

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Elisabeth Wanke über die Beschwerde der A Bau GmbH, Adresse, vertreten durch ASKG Steuerberatungs GmbH, 1030 Wien, Marxergasse 25/AE4, ferner zunächst durch Dr. Farid Rifaat, Rechtsanwalt, Verteidiger in Strafsachen, 1010 Wien, Schmerlingplatz 3, nunmehr durch Pilz & Burghofer Rechtsanwalts GmbH, 1060 Wien, Köstlergasse 1/30, vom 11.12.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, 1030 Wien, Marxergasse 4, vom 7.11.2018 betreffend a) Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009, b) Körperschaftsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009, c) Festsetzung von Anspruchszinsen 2007, 2008, 2009, alle zur Steuernummer X,

I. zu Recht erkannt:

A. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009 werden gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

B. Die Bescheide betreffend Anspruchszinsen hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009 werden gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

II. beschlossen:

Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007, 2008, 2009, gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

III. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG bzw. gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i.V.m. Art. 133 Abs. 4 B-VG und § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Erkenntnis BFG 18.9.2015, RV/7102303/2012

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis BFG 18.9.2015, RV/7102303/2012, die als Beschwerde weitergeltende Berufung der A Bau GmbH vom 4.11.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 5.10.2011 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Was den Verfahrensgang, die getroffenen Feststellungen, die Beweiswürdigung und die rechtliche Würdigung anlangt, wird auf das den Parteien bekannte, aber gemäß § 23 BFGG nicht

veröffentlichte, (51 Seiten umfassende) Erkenntnis BFG 18.9.2015, RV/7102303/2012 verwiesen.

Erkenntnis VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054, elektronisch zugestellt am 8.11.2017, wegen Revision der A Bau GmbH das Erkenntnis BFG 18.9.2015, RV/7102303/2012, betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Der Verwaltungsgerichtshof führte dazu unter anderem aus:

14 Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten und Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nach § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

15 Der Abzug von Schulden und Aufwendungen ist mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, grundsätzlich noch nicht gesichert. Die bloße Nennung einer falschen oder beliebigen Person, oder die Namhaftmachung einer nicht existenten GmbH, kann die zwingende Versagung der Anerkennung der Aufwendungen nicht verhindern; gleiches gilt für die Nennung einer Firma in einer Steueroase oder einer Briefkastengesellschaft, bei der es sich um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann (vgl. dazu z.B. das Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2008/15/0046, mwN).

16 Das Bundesfinanzgericht gibt im angefochtenen Erkenntnis die Feststellungen des Prüfers zu dreizehn Subunternehmern der Revisionswerberin, ein Protokoll über die Einvernahme des Geschäftsführers der Revisionswerberin, die (mittels E-Mail erfolgte) Aufforderung zur Empfängerbenennung, die Berufungen gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide sowie die Stellungnahme des Prüfers zu den Berufungen wieder. Es kommt im Erwägungsteil des angefochtenen Erkenntnisses zur Überzeugung, dass es sich bei den Subunternehmern nicht um die tatsächlichen Empfänger der hier in Rede stehenden Beträge gehandelt habe. Dies insbesondere deswegen, weil der Prüfer an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit vorgefunden habe, der Geschäftsführer der Revisionswerberin niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe und die Unterschriften der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer nicht mit den Unterschriften auf den Verträgen übereinstimmten, welche die Revisionswerberin mit den Subunternehmern abgeschlossen habe. Auch

den Zahlungen der Revisionswerberin auf Bankkonten der Subunternehmer komme - so das Bundesfinanzgericht weiter - keine Bedeutung zu, weil „diese Zahlungen vom vorgeschobenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden“ können.

17 Diese Ausführungen sind im Hinblick darauf, dass es sich bei den in Rede stehenden Subunternehmern um - rechtlich existente - Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, nur bedingt nachvollziehbar.

18 Den Ausführungen im angefochtenen Erkenntnis, wonach „Zahlungen vom vorgeschobenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden“ können, kommt schon deswegen kein Begründungswert zu, weil es an Feststellungen dahingehend fehlt, dass die Zahlungen der Revisionswerberin, die durchgehend auf Bankkonten der Subunternehmer erfolgten, tatsächlich weitergeleitet worden sind.

19 Nicht einordenbar und in ihrer Tragweite erschließbar ist die Feststellung, dass der Geschäftsführer der Revisionswerberin niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe, zumal im angefochtenen Erkenntnis nicht dargelegt wird, ob und inwieweit dies in der Baubranche üblich ist.

20 Da es sich bei den Subunternehmern um - rechtlich existente - Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, wird mit den Feststellungen, wonach „an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit gefunden werden“ konnten, und dem Hinweis darauf, dass „zwischen den Musterzeichnungsunterschriften und den gegenüber der [Revisionswerberin] abgegeben Unterschriften“ regelmäßig Diskrepanzen bestehen, noch nicht dargetan, dass die besagten Subunternehmer als „Briefkastengesellschaften“, die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpfen, zu qualifizieren sind (vgl. dazu das Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2005/13/0030, mwN).

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, sodass es im angefochtenen Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG (nicht kostenpflichtig; ein Antrag nach § 59 Abs. 1 VwGG wurde nicht gestellt) aufzuheben war (zu den Anforderungen an die Begründung eines Erkenntnisses auch im Rahmen des § 162 BAO vgl. weiters das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 24. November 2016, E 1063/2016).

Beschluss BFG 16.11.2017, RV/7105250/2017

Das Bundesfinanzgericht hat mit Beschluss BFG 16.11.2017, RV/7105250/2017 die Körperschaftsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 gemäß § 278 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben. Nach Wiedergabe des Verfahrensgangs wurde unter anderem ausgeführt:

Herstellung des der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustands

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind gemäß § 63 Abs. 1 VwGG die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Rechtsgrundlagen

Der erste Satz des § 4 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

§ 162 BAO lautet:

§ 162. (1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

§ 184 BAO lautet:

§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

§ 278 BAO lautet:

§ 278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter

Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Zurückverweisung

Der Verwaltungsgerichtshof hat die bisherigen Feststellungen der den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Außenprüfung betreffend dreizehn Subunternehmer (Gesellschaften mit beschränkter Haftung), die vom Bundesfinanzgericht übernommen wurden, für als nicht ausreichend erachtet, um die Feststellung, der Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO wäre die Bf (Revisionswerberin) nicht nachgekommen, zu tragen:

Diese beschränken sich im Wesentlichen darauf, dass die Subunternehmer an der im Firmenbuch ausgewiesenen Anschrift keine Geschäftstätigkeit entfaltet hätten (KE GmbH, MA GmbH, LP GmbH, R GmbH, T GmbH, D GmbH, LI GmbH, P GmbH, KA GmbH, H GmbH), dass die Unterschriften der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer nicht mit den Unterschriften auf den Verträgen, welche die Revisionswerberin mit den Subunternehmern abgeschlossen habe, übereinstimmten (MA GmbH, LP GmbH, R GmbH, T GmbH, D GmbH, LI GmbH, P GmbH, KA GmbH, H GmbH, L GmbH, C GmbH), dass die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer der Subunternehmer in Österreich nicht gemeldet bzw. nicht auffindbar gewesen seien (KE GmbH, MA GmbH, LP GmbH, R GmbH, D GmbH, LI GmbH, P GmbH, H GmbH), dass an der im Firmenbuch ausgewiesenen Geschäftsanschrift lediglich ein Papier (MA GmbH) bzw. ein "post it" (K GmbH) mit dem Namen des Subunternehmers vorgefunden worden sei und dass Barbehebungen von Bankkonten der Subunternehmer nicht von den im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführern durchgeführt worden seien (MA GmbH, T GmbH). In Bezug auf die KA GmbH stellte der Prüfer zudem fest, dass die vorliegenden Rechnungen und Verträge mit der Revisionswerberin im Zeitraum September bis November 2010 erstellt worden seien, obwohl sich "zwei Hintermänner" dieser Gesellschaft seit Juni 2010 in Haft befänden. „Es sind also offensichtlich neben den zwei bereits bekannten wahren Machthabern der [KA GmbH] noch weitere Personen für diese Firma tätig“...

Der Prüfer führte in einer Stellungnahme zu den Berufungen u.a. aus, die Revisionswerberin sei nicht darauf eingegangen, dass die Unterschriften auf den

Verträgen mit den Subunternehmern mit jenen laut Firmenbuch bzw. Reisepass nicht übereinstimmten und die Subunternehmer an den angegebenen Adressen keine geschäftliche Tätigkeit entfalteten. Damit könne die Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung nur davon ausgehen, "dass die im Firmenbuch eingetragenen Scheingeschäftsführer schlussendlich nicht die Empfänger der Zahlungen der [Revisionswerberin] gewesen sein konnten und deshalb wurden die beantragten Aufwendungen für Fremdleistungen nicht gewährt"...

Das Bundesfinanzgericht ... kommt im Erwägungsteil des angefochtenen Erkenntnisses zur Überzeugung, dass es sich bei den Subunternehmern nicht um die tatsächlichen Empfänger der hier in Rede stehenden Beträge gehandelt habe. Dies insbesondere deswegen, weil der Prüfer an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit vorgefunden habe, der Geschäftsführer der Revisionswerberin niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe und die Unterschriften der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer nicht mit den Unterschriften auf den Verträgen übereinstimmten, welche die Revisionswerberin mit den Subunternehmern abgeschlossen habe. Auch den Zahlungen der Revisionswerberin auf Bankkonten der Subunternehmer komme - so das Bundesfinanzgericht weiter - keine Bedeutung zu, weil „diese Zahlungen vom vorgeschobenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden“ können...

Wie oben ausgeführt, sind diese Feststellungen allein nach Ansicht des VwGH nicht geeignet, den Betriebsausgabenabzug gemäß § 162 BAO abzuerkennen. Daher sind weitere Ermittlungen erforderlich, wie in Rz. 18 ff. des Erkenntnisses angegeben:

- 1. Es ist im fortgesetzten Verfahren zu ermitteln, ob und welche "Zahlungen vom vorgeschobenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden", indem Rückflüsse von den Bankkonten der Subunternehmer vorgenommen wurden (Rz. 18).*
- 2. Zu ermitteln ist auch, ob und inwieweit es in der Baubranche üblich ist, dass Geschäftsführer (oder Mitarbeiter) von Bauunternehmen den Firmensitz der von ihnen beauftragten Subunternehmer aufsuchen (Rz. 19).*
- 3. Zuletzt ist über die bisherigen Erhebungen hinausgehend zu ermitteln, ob Subunternehmer, die als Empfänger gemäß § 162 BAO nicht anerkannt wurden, als "Briefkastengesellschaften", die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpfen, zu qualifizieren sind (Rz. 20).*

Diese Ermittlungen erfordern umfangreiche Erhebungen auch im Außendienst. Sollte nach dem Ergebnis der weiteren Ermittlungen feststehen, dass die Bf ihrer sich aus § 162 Abs. 1 BAO ergebenden Verpflichtung nachgekommen ist, tritt die Rechtsfolge des § 162 Abs. 2 BAO nicht ein.

