



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/2318-W/12

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Fitax Wirtschaftstreuhang GmbH, 1010 Wien, Rathausstrasse 5/2, vom 17. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Mag. Oliver Puchta, vom 19. Dezember 2011 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) für den Zeitraum Jänner 2011 bis September 2011 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Bei der Berufungsberberin (Bw) fand eine Außenprüfung statt über deren Ergebnis am 21.12.2011 ein Bericht gem. § 150 BAO erstellt wurde. Laut einem Aktenvermerk wurde auf diesem Bericht ein Ausfertigungsfehler hinsichtlich der Prüfungszeiträume berichtigt und die berichtigte Niederschrift über die Schlussbesprechung und der Bericht der steuerlichen Vertreterin erneut zugestellt.

Unter anderem wurde festgestellt:

„Tz 2 Kapitalertragsteuer, X NFG GmbH:

Als Subunternehmer scheint unter anderem die X NFG GmbH auf. Auf Grund durchgeföhrter Erhebungen wurde festgestellt, dass gegenständliches Unternehmen die in den Rechnungen

aufcheinenden Leistungen nicht erbracht haben kann. Als Begründung wird angeführt, dass die Firma X NFG GmbH nur über wenige Arbeitskräfte verfügt, die in der Bilanz aufcheinenden Subunternehmer die in Rechnung gestellten Arbeiten nicht erbringen konnten bzw. es sich um Scheinfirmen handelt.

Es ist davon auszugehen, dass es sich um den Verkauf von Scheinrechnungen handelt, wobei festgestellt wurde, dass, wie im gegenständlichen Fall, bei Bezahlung über Bank, 10% als „Provision“ einbehalten wird. Der geltend gemachte Aufwand kann daher nicht anerkannt werden, die Geldbeträge stellen eine Vorteilszuwendung an den geschäftsführenden Gesellschafter A B dar und sind als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer zu unterziehen. Die Kapitalertragsteuer wird vom geschäftsführenden Gesellschafter getragen und beträgt 25% der überwiesenen Geldbeträge, somit € 25.650,00 und ist innerhalb eines Jahres an das geprüfte Unternehmen einzubezahlen.

Zeitraum 1-9/2011: an X NFG GmbH überwiesene Beträge netto: € 102.600,00, davon 25% laut BP: € 25.650,00, verdeckte Ausschüttung brutto: € 128.250,00".

Mit Haftungsbescheid vom 19.12.2011 wurde die Bw zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen:

„Aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) an B A =GF=Gesellschafter - Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) - 25.650,00 - KEST-Betrag in Euro - wird Kapitalertragsteuer geltend gemacht in der Höhe von 25.650,00 Euro.

Gemäß [§ 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 202 Bundesabgabenordnung \(BAO\)](#) und [§ 224 BAO](#) wird die gemäß [§ 95 Abs. 3 EStG 1988](#) zum Abzug Verpflichtete Y Bau GmbH zur Haftung der Kapitalertragsteuer in der Höhe von 25.650,00 Euro herangezogen und wird aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldndern.

Begründung:

Obliegt die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen, kann eine bescheidmäßige Geltendmachung erfolgen:

Wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden ([§ 202 iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#)).

Die Voraussetzungen für eine sinngemäße Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO liegen vor, weil Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind. Die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorgekommen sind, sind dem unten angeführten Bericht zur Außenprüfung zu entnehmen.

Die (weitere) Begründung ist der Niederschrift bzw. dem Bericht zur Außenprüfung vom 22.12.2011 zu entnehmen."

Bescheid und Begründung wurden laut Zustellnachweis am 23.12.2011 zugestellt.

Hiergegen wurde mit Schreiben vom 13.1.2012 Berufung erhoben.

Gegen die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer 1-9/2011 erheben wir das Rechtsmittel der Berufung und führen als Begründung aus:

Der geschäftsführende Gesellschafter der Y Bau GmbH, Herr A B, hat vom früheren Geschäftsführer anlässlich seines Eintritts in die Y Bau GmbH vorhandene Aufträge übernommen und diese abgewickelt. Dabei hat er sich auch der Firma X NFG GmbH, die noch vom Vorgänger namhaft gemacht wurde bedient. Herr B hat daher von der Firma X NFG GmbH alle nötigen Unterlagen verlangt und sich auch durch einen persönlichen Besuch im Büro der Firma X NFG GmbH in der D-Straße davon überzeugt, dass es sich um eine real existierende Firma und nicht um eine Scheinfirma handelt. Er hat alle Vorkehrungen getroffen, die ihm anlässlich eines Besuches durch das Finanzamt als unerlässlich mitgeteilt wurden.

