leistungsempfängers angegeben.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise konnte somit nicht glaubhaft gemacht werden, dass die Leistungen, die in den in Rede stehenden Rechnungen ausgewiesen sind, von den in den Rechnungen angeführten Unternehmen erbracht worden sind. Der als Machthaber der N-GmbH genannte Ansprechpartner, H., die fehlenden Leistungsnachweise, die fehlerhaften Empfängeradressen auf den Rechnungen und die nicht fertiggestellten bzw. erst im Jahre 2010 verwendbaren Räumlichkeiten in Z. berechtigen zur Annahme des Vorliegens von Scheinrechnungen. Das Vorliegen von Scheinrechnungen bedeutet aber nicht zwangsläufig auch das Vorliegen von Scheingeschäften (vgl. VwGH 31.5.2017, ZI. Ro 2014/13/0044).

Die vorstehenden Feststellungen lassen die Beurteilung der BP, dass es sich bei den vorgelegten Eingangsrechnungen um Scheinrechnungen zur Geltendmachung überhöhter Betriebsausgaben handelt, jedenfalls als wesentlich wahrscheinlicher erscheinen als die Behauptungen der Bf., dass die in den Rechnungen angeführten Leistungen von dem rechnungsausstellenden Unternehmen erbracht wurden.

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung für das Jahr 2008 aus den Eingangsrechnungen der N-GmbH wird wie folgt ermittelt:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>	<b>USt:</b>	<b>brutto:</b>
Aufwand Kto. 7400:	18.900,00	3.780,00	
Kto. 5250:	44.750,00	8.950,00	
Übernahme Fliesen/Lager:	8.308,34	1.661,67	
<b>SUMME:</b>	<b>71.958,34</b>	<b>14.391,67</b>	<b>86.350,01</b>
abzügl. Geleistete Zahlungen 2006:			- 9.700,00
abzügl. Geleistete Zahlungen 2007:			- 17.400,00
<b>verdeckte Ausschüttung 2008 lt. BP - Tz 1:</b>			<b>59.250,01</b>

## **2. verdeckte Ausschüttung iZm Tragung der Energiekosten 2010:**

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Tragung von Energiekosten für das Jahr 2010 durch die E-GmbH iHv EUR 4.230,07 eine verdeckte Ausschüttung an die Bf. begründet, wenn die diesem Aufwand zu Grunde liegende Rechnung auf die Tochter der Bf., A.S., lautet.

Diese Energiekosten stehen iZm Superädifikat, welches auf einer Grundstücksteilfläche der Tochter der Bf., A.S., von der E-GmbH errichtet und mit (vorzeitiger) Beendigung des Mietverhältnisses in das Eigentum von A.S. übergehe, so das Superädifikat nicht nach Ende des Mietvertrages entfernt werde. Für den Fall einer (vorzeitigen) Beendigung des Mietvertrages nach 20 Jahren oder früher wurden keine Vereinbarungen über allfällige Entschädigungszahlungen für die von der E-GmbH getätigten Investitionen getroffen.

Gesellschaftsrechtlich und familiäre Naheverhältnisse von Mietvertragsparteien rechtfertigen die genaue Prüfung, ob ein behauptetes Mietverhältnis tatsächlich durch die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung oder aber familienhaft bestimmt wurde. Die Fremdüblichkeit ist dabei nicht bloß einseitig aus der Sicht des Vermieters, sondern allseitig aus der Sicht beider Vertragsparteien zu beurteilen.

Im vorliegenden Fall ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die Anschaffung bzw. Herstellung eines Gebäudeteiles sowie Sanierung eines Altbauteiles erfolgte und keine fremdüblichen Mietzahlungen geflossen sind. Vielmehr wurden stattdessen lediglich die Betriebskosten bezahlt.

Vereinbarungen über Entschädigungszahlungen nach Ablauf des Mietvertrages gibt es nicht. Nach Beendigung des Mietvertrages kann die E-GmbH die Gebäudeteile entfernen oder unentgeltlich überlassen.

Weiters ist festzuhalten, dass bei den eingereichten Bauplänen A.S. als Bauherrin auftrat und für die Bf. seit 2002 im Grundbuch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot eingetragen ist und die Bf. auch für den zur Sanierung aufgenommenen Kredit gegenüber der Bank persönlich haftet.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes liegt kein fremdübliches und ernsthaft gewolltes Mietverhältnis vor, als die Anschaffung bzw. Herstellung des Superädifikates auf dem Grundstück der Tochter, A.S., einzig und allein zu dem Zweck erfolgte, um der Tochter der Bf. die Eigennutzung zu ermöglichen. Aus diesem Grund ist die in Rede stehende Gebrauchsüberlassung nicht als fremdüblich zu beurteilen.