Tritt dagegen die Rechtsfolge nach § 162 Abs. 2 BAO ein, bleibt für eine Glaubhaftmachung der Aufwendungen im Sinne des § 138 BAO bzw. für eine Schätzung der Aufwendungen gemäß § 184 BAO kein Raum, weil sonst das Ziel des § 162 BAO nicht

erreicht würde (vgl. VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 15.9.1999, 99/13/0150; VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155).

Die Bestimmung des § 162 BAO soll sicherstellen, dass die benannten Personen die tatsächlichen Empfänger der Aufwendungen sind (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, 0099; VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; VwGH 15.9.1999, 99/13/0150). Die Nennung der tatsächlichen Empfänger garantiert die Anerkennung der betreffenden Aufwendungen noch nicht, diesbezüglich ist in freier Beweiswürdigung zu entscheiden (vgl. Ritz, BAO⁶, § 162 Rz 7a unter Hinweis auf VwGH 11.5.1983, 83/13/0030, 0031).

Es wäre daher, falls die unter 1. bis 3. genannten Ermittlungen in Zusammenhang mit den bisherigen Ermittlungsergebnissen dazu führen, dass von einer Empfängerbenennung auszugehen ist,

4. eine Prüfung der betreffenden Aufwendungen der Höhe nach vorzunehmen und gegebenenfalls mit Schätzung gemäß § 184 BAO vorzugehen.

Sollte nicht Einvernehmen zwischen Abgabenbehörde und Bf hergestellt werden können, wird dazu voraussichtlich eine neuerliche Außenprüfung durchzuführen sein.

Auch wenn die Verwaltungsgerichte grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben (vgl. etwa VwGH 1.9.2015, Ro 2014/15/0029), erweist sich im gegenständlichen Fall im Hinblick auf den Umfang der noch durchzuführenden Ermittlungen und das Erfordernis von Außendiensthandlungen, die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt als zweckmäßig.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung dient der Verfahrensbeschleunigung und entspricht dem Gebot der angemessenen Verfahrensdauer. Dem Bundesfinanzgericht fehlen zumindest für umfangreichere Ermittlungen die erforderlichen Ressourcen (das BFG hat eine verglichen mit allen anderen Gerichten signifikant zu niedrige Ausstattung mit nichttrichterlichen Mitarbeitern vgl. Wanke/Unger, BFGG § 18 Anm. 6). Die erforderlichen Erhebungen sind daher jedenfalls vom Finanzamt (entweder nach § 278 BAO, oder bei Nichtaufhebung nach § 269 Abs. 2 BAO) durchzuführen.

Der angefochtene Bescheid ist daher gemäß § 278 BAO aufzuheben und die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen.

Dies ist sowohl im Interesse der Raschheit der Entscheidung gelegen als auch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden.

Sollte das Finanzamt im weiteren Verfahren davon ausgehen, dass dem Beschwerdebegehren ganz oder teilweise Rechnung zu tragen ist, kann es verwaltungsökonomisch mit der Erlassung neuer Bescheide vorgehen, ohne dass eine Entscheidung durch das Verwaltungsgericht zu treffen und diese dann erst vom Finanzamt umzusetzen ist (vgl. BFG 9.6.2015, RV/7102797/2015).

Bescheide vom 7.11.2018

Daraufhin erlies das Finanzamt am 7.11.2018 folgende Bescheide gegenüber der Bf:

Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2007

Mit Bescheid vom 7.11.2018 wurde das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 (Bescheid vom 4.11.2008) gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen.

Die Begründung dazu lautet:

Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO) aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht vom 4. Oktober 2011 zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2008

Mit Bescheid vom 7.11.2018 wurde das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 (Bescheid vom 2.10.2009) gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen.

Die Begründung lautet:

Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO) aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht vom 4. Oktober 2011 zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2009

Mit Bescheid vom 7.11.2018 wurde das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 (Bescheid vom 9.9.2010) gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen.

Die Begründung lautet:

Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO) aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht vom 4. Oktober 2011 zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Körperschaftsteuer 2007

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 7.11.2018 die Körperschaftsteuer für 2007 mit € 503.713,65 fest. Die Begründung entspricht jener des Wiederaufnahmebescheids Körperschaftsteuer 2007 vom selben Tag.

Körperschaftsteuer 2008

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 7.11.2018 die Körperschaftsteuer für 2008 mit € 556.379,21 fest. Die Begründung entspricht jener des Wiederaufnahmebescheids Körperschaftsteuer 2008 vom selben Tag.

Körperschaftsteuer 2009

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 7.11.2018 die Körperschaftsteuer für 2009 mit € 88.962,22 fest. Die Begründung entspricht jener des Wiederaufnahmebescheids Körperschaftsteuer 2009 vom selben Tag.

Festsetzung von Anspruchszinsen 2007

Anspruchszinsen für das Jahr 2007 wurden mit Bescheid vom 7.11.2018 im Betrag von € 51.459,16 festgesetzt. Die Körperschaftsteuer 2007 sei am 7.11.2018 mit € 503.713,65 festgesetzt worden, was nach Gegenüberstellung mit dem bisher vorgeschriebenen Betrag eine Nachforderung von € 484.389,91 ergebe. Dieser Differenzbetrag sei, rechnerisch dargestellt, zu verzinsen.

Festsetzung von Anspruchszinsen 2008

Anspruchszinsen für das Jahr 2008 wurden mit Bescheid vom 7.11.2018 im Betrag von € 50.394,90 festgesetzt. Die Körperschaftsteuer 2008 sei am 7.11.2018 mit € 556.379,21 festgesetzt worden, was nach Gegenüberstellung mit dem bisher vorgeschriebenen Betrag eine Nachforderung von € 529.230,27 ergebe. Dieser Differenzbetrag sei, rechnerisch dargestellt, zu verzinsen.

Festsetzung von Anspruchszinsen 2009

Anspruchszinsen für das Jahr 2009 wurden mit Bescheid vom 7.11.2018 im Betrag von € 6.124,76 festgesetzt. Die Körperschaftsteuer 2009 sei am 7.11.2018 mit € 88.962,22 festgesetzt worden, was nach Gegenüberstellung mit dem bisher vorgeschriebenen Betrag eine Nachforderung von € 67.693,36 ergebe. Dieser Differenzbetrag sei, rechnerisch dargestellt, zu verzinsen.

Gesonderte Bescheidbegründung

Nachfolgend gesonderte Bescheidbegründung ist aktenkundig:

Bescheidbegründung

An Sie wurde ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2009

Körperschaftsteuerbescheide 2007 bis 2009

am abgefertigt. Bitte beachten Sie, dass es bei dem automationsunterstützt versendeten Bescheid und der vorliegenden händisch versendeten Begründung zu unterschiedlichen Zustellungszeitpunkten kommen kann.

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

1. Allgemeines

Verwendete Begriffe, Zeichen und Abkürzungen:

Abgabenschuldnerin: A Bau GmbH

[] redaktionelle Anmerkungen

AG Auftraggeberin/Auftraggeber

AN Auftragnehmerin/ Auftragnehmer

GA Geschäftsadresse

GF Geschäftsführerin/Geschäftsführer

MA Mitarbeiterinnen/Mitarbeiter

2. Ausgangslage

Durch die Abgabenbehörde wurde für den Zeitraum 2007 bis 2009 bei der Abgabenschuldnerin eine Außenprüfung gem. § 150 BAO durchgeführt. Die Schlussbesprechung fand am 4. Oktober 2011 statt. Gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung, das geprüfte Unternehmen wäre der Aufforderung zur Empfängernennung nicht nachgekommen, wurde Beschwerde (damals Berufung) erhoben. Die Beschwerde wurde am 2. Februar 2015 an das Bundesfinanzgericht vorgelegt, mit Erkenntnis vom 18. September 2015 erfolgte deren Abweisung als unbegründet. Dagegen wurde am 19. Oktober 2015 außerordentliche Revision durch das geprüfte Unternehmen erhoben. Der damit befasste Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 18. Oktober 2017 die bisherigen in der Außenprüfung für die Jahre 2007 - 2009 getroffenen und im Rechtsmittelweg angefochtenen Feststellungen hinsichtlich elf Subunternehmer für als nicht ausreichend erachtet, um die Feststellung, das geprüfte Unternehmen wäre der Aufforderung zur Empfängernennung nicht nachgekommen, zu tragen. Das angefochtene Erkenntnis betreffend die Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 wurde daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

3. Ermittlungsaufträge

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 16. November 2017 wurde der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass es weiterer Ermittlungen bedarf, um den unzulässigen Betriebsausgabenabzug gemäß § 162 BAO zu argumentieren.

Dazu wird durch die Abgabenbehörde folgendes vorausgeschickt:

Der Betriebsausgabenabzug gemäß § 162 BAO ist dann zwingend zu versagen, wenn der Aufforderung zur Empfängernennung wegen Verletzung der Sorgfaltspflichten des ordentlichen Kaufmanns nicht nachgekommen werden kann. Diese Pflichten sind in der Verantwortung der Geschäftsführung einer GmbH wahrzunehmen. Was im Einzelfall dazu erforderlich ist, kann nicht durch schablonenhafte Handlungsweisen (Sammeln von formalen Unterlagen wie Gewerbeberechtigungen, Firmenbuchauszüge der Subunternehmen etc.) ersetzt werden.

Auch für Bauunternehmen gilt, was in Lehre und ständiger Rechtsprechung - nicht zuletzt auch unmittelbar mit Verweis auf das GmbH-Gesetz - ausgeführt bzw. entschieden wird. Demgemäß haben Abgabepflichtige bei der Wahrnehmung ihrer geschäftlichen Tätigkeit jedenfalls mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu handeln.

Wenn daher der GF oder MA des geprüften Unternehmens - obwohl die Geschäftspartner völlig unbekannt waren (siehe weiter unten) - niemals den Sitz/die GA der Subunternehmen aufgesucht haben, muss dies durch die Abgabenbehörde als Unterlassen einer von mehreren Möglichkeiten der Identitätsfeststellung und als deutliches Indiz mangelnder Sorgfalt gewertet werden.

Nach der hg. Rechtsprechung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, Zlen. 2002/13/0145, 0146, mit weiteren Nachweisen) ist der Abzug von Schulden und Aufwendungen mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, noch nicht gesichert. Rechtfertigen nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Abgabenbehörde den Abzug versagen. Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", d. h. um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden (vgl. nur das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, Zlen. 2002/13/0145, 0146, mit weiteren Nachweisen).