Am 25.10.2010 wurde mit dem Geschäftsführer der Firma X NFG GmbH ein Bau-Subunternehmervertrag unterzeichnet (Beilage).

Herr B hat sich einen Firmenbuchauszug der Firma X NFG GmbH besorgt, tun sich zu vergewissern, dass Herr C D, mit dem der Vertrag unterschrieben wurde, auch der Geschäftsführer von X NFG GmbH ist. (Beilage)

Er hat sich von Herrn D den Paß kopiert (Beilage) um ihn zu identifizieren und auch einen Meldezettel verlangt (Beilage).

Zur Abdeckung der steuerlichen Belange der Firma X NFG GmbH hat er sich Kopien der Steuernummernerteilung (Beilage) und der UID-Nummernerteilung (Beilage) geben lassen.

Um auch gewerberechtlich keine Probleme zu haben hat er eine Kopie der Gewerbeanmeldung verlangt und erhalten (Beilage).

Um sicher zu gehen, dass die Dienstnehmer, die die Firma X NFG GmbH auf die Baustellen schickt auch sozialversicherungsmäßig ordentlich angemeldet waren, hat Herr B die

Anmeldungen dieser Personen verlangt und erhalten (Beilage). Auf den Baustellen waren je nach Arbeit zwischen 5 und 10 Leute, die die beauftragten Arbeiten problemlos ausführen konnten und auch ausführten. Es kam - auch seitens des Bauherren- zu keinen Beanstandungen.

Alle Rechnungen der Firma X NFG GmbH wurden ausschließlich mittels Banküberweisungen bezahlt, es gab keine Barzahlungen; alles Vorsichtsmaßnahmen die von Herrn B aufgrund der vorherigen "Schulung" durch das Finanzamt und auch durch uns getroffen wurden.

Im Frühjahr 2011 - also lang nach den von X NFG GmbH für Y Bau geleisteten Arbeiten, hatte Herr B nochmals Kontakt mit Herrn D. Herr D hat bei Y Bau wegen neuer Aufträge vorgesprochen und dabei auch Kopien einer Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes vom 27.4.2011 (Beilage) und der BCAK vom 14.4.2011 (Beilage) abgegeben. Es kam aber zu keinem weiteren Auftrag, da die Firma Y Bau GmbH keinen Bedarf hatte.

In Anbetracht der Tatsache, dass seitens der Firma Y Bau GmbH alle nur möglichen Schritte gesetzt wurden, um sich von der Seriosität des Subunternehmers X NFG GmbH zu überzeugen, dies auch alles dokumentiert und vorgelegt hat, ja selbst noch lang nach der Auftragserledigung und -abrechnung Unbedenklichkeitsbescheinigungen der Firma X NFG GmbH vorlegt, dürfen wir ersuchen eventuelle Unregelmäßigkeiten, die von der Firma X NFG GmbH begangen wurden, nicht der Firma Y Bau GmbH anzulasten und beantragen die Kapitalertragssteuer in Höhe von € 25.650.-- zu stornieren und entsprechende neue Bescheide zu erlassen..."

Beigeschlossen waren die angeführten Unterlagen in Kopie.

Der Prüfer äußerte sich gegenüber dem Fachbereich des Finanzamtes hierzu wie folgt:

„Im gegenständlichen Fall wurde von einer Stellungnahme des Prüfers absichtlich Abstand genommen, da die einzige getroffene Feststellung eigentlich bereits durch die KM betreffend der Betrugsfirma X NFG GmbH und von ihr ausgestellten Scheinrechnungen „vorgegeben“ war (siehe beiliegenden Mailverkehr).

Alle vom steuerlichen Vertreter in der Berufung vorgebrachten Argumente sind bekannt und wurden dementsprechend gewürdigt, was aber an den lt. Tz 2 getroffenen Feststellungen nichts ändern konnte.