Die Errichtung und Sanierung mit anschließender Nutzungsüberlassung dürfte sich offenbar auch an den persönlichen Bedürfnissen der Begünstigten als Bauherrin ausgerichtet haben, eine allgemeine Beteiligung am Markt betreffend die Vermietung ist nicht erkennbar. Der Zubau und die Sanierung mit anschließender Nutzungsüberlassung ist nur zum geringen Teil vom Zweck der Einnahmenerzielung getragen, vielmehr steht die Überlassung der Räumlichkeiten als Begünstigung der beteiligten Gesellschafter der E-GmbH im Vordergrund.

Die Tochter der Bf., A.S., bewohnt seit dem Jahre 1993 diese Liegenschaft und es gibt keine Regelung über Entschädigungszahlungen nach Ablauf des Mietvertrages. Darüber hinaus wurde weder ein fremdüblicher Mietzins bezahlt noch Regelungen vorgesehen, ob und in welcher Form eine Abgeltung der Mieterinvestitionen zu erfolgen hat. Unter Familienfremden wäre eine derartige Vereinbarung, wonach Mieterinvestitionen in das Bestandsobjekt vorgenommen und keine Mietzinszahlungen erfolgen, nicht üblich (vgl. VwGH 18.11.1991, Zl. 91/15/0043). Ein fremdübliches Mietverhältnis liegt somit nicht vor.

Insbesondere stehen nach der Rechtsprechung des VwGH Mieterinvestitionen dann im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, wenn er sie bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat (vgl. VwGH 31.5.2011, Zl. 2008/15/0153).

Die von der E-GmbH im Jahre 2010 übernommenen Energiekosten iHv EUR 4.230,07 begründen daher eine verdeckte Ausschüttung.

### **3. verdeckte Ausschüttung iZm Verrechnungskonten 2008-2010:**

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und in der Anteilsinhaberschaft wurzeln (VwGH 20.3.1974, Zl. 1157/72; 29.1.2003, Zl. 98/13/0055; 25.1.2006, Zl. 2002/13/0027; 17.10.2007, Zl. 2006/13/0069, 23.4.2008, Zl. 2004/13/0106, 15.9.2011, Zl. 2008/15/0256; 23.1.2013, Zl. 2009/15/0017).

Die Darlehensgewährung einer Körperschaft an ihren Anteilsinhaber begründet eine verdeckte Ausschüttung, wenn sie zu unangemessenen Bedingungen erfolgt. Dabei ist insbesondere auf eine angemessene Verzinsung, Sicherheiten und Rückzahlungen abzustellen.

Dabei begründet eine fremdunüblich geringe Darlehenstilgung oder eine langfristige Darlehenstilgung, wie sie unter Fremden unüblich ist, eine verdeckte Ausschüttung begründen, wobei auch geringfügige Rückzahlungen noch keinen Beweis für ein steuerlich anzuerkennendes Darlehen darstellen (vgl. VwGH 26.9.1985, Zl. 85/14/0079).

Strittig im vorliegenden Fall ist in diesem Zusammenhang die Beurteilung von Entnahmen in den Jahren 2009 und 2010 in Höhe von EUR 69.866,73 (2009) und EUR 60.485,62 (2010). Die auf das Gesellschafter-Verrechnungskonto der Geschäftsführerin, Bf., im Zeitraum 2008 bis 2010 eingelegten Beträge betragen EUR 409.532,91 (2008), EUR 339.666,18 (2009) und EUR 279.180,56 (2010).

Im Beschwerdeverfahren der E-GmbH gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010 wurde eingewendet, dass das Verrechnungskonto immer wieder steigende als auch fallende Kontostände aufweise und auch Kunden- und Lieferantenzahlungen verbucht werden. Die Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführerin würde durchschnittlich lediglich EUR 14.000,00 jährlich entnehmen.

Aus praktischen Gründen würden Kredite zur Finanzierung des Verrechnungskontos direkt von Bf. als Geschäftsführerin aufgenommen und auch Rückzahlungsvereinbarungen getroffen.

Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens bei der E-GmbH wurden drei Darlehensvereinbarungen mit einer Laufzeit von 5 bis 15 Jahren vorgelegt, welche die Rückzahlung in monatlichen Raten bzw. nach Möglichkeit der Verzinsung endfällig nach Ende der Laufzeit der Darlehen vorsehen.

Zu dem hier in Rede stehenden Sachverhalt wird daher festgestellt, dass die Regelungen der Verzinsung endfällig am Ende der Laufzeit der Darlehen und auch die Möglichkeit der Rückzahlung "nach Möglichkeit" nicht als fremdüblich zu beurteilen ist. Die Einwendungen werden daher als unbegründet abgewiesen.