Werden also Zahlungsempfänger genannt, bei denen es sich um bloße Konstrukte zur Abgaben- und Beitragsverkürzung handelt, so kann von einer zumindest grob fahrlässigen Verletzung der Sorgfaltspflichten ausgegangen werden, wenn zumutbare faktische Überprüfungen der tatsächlichen Verhältnisse trotz des Vorliegens ungewöhnlicher Umstände unterlassen wurden und dadurch die Namhaftmachung der tatsächlichen Zahlungsempfänger nicht erfolgt.

Zur Anerkennung verlangt der Gesetzgeber, wenn eine auf § 162 BAO gestützte Anfrage zur Nennung von Gläubigern oder Zahlungsempfängern ergangen ist, eine umfassende Beweisführung durch die Partei. Dem wurde - trotz wiederholter Behauptung durch den Abgabepflichtigen, dass sämtliche lediglich als Konstrukte auftretenden Subunternehmen einen geschäftlichen Betrieb führen - als Ergebnis der freien Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde nicht nachgekommen.

Dabei handelt es sich um folgende als Zahlungsempfänger genannte Gesellschaften mit beschränkter Haftung:

- „C' Bau GmbH
- „D" Bau GmbH
- E Bau GmbH
- F Bau GmbH
- G Bau und Handels GmbH
- „H" Bau & Handel GmbH
- I GmbH
- „J" Immobilien GmbH
- K Bau GmbH
- L Reinigungsdienst GmbH
- M Bau GmbH

Zur Beurteilung der Sorgfalt bei der Überprüfung der Geschäftsbeziehungen zu o.a. Unternehmen wurden neben den bisherigen Ermittlungsergebnissen aus der Außenprüfung der Jahre 2007 - 2009 im Rahmen eines Auskunftersuchens die auszugsweise nachfolgend angeführten Fragen gestellt und zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben die Vorlage entsprechender Unterlagen verlangt.

4. Fragen/ Antworten des Auskunftersuchens (auszugsweise)

Die Hervorhebungen erfolgten redaktionell und dienen der Verdeutlichung.

Vorausgeschickt wird, dass im Rahmen der schriftlichen Auskunftsbeantwortung keine weiteren Unterlagen/Nachweise, die nicht bereits auf Grund der Außenprüfung vorliegen, zur Beurteilung übermittelt wurden.

Auskunftersuchen Frage 3.1:

Wurden die Rahmen- und Werkverträge in Ihrem Beisein seitens des Auftragnehmers - den Vertretern der o.a. Unternehmen - unterfertigt?

Antwort:

"... Im Anlassfalle hat eine Überprüfung der Zeichnung für die in Rede stehenden Subfirmen mangels anderweitiger Verdachtslage seitens der Abgabenschuldnerin nicht stattgefunden."

Auskunftsersuchen Frage 3.2:

Wie haben Sie sich nachweislich von der jeweiligen Qualifikation der o.a. Unternehmen überzeugt?

Es wurden keine Nachweise übermittelt. Vorliegende Gewerbescheine stellen lediglich ein Indiz für eine Qualifikation dar.

Auskunftsersuchen Frage 3.3:

Ist Ihnen bekannt, wie die o.a. Unternehmen auf Sie aufmerksam wurden?

Antwort: „ ... Durch die gewerbliche Tätigkeit der Abgabenschuldnerin im Baugewerbe ... "

Auskunftsersuchen Frage 3.4:

Wie wurde hinsichtlich möglicher verdeckter Mängel der Arbeiten der o.a. Unternehmen vertraglich vorgesorgt?

Antwort:

„Zum Tragen kommen die gesetzlichen Haftungsbestimmungen aus Schuldverhältnissen und die Gewährleistung für Sachmängel. ... Regelung eines Hafrücklasses (Deckungsrücklasses) von 10 % ... " im jeweiligen Werkvertrag.

Auskunftsersuchen Frage 3.5aa:

Handelt es sich bei den von Ihnen genannten Polieren um Arbeitnehmer (AN) der A Bau GmbH? Wenn nein, wie haben Sie sich davon überzeugt, dass die Kontrollen durch befugte Personen der o.a. Unternehmen erfolgte? Bitte um Nachweise und Vorlage der Kontrollaufzeichnungen!

Antwort:

„Die Bauführung wurde von den Auftraggebern der Abgabenschuldnerin vorgenommen ..."

Die Frage hinsichtlich des Nachweises der Befugnis der kontrollierenden Personen wurde nicht beantwortet und kein Nachweis vorgelegt.

Auskunftsersuchen Frage 3.5b:

Wurden diese Kontrollen mit Ihnen als GF besprochen?

Antwort:

„Diese Art der Kontrollen wurden mit der Abgabenschulderin [sic] abgesprochen die Abgabenschuldnerin von dessen Ergebnis davon verständigt. ... , welche ihrerseits die betreffende AN (Unternehmen) mit diesem Umstand konfrontierte."

Dazu wurden keine Nachweise übermittelt.

Auskunftsersuchen Frage 3.5c:

Haben Sie als GF der A Bau GmbH überprüft, ob es sich bei diesen Personen um Personen handelt, die bei den o.a. Unternehmen beschäftigt sind?

Aus der Antwort ergibt sich, dass eine Überprüfung durch den GF nicht stattgefunden hat.

Auskunftersuchen Frage 3.5d:

Welche Unterlagen liegen auf, um die Leistung durch die o.a. Unternehmen an die A Bau GmbH nachzuweisen bzw. zu dokumentieren (Grundaufzeichnungen: Bautageberichte, Abnahmeprotokolle, Bautagebücher ausschließlich durch die A Bau GmbH geführt würden als geeignete Unterlagen angesehen werden)?

Antwort:

„Im Baugewerbe ist es üblich, dass diese Aufzeichnungen vom Auftragnehmer der Bauherren geführt werden... In der Praxis wurde gegenüber der Abgabenschuldnerin von den Polieren der Auftraggeber die daraus ergebenden Leistungen der Unternehmen in den Abnahmeprotokollen dokumentiert und wurden der Abgabenschuldnerin Kopien davon übergeben Diese Leistungsprotokolle waren Grundlage zur Rechnungslegung ...
“

Dazu wurden keine Nachweise übermittelt.

Auskunftersuchen Frage 3.6:

Wer hat die AN [hier: Arbeitnehmer] der o.a. Unternehmen beaufsichtigt und wer ist für die Überprüfung der arbeitsrechtlichen Bestimmungen im Hinblick auf gültige Arbeitsbewilligungen, Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse verantwortlich gewesen? Gibt es Aufzeichnungen über diese Überprüfungen? Bitte um Vorlage!

Antwort:

„ ... die Arbeitnehmer an der Baustelle wurden vor Tätigkeitsaufnahme durch die Poliere der Auftraggeber kontrolliert ... Die Ergebnisse der Überprüfungen und dessen Dokumentationen sind in Händen der Auftraggeber verblieben “

Es wurden keine Aufzeichnungen übermittelt.

Auskunftersuchen Frage 3. 7:

Wie gelangten die Rechnungen hinsichtlich der Bauleistungen der o.a. Unternehmen zur A Bau GmbH?

Antwort: „ ... im Postwege ... “

Auskunftersuchen Frage 3.8:

Nach welchem Zahlungsplan sind Teilzahlungen bzw. in welchen Zeitabständen und nach welchen Kriterien sind Akontozahlungen zu leisten gewesen? Welche Unterlagen liegen dazu vor?

Antwort:

„ ... Rechnungen wurden im Einklage [sic] der getroffenen Vereinbarung bei Fälligkeit bezahlt.... "

Auskunftersuchen Frage 4. - Fragen zu den einzelnen Unternehmen

Im Auskunftersuchen wurden jeweils die vorliegenden Unterlagen und die Aktenlage angeführt.

Zur Vermeidung von Wiederholungen werden diese an dieser Stelle nicht einzeln wiedergegeben, da dazu insoweit bisher keine Einwendungen durch die A Bau GmbH getätigt wurden („bereits vorgelegte Unterlagen, bereits bekannte Aktenlage“).

Auskunftersuchen Fragen 4 (alle fraglichen Zahlungsempfänger betreffend):

1. Mit wem haben Sie die konkreten Arbeitsinhalte und Preise verhandelt?

In allen Fällen wird umfassend auf die handelsrechtlichen GF verwiesen.

2. Haben Sie vor Auftragsvergabe Bedenken gehabt, mit diesem Unternehmen zusammenzuarbeiten („... keine nachgewiesene Qualifikation ...“)? Wenn ja, wie wurden diese nachweislich zerstreut?

In allen Fällen wird auf aufrechte Gewerbeberechtigungen der Gesellschaften verwiesen.

3. Wie haben Sie aktiv „... Kontakt aufgenommen bzw. gehalten?

a) Kontakte fanden ausschließlich persönlich in den Geschäftsräumen der Abgabenschuldnerin oder telefonisch statt („C“ Bau GmbH, „D“ Bau GmbH, G Bau und Handels GmbH, „H“ Bau & Handel GmbH).

b) Trotz Frage erfolgte keine konkrete Beantwortung sondern lediglich die namentliche Nennung der Kontaktpersonen (E Bau GmbH, „J“ Immobilien GmbH, K Bau GmbH, L Reinigungsdienst GmbH, M Bau GmbH).

4. Haben Sie vor Auftragsvergabe Bedenken gehabt, mit diesem Unternehmen zusammenzuarbeiten („...“)? Wenn ja, wie wurden diese nachweislich zerstreut?

Es wurden die im Auskunftersuchen vorgehaltenen maßgeblichen Verdachtsgründe und Indizien nur durch Wiedergabe formaler Kriterien meist aus dem Gewerbeinformationssystem Austria (GISA) entnommen - erläutert und damit nicht inhaltlich aufgeklärt. Angemerkt wird, dass - im Gegensatz zur Darstellung in der Beantwortung („... im fraglichen Zeitraum ...“) - GISA erst am 30. März 2015 in Betrieb gegangen ist.