Sollten noch weitere Auskünfte benötigt werden, ersuche ich um kurzen Anruf!"

Beigeschlossen war die Kopie einer E-Mail der Finanzpolizeilichen Koordinatorin eines Finanzamtes:

„...alle Unternehmen der im Anhang übermittelten Firmenliste sind Käufer von Scheinrechnungen bei der Betrugsfirma X NFG GmbH StNr.

Die Prüfungsfeststellungen sind dem Bericht zu entnehmen, der Bericht wurde archiviert.

Die entsprechenden Feststellungen wurden im Rahmen der Prüfung für den Zeitraum 2010 bis laufend getroffen.

Die Anmeldung der Prüfung wurde am Betriebsort in 1200, D-Straße am 24.02.2011 vorgenommen. Der GFC D wurde im Beisein der Sekretärin E F über die Geschäfte niederschriftlich befragt. Aus den damaligen Auskünften konnte auf einen Umsatz von ca. 110.000,- für Nov u Dez 2010 geschlossen werden.

Subfirmen gäbe es derzeit keine und konnten auch für das Jahr 2010 nicht genannt werden. Die Leistungen seien erbracht worden und die Aufträge bereits fertiggestellt.

Per 19.04.2011 wurden UVAen eingereicht und Umsätze von jeweils über 1 Mio Euro erklärt, an Steuerschuld und Vorsteuern aus Bauleistungen wurden rd. 190.000,-(Nov.) u. 262.000,- (Dez) ausgewiesen.

Im Zug der Prüfung der übergebenen Buchhaltungsunterlagen wurde festgestellt, dass betreffend das Jahr 2010 Rechnungen an insgesamt 64 Auftraggeber mit einem Gesamtumsatz von rd. 5.730.000,00 gelegt worden sind. Der Leistungszeitraum erstreckt sich über das gesamte Jahr 2010. Die Firma verfügt jedoch nur über wenige Arbeiter, wobei der Großteil erst mit 09/2010 angemeldet worden ist. Außerdem fanden sich Unterlagen von drei vorgeblichen Subunternehmer über einen Aufwand von gesamt rd. 4.380.000,00. Bei diesen Unternehmen handelt es sich um

1. R...

Im Rahmen der USO wurde diese Firma als Betrugsfirma beurteilt, die Scheinanmeldung durchführte und Scheinrechnungen ausstellt - s. dazu Bericht X, Beilage 3.

2. N...

verfügt ebenfalls über kein Personal, der GF war zum Zeitpunkt der Leistungserbringung in Österreich nicht mehr polizeilich gemeldet - s. dazu Bericht X, Beilage 3.

3. B...

An der im Firmenbuch eingetragenen Firmenadresse wurde keine Geschäftstätigkeit aufgenommen. Die Umsätze waren mit den angemeldeten Arbeitern nicht zu erwirtschaften - s. dazu Bericht X, Beilage 3

Ob die Scheinrechnungen der Subunternehmen der X NFG GmbH gekauft oder selbst erstellt worden sind, ist nicht feststellbar.

Betreffend die in beiliegender Liste angeführten Unternehmen ist davon auszugehen dass D und weitere, derzeit unbekannte Täter (Machthaber) Scheinrechnungen (bzw. für die Erstellung von Scheinrechnungen erforderliche Werkzeuge) an ihre Auftraggeber verkauft haben, damit diese ihre Schwarzarbeiter als Aufwand absetzen können. Dafür spricht auch der wesentliche Anstieg der lt. UVA erklärten Umsätze und Bauleistungen der X in den Wintermonaten Nov und Dez 2010.

Es ist daher der Aufwand für Fremdleistungen der X bei den Auftraggebern nicht anzuerkennen.

Aus den vorliegenden Unterlagen ergeben sich die in der beiliegenden Liste errechneten offenen Posten. Es ist jedoch nicht unwahrscheinlich, dass bei den genannten Firmen die Konten ausgeglichen sind, sich weitere Belege über Barzahlungen finden, oder aber die Werte nicht übereinstimmen. Dies wäre im Rahmen einer Prüfung zu klären.