Die Entnahmen in den Jahren 2009 und 2010 stellen somit Vorteilsgewährungen an die Bf. als die Gesellschafter-Geschäftsführerin der E-GmbH dar und begründen daher im nachstehend bezeichneten Ausmaß eine verdeckte Ausschüttung:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>	<b>Entnahmen:</b>
Kontenstand 2008:	409.532,91	
Kontenstand 2009:	339.666,18	<b>69.866,73</b>
Kontenstand 2010:	279.180,56	<b>60.485,62</b>

#### 4. rechnerische Ermittlung der verdeckten Ausschüttung der Jahre 2008-2010:

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung der Jahre 2008 bis 2010 wird daher wie folgt ermittelt:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Tz 1: Fremdleistungen Naturtaxi:	59.250,01		
Tz 5: Gebrauchüberlassung H-Straße:			5.076,08
Tz 6: Verrechnungskonten Ges-GF:		69.866,73	60.485,62
<i>Tz 7: Privatanteil Telefon (nicht strittig):</i>	<i>1.002,00</i>	<i>733,00</i>	<i>746,00</i>
daraus Umsatzsteuer:	200,40	146,60	149,20
Summe verdeckte Ausschüttungen:	60.452,41	70.746,33	66.456,90
<b>25% KEST:</b>	<b>15.113,10</b>	<b>17.686,58</b>	<b>16.614,23</b>

#### 5. Zur Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer (KESt) 2008-2010:

Im Geltungsbereich des EStG 1972 war es nach Lehre und Rspr unbestritten, dass es im Auswahlermessen der Abgabenbehörde lag, ob dem Abzugsverpflichteten oder dem Steuerschuldner (Empfänger der Ausschüttung) die Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wird (vgl. Achatz, ÖStZ 1989, S. 252ff).

Sowohl für das EStG 1972 als auch für das EStG 1988 gilt, dass die Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen ist. Nur ausnahmsweise wird der Empfänger der Kapitalerträge in Anspruch genommen (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 95, Tz. 2). Sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 erfüllt, liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob die Haftung beim Schuldner der Kapitalerträge geltend gemacht wird oder der Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch genommen wird (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 95, Tz. 11).

Dabei wird es vor allem dann zu einer Vorschreibung an den Steuerpflichtigen kommen, wenn es der abzugspflichtigen Gesellschaft trotz sorgfältiger Prüfung nicht erkennbar war, dass eine steuerpflichtige Ausschüttung vorliegt (vgl. VwGH 28.5.2015, ZI. Ro 2014/15/0046).



§ 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung regelt die Fälle der direkten Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Empfänger der Kapitalerträge) für die Kapitalertragsteuer.

Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 EStG 1988 gegeben, sodass es im Ermessen liegt, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden E-GmbH geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an die Bf. als Empfängerin der Kapitalerträge erfolgt.

§ 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 stellt rein auf objektive Elemente ab: Der zum Abzug Verpflichtete hat die KEST nicht abgezogen und der Empfänger der Kapitalerträge (Scheuerschuldner) hat die entsprechenden Kapitalerträge ungekürzt bzw. nicht vorschriftsmäßig gekürzt erhalten. In diesem Fall kann der Empfänger der Kapitalerträge ohne weitere Voraussetzungen für die KEST in Anspruch genommen werden (vgl. Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 95, Rz. 67).

Der eigentliche Steuerschuldner dar daher mittels Abgabenbescheid - wenngleich auch nur "ausnahmsweise" im Sinne des Ermessens in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerabzug unrichtig (zu gering oder gar nicht) vorgenommen wurde. Dagegen kann der Steuerschuldner auch nicht einwenden, der unrichtige Steuerabzug sei ohne sein Wissen erfolgt (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, ESt, § 95, Rz. 3).

Insbesondere kommt daher eine Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge in Betracht, wenn dieser den Abzugsverpflichteten zum Unterlassen des KEST-Abzuges veranlasst hat (vgl. Jakom, EStG, § 95, Rz. 41, S. 1717).

Erst mit dem Steuerreformgesetz 2015/16, BGBl I 2015/118, wurde § 95 Abs. 5 Z EStG 1988 (nunmehr § 95 Abs. 4 EStG 1988) in der Weise geändert, dass zusätzlich zu der schon bislang geforderten Voraussetzung für die Direktvorschreibung der KEST "*die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre*". Diese Änderung des § 95 Abs. 4 EStG 1988 trat mit Ablauf der Kundmachung im BGBl, somit ab 15.8.2015 in Kraft (vgl. Knechtel, Haftungsbescheid oder Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer, BFG-Journal 2015, S. 363ff).

Im vorliegenden Fall sind die der Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer zu Grunde liegenden Ermessenserwägungen weder dem als Bescheidbegründung dienenden BP-Bericht noch den Begründungsausführungen auf den in diesem Verfahren bekämpften KEST-Bescheiden zu entnehmen.

So im Rahmen des dem Finanzamt obliegenden Ermessens die Bf. als Steuerschuldnerin bzw. Empfängerin der Kapitalerträge vorgeschrieben wurde, erfolgte daher die Inanspruchnahme der Bf. mittels Direktvorschreibung zu Recht, da insbesondere davon auszugehen ist, dass die Bf. die E-GmbH zum Unterlassen des KEST-Abzuges veranlasst hat (vgl. Jakom, EStG, § 95, Rz. 41, S. 1717).

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 folgt diese Entscheidung in den Fragen des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung sowie der Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 23.1.2013, ZI. 2009/15/0017; 28.5.2015, ZI. Ro 2014/15/0046). Eine Revision war daher nicht zulässig.

Wien, am 11. April 2018