Im einzelnen wurden folgende Indizien zur Stellungnahme aufgelistet:

„C“ Bau GmbH

- häufige GF-Wechsel*
- Geschäftsanbahnung durch die AN*
- keine bauspezifischen Kenntnisse der GF (einzige Ansprechpartnerin)*
- kein Personal*

„D“ Bau GmbH

- häufige GF-Wechsel
- Geschäftsanbahnung durch die AN

E Bau GmbH

- GF-Wechsel unmittelbar vor der Auftragsvergabe
- Geschäftsanbahnung durch die AN
- keine nachgewiesene Qualifikation (keine gewerberechtliche Geschäftsführung ab 18. 3. 2008)
- kein Personal

F Bau GmbH

- Geschäftsanbahnung durch die AN
- keine Übereinstimmung der Unterschriften des GF mit den Vertragsunterschriften G Bau und Handels GmbH
- häufige GF-Wechsel
- GF-Wechsel unmittelbar vor der Auftragsvergabe
- Geschäftsanbahnung durch die AN

„H“ Bau & Handel GmbH

- GF-Wechsel unmittelbar nach der Auftragsvergabe
- Geschäftsanbahnung durch die AN
- keine nachgewiesene Qualifikation (keine gewerberechtliche Geschäftsführung ab 21. 7. 2009)
- keine Übereinstimmung der Unterschriften des GF mit den Vertragsunterschriften I GmbH

- GF-Wechsel unmittelbar nach der Auftragsvergabe
- Geschäftsanbahnung durch die AN

- keine Übereinstimmung der Unterschriften des GF mit den Vertragsunterschriften „J“ Immobilien GmbH

- GF-Wechsel unmittelbar vor der Auftragsvergabe
- Geschäftsanbahnung durch die AN

- keine nachgewiesene Qualifikation (keine gewerberechtliche Geschäftsführung ab 3. 5. 2007)

- keine Übereinstimmung der Unterschrift des GF mit der Rahmenvertragsunterschrift

K Bau GmbH

- *Geschäftsanbahnung durch die AN*
 - *keine nachgewiesene Qualifikation (keine gewerberechtliche Geschäftsführung ab 23. 6. 2008)*
 - *keine Übereinstimmung der Unterschriften des GF mit einzelnen Vertragsunterschriften*
- L Reinigungsdienst GmbH*
- *häufige GF-Wechsel*
 - *GF-Wechsel nach der Auftragsvergabe*
 - *Geschäftsanbahnung durch die AN*
 - *keine Übereinstimmung der Unterschrift des GF mit der Vertragsunterschrift*
 - *keine nachgewiesene Qualifikation (keine gewerberechtliche Geschäftsführung ab 15. 11. 2005)*

M Bau GmbH

- *Geschäftsanbahnung durch die AN*
- *keine Übereinstimmung der Unterschrift des GF mit der Rahmenvertragsunterschrift:*
- *keine nachgewiesene Qualifikation (keine gewerberechtliche Geschäftsführung ab 15. 8. 2006)*

5. Beweiswürdigung

Aus den bisher im Rahmen der Außenprüfung und im erweiterten Ermittlungsverfahren vorliegenden Unterlagen und Nachweise ergibt sich zusammenfassend folgendes:

5.1. Die Auftragnehmerinnen der Abgabenschuldnerin sind Konstrukte, die lediglich zur Verschleierung des wahren Zahlungsempfängers dienen. Die Umstände weisen darauf hin, dass bereits zu Beginn der Geschäftsbeziehungen mit der Abgabenschuldnerin keine real existierenden Unternehmen vorlagen. Entstehung kurz vor der Auftragsvergabe oder häufige Wechsel der Verantwortungsträger, unrichtige Vertragsunterschriften etc. machen es wahrscheinlicher, dass die Unternehmen nur als Konstrukte für dahinter stehende Machthaber genutzt wurden, als korrekt am Markt unternehmerisch aufzutreten. Dies führte zu erheblichen Ausfällen von Steuern, Abgaben und Beiträgen.

5.1.1 . Sämtliche formalrechtlich bestehenden Subunternehmer existierten nicht real (keine Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsleben)

Um eine Person/ein Unternehmen als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, ist die „formelle Existenz“ im Rechtssinn etwa einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungsleger (vgl. VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

In Ergänzung der Ausführungen zu den steuerlichen Feststellungen lt. Textziffer 1 aus der Niederschrift vom 4. Oktober 2011 wird hinsichtlich der Empfängernennung gem. §

162 BAO unter Berücksichtigung der im Rahmen des Vorhalteverfahrens vorgelegten Nachweise und Unterlagen folgendes festgestellt:

An keiner der im Firmenbuch angegebenen Adressen verfügten die vorgeblichen Subfirmen nachweislich über eine GA. Im Nachfolgenden wird konkret dargelegt, was durch Organe der Abgabenbehörden im Rahmen von (Vor-)Erhebungen hinsichtlich der vorgeblichen GA der Subfirmen festgestellt wurde:

- „C“ Bau GmbH (Leistungszeitraum 8/2008 bis 11/2008): Lt. Begehung am 4. September 2008 und am 28. Oktober 2008 wurde an der angeblichen GA kein Betrieb vorgefunden, als Firmenschild fungierte ein Post-Ilt mit der Bezeichnung „C Bau“
- „D“ Bau GmbH (Leistungszeitraum 2/2008 bis 11/2008): Lt. Begehung am 6. November 2008 und am 12. November 2008 war nur ein leeres Kellerabteil vorhanden, das durch den Garten des Wohngebäudes erreichbar war (Spinnweben an der Tür, Briefkasten voll)
- E Bau GmbH (Leistungszeitraum 5/2008 bis 7/2008): Im Zuge der Abtretung an ein anderes Finanzamt (FA) wurde durch das FA Wien 12/13/14/Purkersdorf festgestellt, dass das Subunternehmen an der GA unbekannt ist (tatsächliche Abtretung im 7/2008)
- F Bau GmbH (Leistungszeitraum 2/2007 bis 7/2007): Lt. Hausverwaltung existiert an der GA kein Unternehmen, es wohnt dort jemand anderer
- G Bau und Handels GmbH (Leistungszeitraum 2/2008 - 5/2008): Lt. Hausverwaltung war die GA ab 1. Februar 2008 leerstehend (unbenutztes Geschäftslokal)
- „H“ Bau & Handel GmbH (Leistungszeitraum 3/2009 bis 5/2009): Lt. NS mit der Vermieterin der Wohnung in Adresse1 war immer ein Hr. AH Al Hauptmieter; einen Betriebssitz hat es lt. Steuerfahndung weder dort noch an der neuen GA in Adresse2 gegeben.
- I GmbH (Leistungszeitraum 8/2009 bis 11/2009): Lt. Erhebung des FA Wien 6/7/15 am 25.9.2009 befindet sich an der GA eine leerstehende, offensichtlich ungenutzte Wohnung
- „J“ Immobilien GmbH (Leistungszeitraum 8/2007 bis 9/2007): anlässlich der Konkursöffnung wurde durch den Masseverwalter festgestellt, dass sich an der GA niemals ein Unternehmen befand (Fahrradschupfen/Lager).
- K Bau GmbH (Leistungszeitraum 4/2008 bis 8/2008): Lt. Begehung durch die Abgabensicherung am 12. September 2008 war am Postkasten der GA in Adresse3 "XY" zu lesen , an der Wohnungstüre selbst stand kein Name; lt. Auskunft der Nachbarin wohnen hier bereits seit 5 Jahren Herr und Frau "X".
- Hinsichtlich der L Reinigungsdienst GmbH und der M Bau GmbH liegen keine behördlichen Erhebungsunterlagen für die Leistungszeiträume 1/2007 bis 2/2007 bzw. 2004/07 bis 2005/07 vor. Durch den Abgabepflichtigen selbst wurden keine Nachweise vorgelegt, die belegen, dass an den im Firmenbuch genannten Adressen der in Rede stehenden Subunternehmen auch tatsächlich ein reales Unternehmen existierte.

5.1.2. Vertragliche Vereinbarungen werden bei der Abrechnung nicht berücksichtigt.

Bei der Leistungsabrechnung und darauf basierender prompter Zahlung wird regelmäßig auf den Abzug eines Haftungs-/Deckungsrücklasses verzichtet. Lt. Angaben der Abgabenschuldnerin ist dies jedoch im jeweiligen Werkvertrag mit 10 % der gesamten Rechnungssumme innerhalb einer im Baugewerbe üblichen Frist nach Fertigstellung vorgesehen (Auskunftsbeantwortung vom 24. September 2018, Pkt. 3.4).

5.1.3. Konkursöffnung in zeitlicher Nähe zum Ende der Geschäftsbeziehung mit der Abgabenschuldnerin

[...]

5.2. Bereits zum Zeitpunkt der Geschäftsbeziehungen mit den Subunternehmen wäre für die Abgabenschuldnerin erkennbar gewesen, dass die Gesellschaften real gar nicht existieren.

Bei Betrugsstrukturen ist es typisch, dass der Anschein erweckt wird, es handle sich um tatsächlich tätige Unternehmen. Eintragungen in das Firmenbuch, Anmeldungen bei der Sozialversicherung und beim Finanzamt sollen den Eindruck vermitteln, es gäbe die Unternehmen tatsächlich. Gerade in der Bauwirtschaft ist es seit langem bekannt, dass gehäuft Personen am Markt auftreten, die als Organe von Betrieben den Anschein einer unternehmerischen Tätigkeit zu erwecken trachten (Nachweise: Sozialbetrugsgesetz ab 1. 3. 2005, Fachartikel in der Bauzeitung, Tagesberichterstattungen).

Zur Anerkennung von Zahlungen verlangt der Gesetzgeber, wenn eine auf § 162 BAO gestützte Anfrage ergangen ist, eine die Nennung von Gläubigern oder Empfängern umfassende Beweisführung durch die Partei. Die Regelung des § 162 BAO stellt somit eine Ausnahme von der freien Beweiswürdigung dar und führt zu einer Umkehr der Beweislast.

Dieser umfassenden Beweisführung ist u.a. mit den Schlüsselaussagen der Auskunftsbeantwortung, dass es „bei den in Rede stehenden Subunternehmen um - rechtlich existente - Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, die durchgehend durch deren geschäftlichen Betrieb Leistungen in den fraglichen Prüfungszeiträumen erbringen konnten“, in keinem Fall Genüge getan.

Von einem Unternehmen wird - gerade was die Hochrisikobranche Bau betrifft - die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes besonders gefordert. Ein Unternehmer in dieser Branche ist daher schon von vornherein zu erhöhter Aufmerksamkeit verpflichtet.

Eine erhöhte Wachsamkeit ist außerdem beim Beginn von Geschäftsbeziehungen erforderlich. Dies besonders dann, wenn die Geschäftsanbahnung durch potenzielle AN passiert, ohne dass diese der/dem AG bekannt ist. In dieser Phase reicht die Einholung von Firmenbuchauszügen, Gewerbeberechtigungen, das Vorhandensein einer UID-Nummer usw. nicht aus. Je höher das Auftragsvolumen des einzelnen Geschäfts ist, je unbekannter die Geschäftspartnerinnen umso weiter gehende Prüfpflichten sind dem Unternehmer auch zumutbar.

Dies gilt jedenfalls bei Unternehmen, die erst kurz existieren (diesfalls mit wenigen Ausnahmen kürzer als ein Jahr, tw. sogar erst wenige Monate).

Einem GF, der die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes beachtet, werden auch die in Medienberichten thematisierten Methoden und Vorgangsweisen der sogenannten „Scheinfirmen“ am Bau nicht entgangen sein können (Pkt. 0, 1. Absatz). Jedenfalls sollten bei Auftreten von ungewöhnlichen Geschäftspraktiken (z.B. nur Besprechungen am Bauplatz) bereits vermehrt Überprüfungshandlungen - über die formalen hinaus - gesetzt werden.