Bei der X NFG GmbH werden nur die Umsätze für die nachweislich an einen einzigen Auftraggeber erbrachten Leistungen vorgeschrieben und die Veranlagung der KÖSt für das Jahr 2010 mit Gewinn aus diesen Umsätzen durchgeführt.

Auf dem Abgabekonto des GFD werden die Umsätze und Gewinne aus dem Verkauf von Scheinrechnungen (10% für Banküberweisungen, 5% für Barzahlungen) vorgeschrieben..."

Der E-Mail beigeschlossen war eine Liste mit 7 näher bezeichneten Unternehmen im Bereich des Finanzamtes Wien 4/5/10. Die Bw ist in dieser Liste nicht enthalten.

Dem Arbeitsbogen über die Außenprüfung lässt sich entnehmen, dass der Geschäftsführer der Bw am 15.12.2011 angegeben hat, Zahlungen an die Fa. X seien nur mittels Banküberweisung erfolgt. Ansprechpartner sei Hr. D gewesen, Bestätigungen über Arbeitnehmer der Fa. X würden nachgereicht.

„X (FA 2/20) Betrugsverdacht. Kaum Angestellte, Fremdleistungen höher als Erlöse, keine Subfirmen, Verkauf von Scheinrechnungen, 10% bei Banküberweisung.“

Der Arbeitsbogen enthält verschiedene Abfragen betreffend die X NFG GmbH.

Hieraus lassen sich neben Auszügen aus dem Abgabekonto, das bei der Abfrage ein Guthaben aufwies, der auch in der oben wiedergegebenen E-Mail geäußerte „massive Betrugsverdacht“, die Tatsache, dass von der Fa. X Nfg GmbH im Jahr 2011 für 28 Arbeitnehmer Lohnzettel ausgestellt wurden, wobei Lohnsteuer von € 2.902,98 abgeführt

worden sei, verschiedene Rechnungen der X Nfg. GmbH an die Bw, Auszüge aus dem Firmenbuch betreffend die X Nfg GmbH sowie Banküberweisungen von der Bw an ein inländisches Bankkonto der X Nfg GmbH entnehmen.

Gemäß [§ 93 Abs. 1 EStG 1988](#) wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist zwar der Empfänger der Kapitalerträge, der Abzugsverpflichtete haftet aber gemäß [§ 95 EStG 1988](#) dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen ([§ 273 BAO](#)) noch als zurückgenommen ([§ 85 Abs. 2 BAO, § 86a Abs. 1 BAO](#)) oder als gegenstandslos ([§ 256 Abs. 3 BAO, § 274 BAO](#)) zu erklären, so kann gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung ([§ 289 Abs. 2 BAO](#)) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; [§ 209a BAO](#) gilt sinngemäß.

Die Sache ist nicht entscheidungsreif:

Verdeckte Ausschüttungen (vA) sind alle Vorteile, die einem Anteilseigner oder einer einem Anteilseigner nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirken oder eine Vermögensmehrung verhindern (Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz. 100).

Voraussetzung für das Vorliegen einer vA ist neben den übrigen Tatbestandsmerkmalen auch eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft (vgl. VwGH 31.5.2000, 97/13/0240; VwGH 29.1.2003, 98/13/0055). Diese Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung kann sowohl in einer Minderung des Gewinns als auch in einer Erhöhung des Verlustes der Körperschaft bestehen. Eine vA ergibt sich grundsätzlich entweder aufgrund überhöhter (scheinbarer) Aufwendungen oder aufgrund zu geringer

(fehlender) Einnahmen (vgl. VwGH 30.5.2001, 99/13/0024; VwGH 9.3.2005, 2000/13/0222; VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096). Zusätzlich ist aber auch bei Vermögensminderungen, die zunächst weder zu überhöhten Aufwendungen noch zu fehlenden Einnahmen führen und daher zunächst auch weder den Gewinn mindern noch den Verlust erhöhen, eine vA verwirklicht (vgl. § 8 Rz 115). Eine vA ist nur möglich, wenn Betriebsvermögen vermindert oder dessen Vermehrung verhindert wird; Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrung, die die steuerneutrale Sphäre einer Körperschaft betreffen, bewirken keine vA auf Ebene der Körperschaft (vgl. Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz. 106).