Im gegenständlichen Fall stellte sich jedoch heraus, dass der GF der Abgabenschuldnerin zu keinem Zeitpunkt einen „Firmenstandort“ persönlich besucht oder andere nachprüfbare Tatsachen aufgezeigt hat, um die Existenz und behauptete wirtschaftliche Tätigkeit der vorgeblichen Subfirmen nachweisen zu können.

Es widerspricht den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass bei Auftragsverhältnissen der den im Bericht genannten Größenordnungen

- Geschäfte ausschließlich durch die AN ohne Referenzen angebahnt wurden,*
- Unterschriften auf Verträgen nicht mit dem Firmenbuch abgeglichen wurden,*
- sich der GF der Abgabenschuldnerin nach eigenen Angaben nicht um die Auftragsabwicklung kümmerte,*
- keine Haftrücklässe zurückbehalten wurden,*
- niemals für den GF der Abgabenschuldnerin die Notwendigkeit bestand, für Rückfragen, Ergänzungs- oder Änderungswünsche persönlich mit den Organen der Subunternehmen an deren GA in Kontakt zu treten.*

In der Beantwortung des schriftlichen Auskunftsverfahrens (Pkt. 4) werden zu den Fragen hinsichtlich der Sorgfaltspflicht bei der Überprüfung der Geschäftsbeziehungen zu den in Rede stehenden Subunternehmen ebenfalls keine entsprechenden Unterlagen/Nachweise durch die Abgabenschuldnerin vorgelegt.

Es wurden Geschäftsbeziehungen zu Gesellschaften mit erheblichem Auftragsvolumen unterhalten, die von der Abgabenbehörde als Betrugsstrukturen beurteilt werden. Trotz der Häufung auffälliger Indizien (z.B. GF-Wechsel unmittelbar vor Auftragsvergabe) wurde es in keinem Fall für notwendig erachtet eine inhaltliche Überprüfung vorzunehmen. Unter Berücksichtigung all dieser Gesichtspunkte ist das Verhalten der Abgabenschuldnerin ein auffällig sorgloses, das damit die Rechtsfolgen des § 162 BAO zumindest in Kauf nimmt. Hätte der GF der Abgabenschuldnerin jemals persönlich nur die vorgeblichen „Firmenstandorte“ aufgesucht oder durch MA aufsuchen lassen, wäre dadurch leicht zu erkennen gewesen, dass diese nicht existieren. Im Nachhinein zeigt sich, dass bereits diese einfache und zumutbare Überprüfung gereicht hätte, um die Geschäftsbeziehung hinterfragen zu müssen und damit die Rechtsfolgen des § 162 BAO abzuwenden.

Somit ist es nicht der fehlende Betriebssitz sondern die Summe der Indizien, die einen ordentlichen Kaufmann aufmerksam hätte machen müssen:

- *Gründung einzelner Gesellschaften unmittelbar vor der Geschäftsbeziehung*
- *(häufige) Wechsel von handelsrechtlichen GF (teilweise unmittelbar vor oder nach Beginn der Geschäftsbeziehung)*
- *Ausscheiden gewerberechtlicher GF vor und während der Geschäftsbeziehungen*
- *Art der Geschäftsanbahnung (einseitige Initiative der AN)*
- *Fehlende Referenzen (teils keine gewerberechtlichen GF, teils neu am Markt)*
- *Unregelmäßigkeiten bei den Unterlagen (unrichtige Unterschriften)*

6. Rechtsfolgen

§ 162 BAO lautet:

(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Da wegen der fehlenden Sorgfaltspflichten durch das geprüfte Unternehmen die Empfänger der abgesetzten Beträge nicht genannt werden können, sind die betreffenden Betriebsausgaben nach § 162 BAO nicht anzuerkennen und werden daher dem bisherigen Ergebnis hinzugerechnet.

Die zahlenmäßige Darstellung kann der Niederschrift vom 4. Oktober 2011 entnommen werden.

Beschwerde

Die Bf legte durch ihren rechtsfreundlichen Vertreter Beschwerde mit Schriftsatz vom 11.12.2018 ein und führte dazu wie folgt aus:

I. Körperschaftssteuerbescheide 2007, 2000, 2009

vom 07.11.2018 zu Steuernummer X; betreffend Abgabenfestsetzungen und Abgabennachforderungen; allesamt zugestellt am 09.11.2018; Dazugehörige Bescheidbegründung vom 06.11.2018, zugestellt am 12.11.2018;

II. Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007, 2008, 2009

vom 07.11.2018 zu Steuernummer X; betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen; allesamt zugestellt am 09.11.2018

*III. Bescheide vom 07.11.2018 über die Wiederaufnahme des Verfahrens zu
Bescheid vom 04.11.2008 betreffend Körperschaftssteuer 2007,
Bescheid vom 02.10.2009 betreffend Körperschaftssteuer 2008,
Bescheid vom 09.09.2010 betreffend Körperschaftssteuer 2009,
sämtliche zu Steuernummer X; allesamt zugestellt am 09.11.2018*

...

I. Beschwerdegegenstand und Beschwerdeerklärung.

*Gegen die erlassenen Bescheide des Finanzamt Wien 4/5/10 als belangte Behörde
vom 07.11.2018 zu Abgabenkonto X, allesamt zugestellt am 09.11.2018 zu Händen des
steuerlichen Vertreters, B Steuerberatungs GmbH, hinsichtlich des*

*Körperschaftssteuerbescheides 2007 vom 07.11.2018 zu Abgabenkonto X betreffend
Abgabenfestsetzung in Höhe von EUR 503.713,65 und Abgabennachforderung in Höhe
von EUR 484.389,91, samt Bescheidbegründung vom 06.11.2018*

und

*Körperschaftssteuerbescheides 2008 vom 07.11.2018 zu Abgabenkonto X betreffend
Abgabenfestsetzung in Höhe von EUR 556.379,21 und Abgabennachforderung in Höhe
von EUR 529.230,27, samt Bescheidbegründung vom 06.11.2018*

und

*Körperschaftssteuerbescheides 2009 vom 07.11.2018 zu Abgabenkonto X betreffend
Abgabenfestsetzung in Höhe von EUR 88.962,22 und Abgabennachforderung in Höhe von
EUR 67.693,36, samt Bescheidbegründung vom 06.11.2018*

sowie

*des Bescheides vom 07.11.2018 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 in Höhe
von EUR 51.459,16,*

*des Bescheides vom 07.11.2018 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 in Höhe
von EUR 50.394,90, und*

*des Bescheides vom 07.11.2018 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 in Höhe
von EUR 6.124,76,*

als auch

*des Bescheides vom 07.11.2018 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend
Körperschaftssteuer für das Jahr 2007 (Bescheid vom 04.11.2008);*

*des Bescheides vom 07.11.2018 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend
Körperschaftssteuer für das Jahr 2008 (Bescheid vom 02.10.2009); und*

*des Bescheides vom 07.11.2018 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend
Körperschaftssteuer für das Jahr 2009 (Bescheid vom 09.09.2010);*

samt Bescheidebegründung vom

erhebt die umseits bezeichnete Abgabepflichtige A Bau GmbH als Beschwerdeführerin über ihren umseits ausgewiesenen Vertreter unter einem binnen offener Frist gegen alle vorgenannten Bescheide unter einem gemäß § 130 Abs 1 Z 1 B-VG die Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht,

sofern die belangte Behörde durch Vorentscheidung nicht antragsgemäß entscheidet.

Der jeweils oben angeführte Bescheid wird vollinhaltlich wegen Rechtswidrigkeit angefochten.

Jeder einzelne der angefochtenen Bescheide verletzt gemäß § 132 Abs 1 Z 1 B-VG in §§ 7 und 9 VwGVG die einfachgesetzlich gewährleisteten Rechte der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin, wie folgt:

I. Sachverhalt:

I.I. Körperschaftssteuerbescheide 2007, 2008, 2009:

Die belangte Behörde hat bei der Abgabepflichtigen für die Veranlagungszeiträume 2007, 2008 und 2009, betreffend Umsatz- und Körperschaftssteuer im erstinstanzlichen Abgabungsverfahren im Jahre 2011 eine Außenprüfung und Nachschau für 01/2010 bis 12/2010 vorgenommen und nach Schlussbesprechung gemäß §§ 149 Abs 1, 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung betreffend der Subunternehmen

„C“ Bau GmbH (FN CF),

über Leistungen im Zeitraum 08/2008 - 11/2008 in der Höhe von € 64.595,82;

„D“ Bau GmbH (FN DF),

über Leistungen im Zeitraum 02/2008-11 / 2008 in Höhe von € 1.102.177,96;

E Bau GmbH (FN EF),

über Leistungen im Zeitraum 06-07 /2008 in Höhe von € 122.436,66;

F Bau GmbH (FN FF),

über Leistungen im Zeitraum 02/2007-12/ 2007 in Höhe von € 1.837.286,97;

G Bau und Handels GmbH (FN GF),

über Leistungen im Zeitraum 02/ 2008-05/ 2008 in Höhe von € 241.712,39;

„H“ Bau und Handels GmbH (FN HF),

über Leistungen im Zeitraum 03 / 2009-05/ 2009 in Höhe von € 82.371,03;

I GmbH (FN IF),

über Leistungen im Zeitraum 08/2009-11/2009 in Höhe von € 99.945,30;

„J“ Immobilien GmbH (FN JF) ,

über Leistungen zwischen 08/2007 und 09/2007 in Höhe von € 39.077,00;

K Bau GMBH (FN KF),

über Leistungen im Zeitraum 04/ 2008w08/ 2008 in Höhe von € 492.551,67;

L Reinigungsdienst GmbH (FN LF),

über Leistungen zwischen 01 und 02/2007 in Höhe von € 132.873,49;

M Bau GmbH (FN MF),

über Leistungen im Zeitraum 04/2007-05/2007 in Höhe von € 17.519,90;

einen schriftlichen Bericht erstattet.

Dieser Bericht war am 05.10.2011 Grundlage für die Erlassung von Körperschaftssteuerbescheiden für den Veranlagungszeitraum 2007, 2008 und 2009. Gegen diese Bescheide hat die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin am 04.11.2011 über ihre steuerliche Vertretung Berufung erhoben. Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom 18.09.2015, Zl. RV/ 7102303/ 2012 die als Beschwerde weiterwirkende Berufung gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen; die Bescheide blieben unverändert. Die ordentliche Revision wurde gemäß Art 133 Abs 4 B-VG und Art 133 Abs 9 B-VG iVm § 25a VwGG nicht zugelassen. Gegen dieses Erkenntnis hat die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin am 14.10.2015 über ihre anwaltliche Vertretung eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 18.10.2017 zu GZ: Ra 2015/13/0054-5 das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 18.09.2015, Zl. RV/7102303/2012, soweit es die Körperschaftsteuer 2007 bis 2009, betreffend der erwähnten Subunternehmen betrifft, mit der Rechtsanschauung aufgehoben, dass

- 1. die erstinstanzlichen Ausführungen, worauf sich das Bundesfinanzgericht stützt, nicht nachvollziehbar sind, denn bei den hier in Rede stehenden Subunternehmern handelt es sich um - rechtlich existente - Gesellschaften mit beschränkter Haftung,*
- 2. es an Feststellungen fehlt, dass die Zahlungen der hier in Rede stehenden Abgabepflichtigen, die durchgehend auf Bankkonten der rechtlich existenten Subunternehmer erfolgten, tatsächlich weitergeleitet wurden,*
- 3. nicht einordenbar und in ihrer Tragweite erschließbar die Feststellung ist, dass der Geschäftsführer der Abgabepflichtigen niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe, zumal von der Finanzbehörde I. Instanz nicht dargelegt wird, ob und inwieweit dies in der Baubranche üblich sei,*
- 4. durch den Umstand, dass es sich bei den genannten Subunternehmern - um rechtlich existente - Gesellschaften handelt, wird durch den Hinweis auf die Musterzeichnungsunterschriften und der gegenüber der Abgabepflichtigen abgegebenen Unterschriften noch nicht dargetan, dass die besagten Subunternehmer als „Briefkastengesellschaften“, die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit der Firmenbezeichnung erschöpfen, zu qualifizieren sind.*

Gemäß § 63 Abs 1 VwGG ist das Bundesfinanzgericht und die belangte Behörde verpflichtet, in der betreffenden Betriebsprüfungsangelegenheit mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Dem entsprechend, hat das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 16.11.2017 zu GZ: RV/ 7105250/2017 die Körperschaftsbescheide 2007, 2008 und 2009 gemäß § 278 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die belangte Behörde aufgehoben und der belangten Behörde nachstehendes aufgetragen:

1. Im fortgesetzten Verfahren ist zu ermitteln, ob und welche „Zahlungen vom vorgeschobenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden“, indem Rückflüsse von den Bankkonten der Subunternehmer vorgenommen wurden;
2. zu ermitteln ist auch, ob und inwieweit es in der Baubranche üblich ist, dass Geschäftsführer (oder Mitarbeiter) von Bauunternehmen den Firmensitz der von ihnen beauftragten Subunternehmer aufsuchen;
3. Zuletzt ist über die bisherigen Ermittlungen hinausgehend zu ermitteln, ob Subunternehmer, die als Empfänger gemäß § 162 BAO nicht anerkannt wurden, als „Briefkastengesellschaften“ die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit der Firmenbezeichnung erschöpfen zu qualifizieren sind;
4. Allenfalls wäre, sofern die unter 1 bis 3 genannten Ermittlungen im Zusammenhang mit den bisherigen Ermittlungsergebnissen dazu führen, dass von einer Empfängerbenennung auszugehen ist, eine neuerliche Außenprüfung der betreffenden Aufwendungen der Höhe nach vorzunehmen und gegebenenfalls mit Schätzung gemäß § 184 BAO vorzugehen.

Obgleich die vorgenannten Aufträge an die belangte Behörde am 16.11.2017 ergangen sind, hat die belangte Behörde erst nach einem verstrichenen Zeitraum von mehr als 10 Monaten! am 29.08.2018 an die Abgabepflichtige Beschwerdeführerin im Wege eines Vorhalteverfahrens ein schriftliches Auskunftersuchen mittels Fragenkataloges gestellt, worin unter neuerlicher Stützung der bereits bekannten Aktenlage und des bekannten Ergebnisses der Schlussbesprechung vom 04.01.2011, offenkundig - entgegen der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes und des erwähnten Ermittlungsauftrages des Bundesfinanzgerichtes - die gleichen Fragen gestellt wurden, wie bereits in der erwähnten abgeführten Betriebsprüfung im Jahre 2011.

Die abgabepflichtige Beschwerdeführerin hat unter Offenlegungs- und Wahrheitspflicht binnen offener Frist am 24.09.2018 für die Beurteilung der gestellten abgabenrechtlichen Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Sinne des § 21 Abs 1 BAO wiederholt (wie schon im ersten Rechtsgang) den wahren wirtschaftlichen Gehalt zu den erwähnten Subunternehmen dargelegt und hat dem Auskunftersuchen vollinhaltlich Rechnung getragen. Die abgabepflichtige Beschwerdeführerin hat dabei wie schon im ersten

Rechtsgang die verlangten Angaben zur Empfänger bzw. Gläubigerbenennung iSd § 162 BAO weder verweigert noch verschleiert.

Mit dem Vorhalteverfahren hat die belangte Behörde ihre Verpflichtung, mit den zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen, nicht erfüllt.

Dies zeigt sich daran, dass der Verwaltungsgerichtshof im ersten Rechtsgang bereits festgestellt hat, dass die hier in Rede stehenden Subunternehmen rechtlich existente Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind und die Zahlungen durchgehend auf die Bankkonten der rechtlich existenten Subunternehmer erfolgt sind.

Zu dem Auftrag des Bundesfinanzgerichtes an die belangte Behörde, zu ermitteln, ob diese Zahlungen nur vorgeschoben sind und an einen tatsächlichen Empfänger weitergeleitet wurden, indem Rückflüsse von den Bankkonten der Bankkonten der Subunternehmer vorgenommen wurden, liegt kein Ermittlungsergebnis vor. Denn tatsächlich gibt es keine solcherart Rückflüsse.

Ebenso war bereits im ersten Rechtsgang für den Verwaltungsgerichtshof nicht einordenbar und in ihrer Tragweite erschließbar, inwieweit es in der Baubranche üblich sei, dass der Geschäftsführer der abgabenschuldigen Beschwerdeführerin den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufzusuchen habe.

Zu dem Auftrag des Bundesfinanzgerichtes an die belangte Behörde zu ermitteln, ob und inwieweit es in der Baubranche üblich ist, dass Geschäftsführer (oder Mitarbeiter) von Bauunternehmen den Firmensitz der von ihnen beauftragten Subunternehmer aufsuchen, liegt gleichfalls kein tatsächliches Ermittlungsergebnis vor.

Schließlich war für den Verwaltungsgerichtshof bereits im ersten Rechtsgang durch den Umstand, dass es sich bei den genannten Subunternehmern um rechtlich existente Gesellschaften handelt, noch nicht dargetan, dass die besagten Subunternehmer durch den Hinweis auf die Musterzeichnungsunterschriften und der gegenüber der Abgabenschuldigen Beschwerdeführerin abgegebenen Unterschriften als „Briefkastengesellschaften“ zu qualifizieren sind, die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit der Firmenbezeichnung erschöpfen.

Zu dem Auftrag des Bundesfinanzgerichtes an die belangte Behörde über die bisherigen im ersten Rechtsgang erfolgten Ermittlungen hinausgehend zu ermitteln, ob Subunternehmer, die als Empfänger gemäß § 162 BAO nicht anerkannt wurden, als „Briefkastengesellschaften“ die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit der Firmenbezeichnung erschöpfen zu qualifizieren sind; liegt desgleichen kein tatsächliches Ermittlungsergebnis vor.

Wie gesagt, es hat sich die belangte Behörde - entgegen den vorgenannten Aufträgen - lediglich auf Grundlage mit einem Vorhalteverfahren begnügt. Ohne über im ersten Rechtsgang hinausgehende Ermittlungen vorzunehmen, nur unter Stützung der bereits bekannten Aktenlage und des bekannten Ergebnisses der

Schlussbesprechung des ersten Rechtsganges, welche bereits Grundlagen für die aufgehobenen Körperschaftsbescheide waren, hat die belangte Behörde ihr schriftlichen Auskunftersuchen vom 29.08.2018 an die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin gerichtet. Darin wurden unverändert die gleichen Fragestellungen an die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin gestellt, welche bereits im erstinstanzlichen Ermittlungsverfahren abgehandelt wurden. Die Beschwerdeführerin hat in Ihrer Auskunftsbeantwortung vom 24.09.2018 ausdrücklich auf diesen Umstand hingewiesen.

Zur Vermeidung von Rechtsnachteilen im Sinne des § 162 Abs 2 BAO für die Beurteilung der gestellten abgabenrechtlichen Fragen im Sinne des § 21 Abs 1 BAO hat die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wiederholt die verlangten Angaben zum wahren wirtschaftlichen Gehalt getätigt. Im Sinne des § 162 Abs 1 BAO wurde unter vollständiger genauer Bezeichnung umfassend dargestellt, dass die hier in Rede stehenden Subunternehmen keine „Briefkastengesellschaften“ sind, sondern firmenrechtlich existente Gesellschaften mit beschränkter Haftung, welche unter gewerberechtlich konzessionierten befugten geschäftlichen Betrieb die hier in Rede stehenden Bauleistungen erbracht haben; so auch im fraglichen Prüfungszeitraum. Alle Subunternehmer hatten gültig behördlich erteilte fachlich relevante Gewerbebewilligungen vorzuweisen. Diese Umstände wurden in den einzelnen Insolvenzverfahren gleichfalls durch die Masseverwalter festgestellt. Die aufgrund erbrachter und geprüfter Leistungen erfolgte Rechnungslegung gelangte vorwiegend - wie im geschäftlichen Verkehr üblich - im Postwege an die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin. Die Zahlungen erfolgten durchgehend auf die Bankkonten der rechtlich existenten Subunternehmer, wobei diese Zahlungen keine vorgeschobenen Zahlungen sind, als auch keine Rückflüsse von den Bankkonten der Subunternehmer bestehen. Es kann gesagt werden, dass keine vorgeschobenen Zahlungen und auch keine Rückflüsse von Bankkonten der Subunternehmer existieren. Es ist durchgehend von einer Empfängerbenennung auszugehen.

Ermittlungen darüber, ob es in der Baubranche üblich sei, dass der Geschäftsführer der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufzusuchen habe, wurden von der belangten Behörde nicht getätigt. Es liegt dazu kein Ermittlungsergebnis vor. Dazu kann gesagt werden, dass es in der Baubranche nicht üblich ist, dass der Geschäftsführer der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufzusuchen habe. Alle abgeschlossenen Werkverträge wurde so weit als möglich - auch ihren optischen Erscheinungsbild nach - geprüft.

Ebenso liegt kein über den ersten Rechtsgang hinausgehendes Ermittlungsergebnis vor, dass die hier in Rede stehenden Kapitalgesellschaften als „Briefkastengesellschaften“ qualifiziert, die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit der Firmenbezeichnung erschöpfen. Bei den in Rede stehenden Kapitalgesellschaften kann gesagt werden, dass es sich um rechtlich existente Gesellschaften mit beschränkter

Haftung handelt, die durch ihren geschäftlichen Betrieb Leistungen in den fraglichen Prüfungszeiträumen erbringen konnte.