Wenn mit den streitgegenständlichen Zahlungen das Betriebsvermögen – und das Einkommen - der Bw vermindert wurde, ohne dass hierfür eine betriebliche Veranlassung bestand und somit mit einem Scheingeschäft die Vorteilsgewährung an den Anteilseigner verdeckt wurde, wäre die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer zu Recht erfolgt.

Das Finanzamt behauptet im Wesentlichen unter Berufung auf durch ein anderes Finanzamt getroffene Feststellungen bei der X Nfg GmbH, dass die Bw Scheinrechnungen dieses Unternehmens zum Preis von 10% (offenbar des Rechnungsbetrages) gekauft habe. Der gesamte geltend gemachte Aufwand wurde nicht anerkannt, von einer verdeckten Ausschüttung des Rechnungsbetrages an den geschäftsführenden Gesellschafter der Bw ausgegangen.

Demgegenüber bestreitet die Bw, dass von der X Nfg GmbH nicht Arbeiten für die Bw durchgeführt worden seien. Zum einen wird darauf verwiesen, dass Arbeiter der X Nfg GmbH auf den Baustellen der Bw zur Zufriedenheit der Bauherren anwesend gewesen seien, zum anderen seien sämtliche Zahlungen nicht bar, sondern auf ein Bankkonto der X Nfg GmbH geleistet worden.

Eine Stellungnahme des Prüfers zur Berufung hat dieser unter Hinweis auf die durch ein anderes Finanzamt getroffenen Feststellungen bei der X Nfg GmbH abgelehnt. Wie die Argumente der Bw gewürdigt wurden, was der Prüfer angibt, ist nicht ersichtlich.

Der vom Finanzamt angenommene Sachverhalt ist bislang nicht erwiesen.

Selbst wenn von der X Nfg GmbH Scheinrechnungen an die Bw gelegt worden sein sollten, wird vom Finanzamt nicht bestritten, dass tatsächlich Arbeiten an den in den Rechnungen angeführten Baustellen geleistet wurden.

Wurden diese Arbeiten geleistet, widerspricht es den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass dafür der Bw keine Aufwendungen – an wen auch immer – entstanden sind.

Die Zurechnung des gesamten Rechnungsbetrages als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw ist daher ohne weitere Feststellungen zu den Arbeiten und zu den Geldflüssen unschlüssig.

Das Finanzamt wird im weiteren Verfahren Feststellungen darüber zu treffen haben, ob die strittigen Arbeiten tatsächlich durchgeführt wurden, ob der Bw hierdurch ein Aufwand – und wenn ja, welcher – entstanden ist und ob schließlich – und wenn ja, in welcher Höhe – dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw eine verdeckte Ausschüttung zukam.

In diesem Zusammenhang wird von wesentlicher Bedeutung sein, die Geldflüsse auf den Geschäftskonten der X Nfg GmbH nachzuvollziehen.

Über Anfrage der Berufungsbehörde hat das Finanzamt mitgeteilt, dass gegen den Geschäftsführer der Bw bereits ein Finanzstrafverfahren eingeleitet wurde, aber auf das Ergebnis des Berufungsverfahrens gewartet werde, weswegen noch keine finanzstrafbehördlichen Ermittlungshandlungen gesetzt worden seien.

Zweckmäßigerweise wird die zuständige Finanzstrafbehörde Ermittlungen zu dem durch die Außenprüfung geäußerten Verdacht vorzunehmen haben. Im Finanzstrafverfahren werden auch die Bankkonten der X Nfg GmbH zu prüfen sein, wenn tatsächlich der Verdacht auf strafbare Handlungen von Machthabern der Bw in Zusammenwirken mit Machthabern der X Nfg GmbH besteht; das Bankgeheimnis steht einer derartigen Prüfung nicht entgegen ([§ 38 Abs. 2 Z 1 FinStrG](#)).

Im Hinblick auf den Umfang der weiteren Ermittlungen war einer Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz der Vorrang vor einer Durchführung der Ermittlungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu geben, zumal auch die Berufungsbehörde die Ergebnisse des Finanzstrafverfahrens abzuwarten hätte.

Wien, am 27. Mai 2013