Zusammengefasst kann gesagt werden, dass die belangte Behörde im zweiten Rechtsgang ihrer Verpflichtung, den Sachverhalt genügend zu erheben, nicht nachgekommen ist, was zur Folge hat, dass die von der belangten Behörde bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen nicht schlüssig sind, sie somit nicht den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen. Mit Blick auf die von der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin getätigte Auskunftsbearbeitung vom 24.09.2018 und der von der belangten Behörde zu den angefochtenen Bescheiden erfolgte Bescheidbegründung vom 06.11.2018 erweist sich, dass die belangte Behörde bei den angestellten Erwägungen den Sachverhalt inhaltlich nur unter Stützung des Akteninhaltes des erstinstanzlichen Verfahrens herangezogen hat.

Ohne - höchstgerichtlich und vom Bundesfinanzgericht aufgetragene - Aufnahmen des Beweises wurden von der belangten Behörde im zweiten Rechtsgang in einer Art vorgreifender Beweiswürdigung auf Sachlage der erstinstanzlichen Außenprüfung Feststellungen getroffen, die wiederum nicht ausreichend sind, um die Ansicht der belangten Behörde zu tragen. Darüber hinaus wurden im zweitinstanzlichen Vorhalteverfahren in einer Unmöglichkeit des Verlangens (wiederum) unerfüllbare Aufträge zur Vorlage von Unterlagen/Nachweisen erteilt.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften.

I.II. Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007, 2008, 2009:

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird das Vorbringen zum Sachverhalt hinsichtlich der Körperschaftssteuerbescheide 2007, 2008, 2009 zum hier darstellenden Sachverhalt erhoben.

Ergänzend wird ausgeführt:

Nach dem Stand des Ermittlungsverfahrens im zweiten Rechtsgang steht die Abgabenschuld dem Ausmaß nach tatsächlich mit Null fest. Ein Abgabenspruch (nach § 4 Abs 1 BAO) ist nicht entstanden. Dementsprechend fehlt neben der mangelnden Fälligkeit (durch die kassatorischen Beschwerdeerledigungen der betreffenden Körperschaftsbescheide) der behaupteten Abgabensprüche ebenso die Rechtsgrundlage, für die von der belangten Behörde begehren Anspruchszinsen.

Es existiert im relevanten Prüfungszeitraum 2007, 2008 und 2009 kein Vorsoll. Es ist der von der belangten Behörde festgesetzte zinsrelevante Differenzbetrag ident mit der festgesetzten (angefochtenen) Abgabenschuld. Die sich daraus jeweils ergebende Abgabenschuld ist unzweifelhaft eine Nachforderung in Folge des angefochtenen rückwirkenden Ereignisses, welches nach den Bestimmungen des § 205 Abs 6 lit a BAO von der belangten Behörde nicht festzusetzen wäre, worauf die Beschwerdeführerin im Antragswege (auch im Rechtsmittelverfahren) einen Rechtsanspruch hat.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde gleichfalls wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften, verbunden mit den Antrag auf Nichtfestsetzung (§ 205 Abs 6 lit a BAO).

I.III. Bescheide vom 07.11.2018 über die Wiederaufnahme des Verfahrens:

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird das Vorbringen zum Sachverhalt hinsichtlich der Körperschaftssteuerbescheide 2007, 2008, 2009 und das Vorbringen zum Sachverhalt zu den Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007, 2008, 2009 zum hier darstellenden Sachverhalt erhoben. Ergänzend wird ausgeführt:

Es liegen im Anlassfalle in Bezug auf die rechtliche Beurteilung der Sachverhaltselemente weder neue Erkenntnisse noch neue Tatsachen vor. Das vorliegende höchstgerichtliche Erkenntnis stellt jedenfalls keinen Wiederaufnahmegrund dar. Maßgebend ist, dass der belangten Behörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Zusammengefasst hat sich die relevante Sach- und Rechtslage seit der Erlassung des hier relevanten abschließenden Bescheides nicht geändert. Die von der belangten Behörde angestrebte Wiederaufnahme erweist sich mit Blick auf den vorliegenden Sachverhalt als unzulässig.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde ebenso wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Verletzung von Verfahrensvorschriften

III. Zulässigkeit der Beschwerde:

Die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes ist in Abgabensachen gegeben. Die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin ist der Steuerpflicht unterlegen. Die hier in Rede stehenden Bescheide vom 07. November 2018 wurden am 09. November 2018 und die dazugehörige Bescheidbegründung vom 06. November 2018 wurde am 12. November 2018 an die steuerliche Vertretung der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin, der B Steuerberatungs GmbH, ... zugestellt.

Die nunmehr an das zuständige Bundesfinanzgericht erhobene(n) Beschwerde(n) ist (sind) daher rechtzeitig und zulässig.

IV. Beschwerdeggründe:

IV.I. Körperschaftssteuerbescheide 2007, 2008, 2009:

Die erwähnt angefochtenen Bescheide der Abgabenbehörde I. Instanz vom 07. November 2018 zu Abgabenkonto Nr. X - FA BV05 verletzen die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin in ihren subjektiven Rechten.

Diese Rechtsverletzung ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

In der Begründung stützt sich die Abgabenbehörde I. Instanz einzig allein auf die die Verwirklichung eines im ersten Rechtsganges von der Abgabenbehörde I. Instanz angenommen Tatbestandes, welcher vom Verwaltungsgerichtshof durchgängig als

rechtswidrig angesehen wurde. Die belangte Behörde verkennt in ihrer nunmehrig wiederholten Rechtsanschauung, dass der Verwaltungsgerichtshof erkannt hat, dass mangels Verwirklichung eines Tatbestandes, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, der von der belangten Behörde nunmehr wiederholt geltend gemachte Abgabensanspruch nicht entstanden ist.

Neue eingetretene Tatsachen, die im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide einen Tatbestand verwirklichen, an den die Abgabenvorschriften die vorliegend begehrte Abgabepflicht knüpfen, wurden von der Abgabenbehörde I. Instanz im zweiten Rechtsgang vor Erlassung des hier angefochtenen Bescheides nicht festgestellt.

Es wurden von der belangten Behörde, wie vom Bundesfinanzgericht angeordnet, keine Beweise iSd § 183 Abs 1 BAO aufgenommen, welche die Verwirklichung eines Tatbestandes begründen, an dem die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Ebenso hat vor Erlassung des angefochtenen Bescheides durch die belangte Behörde keine - vom Bundesfinanzgericht angeordnete - neuerliche - Außenprüfung der betreffenden Aufwendungen der Höhe nach stattgefunden. Selbst ein Ausmaß an Abgabenschuld steht aufgrund neuer Beweise nicht fest, im Gegenteil, dieses reduziert sich durch die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes gegen Null.

Im Ergebnis fehlen den angefochtenen Bescheiden zum Zeitpunkt ihrer Erlassung durch die maßgebende Sach- und Rechtslage die dafür erforderlichen sachlichen Voraussetzungen; nämlich die Verwirklichung eines Tatbestandes, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht der von der belangten Behörde begehrten Körperschaftssteuer für den Veranlagungszeitraum 2007, 2008 und 2009 knüpfen.

Nach dem Stand des Ermittlungsverfahrens im zweiten Rechtsgang steht tatsächlich die vorliegende Abgabenschuld dem Ausmaß nach mit Null fest.

Dem entsprechend fehlt durch die erstinstanzlich vollständige Behebung der betreffenden Körperschaftsbescheide der behaupteten Abgabensprüche ebenso die Rechtsgrundlage für die von der belangten Behörde begehrten Anspruchszinsen.

Gleichfalls liegen keine Tatsachen für eine Wiederaufnahme der betreffenden Körperschaftssteuerbescheide vor. Es liegen, wie gesagt, keine Erkenntnisse in Bezug auf neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel vor, um entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Die belangte Behörde verkennt, dass die Wiederaufnahme nicht dazu dient, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen. Schon gar nicht stellt das vorliegende erstinstanzliche höchstgerichtliche Erkenntnis einen Wiederaufnahmsgrund dar, auf dessen vollständig bekannter und unveränderter Sachverhaltsgrundlage die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide erlassen hat.

All dies zeigt sich daran, dass die belangte Behörde ohne Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel sich im Wesentlichen im zweiten Rechtsgang wiederum darauf beschränkt, dass die betreffenden Subunternehmer an der im Firmenbuch ausgewiesenen Anschrift keine Geschäftstätigkeit entfaltet hätten. (KE GmbH, MA GmbH, LP GmbH, R GmbH,

T GmbH, D GmbH, LI GmbH, P GmbH, KA GmbH, H GmbH), dass die Unterschriften der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer nicht mit den Unterschriften auf den Verträgen, welche die Revisionswerberin mit den Subunternehmern abgeschlossen habe, übereinstimmten (MA GmbH, LP GmbH, R GmbH, T GmbH, D GmbH, LI GmbH, P GmbH, KA GmbH, H GmbH, L GmbH, C GmbH), dass die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer der Subunternehmer in Österreich nicht gemeldet bzw. nicht auffindbar gewesen seien (KB GmbH, MA GmbH, LP GmbH, R GmbH, D GmbH, LI GmbH, P GmbH, H GmbH), dass an der im Firmenbuch ausgewiesenen Geschäftsanschrift lediglich ein Papier (MA GmbH) bzw. ein "post it" (K GmbH) mit dem Namen des Subunternehmers vorgefunden worden sei, woraus aus all dem die belangte Behörde - ohne genügender Sachverhaltserhebung - im zweiten Rechtsgang wiederum den Schluss gezogen hat, dass sämtliche Subunternehmer nicht real existieren (Punkt 5.1.1. und Punkt 5.2. der Bescheidebegründung). Die belangte Behörde erkennt erneut, dass diese Feststellungen allein nach höchstgerichtlicher Ansicht nicht geeignet sind, den Betriebsausgabenabzug gemäß § 162 BAO abzuerkennen.

Ohne Vorliegen neuer Tatsachen und ohne Aufnahme eines Beweises stellt die belangte Behörde in unzulässig vorgreifender Beweiswürdigung Erwägungen darüber an, dass vertragliche Vereinbarungen bei der Abrechnung nicht berücksichtigt wurden, indem die belangte Behörde ohne Sachverhaltserhebung davon ausgeht, dass von der Beschwerdeführerin bei Leistungsabrechnungen und darauf basierender prompter Zahlung regelmäßig auf den Abzug eines Haftungs-/Deckungsrücklasses verzichtet wird (Punkt 5.1.2. Bescheidebegründung).

Diese Beurteilung ist gleichfalls nicht geeignet, den Betriebsausgabenabzug gemäß § 162 BAO abzuerkennen. Darüber hinaus liegen Tatsachen vor, die eine solcherart Schlussfolgerung nicht rechtfertigen. Denn im Vorhalteverfahren richtete die belangte Behörde ihre Frage nicht darauf, sondern darauf, wie hinsichtlich versteckter Mängel der Arbeiten der hier in Rede stehenden Unternehmen vertraglich vorgesorgt wurde. Die Beschwerdeführerin antwortete darauf, dass die gesetzlichen Haftungsbestimmungen aus Schuldverhältnissen und die Gewährleistung für Sachmängel zum Tragen kommen. Im jeweiligen Werkvertrag ist die gesetzliche Mängelgarantie für Schäden und Mängel die am Bauwerk innerhalb einer im Baugewerbe üblichen Frist nach Fertigstellung auftreten, durch Regelung eines Haftrücklasses (Deckungsrücklasses) von 10 % der gesamten Rechnungssumme vorgesehen (Vgl. Punkt 3.4. der Auskunftsbearbeitung der Beschwerdeführerin vom 24.09.2018). Ein Ermittlungsergebnis im Vorhalteverfahren des zweiten Rechtsganges, dass die Beschwerdeführerin bei der Leistungsabrechnung auf den Haftungs-/Deckungsrücklass verzichtete, liegt schlichtweg nicht vor und entspricht die Beurteilung der belangten Behörde mit Blick auf die im ersten Rechtsgang geprüften Leistungsabrechnungen und darauffolgenden Zahlungen weder den Denkgesetzen noch den allgemeinen Erfahrungen sowie ist, wie gesagt, nicht geeignet, den Betriebsausgabenabzug gemäß § 162 BAO abzuerkennen.

Weiters stellt die belangte Behörde - ohne Vorliegen neuer Tatsachen - Erwägungen darüber an, dass die in relativ zeitlicher Nähe zum Leistungszeitraum erfolgten Konkursöffnungen der betreffenden Subunternehmen

(KB GmbH (Leistungszeitraum 08/2008 bis 11/2008) am 11.12.2008, MA GmbH (Leistungszeitraum 02/2008 bis 11/2008) am 06.03.2009, LP GmbH (Leistungszeitraum 05/2008 bis 07/2008) am 28.11.2008, R GmbH (Leistungszeitraum 02/2007 bis 07/2007) am 07.04.2008, T GmbH (Leistungszeitraum 02/2008 bis 05/2008) am 06.08.2008, D GmbH (Leistungszeitraum 03/2009 bis 05/2009) am 25.08.2008, LI GmbH (Leistungszeitraum 08/2009 bis 11/2009) am 18.12.2009, P GmbH (Leistungszeitraum 08/2007 bis 09/2007) am 17.12.2007, H GmbH (Leistungszeitraum 04/2008 bis 08/2008) am 02.10.2008, L GmbH (Leistungszeitraum 01/2007 bis 02/2007) am 30.04.2007, und C GmbH (Leistungszeitraum 04/2007 bis 05/2007) am 18.07.2007)

Umstände für Konstrukte darstellen, die lediglich zur Verschleierung des wahren Zahlungsempfängers dienen (Vgl. Punkt 5.1 iVm Punkt 5.1.3 der Bescheidbegründung).

Diese Beurteilung entspricht weder den Denkgesetzen noch den allgemeinen Erfahrungen und ist nicht geeignet, den Betriebsausgabenabzug gemäß § 162 BAO abzuerkennen. Denn dazu hat die belangte Behörde den Sachverhalt nicht genügend erhoben und sind die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen nicht schlüssig. Darüber hinaus liegen Tatsachen vor, die eine solcherart Schlussfolgerung nicht rechtfertigen. Bekanntermaßen durchgehend wurde in den jeweilig erwähnten Konkursverfahren festgestellt, dass die hier in Rede stehenden real existierenden Unternehmen einen geschäftlichen Betrieb hatten und deswegen Leistungen erbringen konnten, so auch im genannten fraglichen Leistungszeitraum und auch im konkursrechtlichen Fortbetrieb durch den Masseverwalter. (Vgl. Auskunftsbearbeitung der Beschwerdeführerin vom 24.09.2018, Punkt 4.1.3.1 (KE GmbH), Punkt 4.2.3.1 (MA GmbH), Punkt 4.3.3.1 (LP GmbH), Punkt 4.4.3.1 (R GmbH), Punkt 4.5.3.1. (T GmbH), Punkt 4.6.3.1. (D GmbH), Punkt 4.7.3.1. (LI GmbH), Punkt 4.8.3.1 (P GmbH), Punkt 4.9.3.1. (H GmbH), Punkt 4.10.3.1 (L GmbH), Punkt 4.11.3.1. (C GmbH)).

Trotz dieser Umstände stellt die belangte Behörde im Punkt 5.2. der Bescheidbegründung ohne Vorliegen neuer Tatsachen-w» unter weitschweifigen Ausführungen allgemeiner Überzeugung Erwägungen darüber an, dass die betreffenden Subunternehmen offenkundig als Betrugsstrukturen zu beurteilen sind, die real gar nicht existieren. Mit Blick auf die im ersten Rechtsgang höchstgerichtliche Rechtsansicht und den darauf begründeten Ermittlungsaufträgen kommt diese Beurteilung der belangten Behörde schon deshalb nicht zum Tragen, weil trotz weitgehenden Ermittlungsauftrags des Bundesfinanzgerichtes zu einer solcherart Beurteilung von der belangten Behörde einerseits der Sachverhalt nicht genügend erhoben worden ist und andererseits diese Erwägungen nicht schlüssig sind, weil Ermittlungen darüber, ob es in der Baubranche üblich sei, dass der Geschäftsführer der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufzusuchen habe, von der belangten Behörde nicht getätigt wurden. Es liegt dazu schlichtweg kein Ermittlungsergebnis vor.

Diese Beurteilung entspricht im Übrigen weder den Denkgesetzen noch den allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und ist mit Blick auf die im ersten Rechtsgang ergangene höchstgerichtliche Rechtsansicht nicht geeignet, den Betriebsausgabenabzug gemäß § 162 BAO abzuerkennen. Dazu kann gesagt werden, dass es nach den Erfahrungen des täglichen Lebens in der Baubranche nicht üblich ist, dass der Geschäftsführer der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufzusuchen habe. Ebenso liegt kein über den ersten Rechtsgang hinausgehendes Ermittlungsergebnis vor, dass die hier in Rede stehenden Kapitalgesellschaften als „Briefkastengesellschaften“ qualifiziert, die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit der Firmenbezeichnung erschöpfen. Vielmehr kann bei den in Rede stehenden Kapitalgesellschaften gesagt werden, dass es sich um rechtlich existente Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, die durch ihren geschäftlichen Betrieb Leistungen in den fraglichen Prüfungszeiträumen erbringen konnte. Die aufgrund erbrachter und geprüfter Leistungen erfolgte Rechnungslegung gelangte vorwiegend - wie im geschäftlichen Verkehr üblich - im Postwege an die abgabepflichtige Beschwerdeführerin. Die Zahlungen erfolgten durchgehend auf die Bankkonten der rechtlich existenten Subunternehmer, wobei diese Zahlungen keine vorgeschobenen Zahlungen sind, als auch keine Rückflüsse von den Bankkonten der Subunternehmer bestehen. Es kann gesagt werden, dass keine vorgeschobenen Zahlungen und auch keine Rückflüsse von Bankkonten der Subunternehmer existieren. Es ist durchgehend von einer Empfängerbenennung auszugehen.

In unzulässiger Weise versucht die belangte Behörde im zweiten Rechtsgang den dazu nicht aufgenommenen Beweis (im Punkt 5.2. der Bescheidbegründung) durch ein vermutetes Ergebnis vorwegzunehmen, indem durch antizipative Beweiswürdigung der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin - neuerlich im zweiten Rechtsgang - vorgehalten wird, dass zu keinem Zeitpunkt der Geschäftsführer der Abgabenschuldnerin einen „Firmenstandort“ der hier in Rede stehenden Subunternehmer persönlich besucht habe oder andere nachprüfbare Tatsachen aufgezeigt habe, um die Existenz und behauptete wirtschaftliche Tätigkeit der hier in Rede stehenden Subfirmen nachweisen zu können, dass Geschäfte ausschließlich durch die Auftragnehmer ohne Referenzen angebahnt wurden, dass Unterschriften auf Verträgen nicht mit dem Firmenbuch abgeglichen wurden, dass sich der Geschäftsführer der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin nicht um die Auftragsabwicklung kümmerte, dass keine Haftrücklässe zurückbehalten wurden und niemals für den Geschäftsführer der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin die Notwendigkeit bestand, für Rückfragen, Ergänzungen oder Änderungswünsche persönlich mit den Organen der Subfirmen an deren Geschäftsanschrift in Kontakt zu treten.

Diese vermuteten Ergebnisse sind wie gesagt, als vorgegreifende Beweiswürdigung zu qualifizieren. Dazu kann gesagt werden, dass es in der Baubranche nicht üblich ist, dass der Geschäftsführer der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufzusuchen habe. Alle abgeschlossenen

Werkverträge wurde so weit als möglich - auch ihren optischen Erscheinungsbild nach - geprüft. Zur Vermeidung von Rechtsnachteilen im Sinne des § 162 Abs 2 BAO für die Beurteilung der gestellten abgabenrechtlichen Fragen im Sinne des § 21 Abs 1 BAO hat die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin im zweiten Rechtsgang in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wiederholt die verlangten Angaben zum wahren wirtschaftlichen Gehalt getätigt. Im Sinne des § 162 Abs 1 BAO wurde unter vollständiger genauer Bezeichnung umfassend dargestellt, dass die hier in Rede stehenden Subunternehmen keine „Briefkastengesellschaften“ sind, sondern firmenrechtlich existente Gesellschaften mit beschränkter Haftung, welche unter gewerberechtlich konzessionierten befugten geschäftlichen Betrieb die hier in Rede stehenden Bauleistungen erbracht haben; so auch im fraglichen Prüfungszeitraum. Alle Subunternehmer hatten gültig behördlich erteilte fachlich relevante Gewerbebewilligungen vorzuweisen. Diese Umstände wurden in den einzelnen Insolvenzverfahren gleichfalls durch die Masseverwalter festgestellt. Die aufgrund erbrachter und geprüfter Leistungen erfolgte Rechnungslegung gelangte vorwiegend - wie im geschäftlichen Verkehr üblich - im Postwege an die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin. Die Zahlungen erfolgten durchgehend auf die Bankkonten der rechtlich existenten Subunternehmer, wobei diese Zahlungen keine vorgeschobenen Zahlungen sind, als auch keine Rückflüsse von den Bankkonten der Subunternehmer bestehen. Es kann gesagt werden, dass keine vorgeschobenen Zahlungen und auch keine Rückflüsse von Bankkonten der Subunternehmer existieren. Es ist durchgehend von einer Empfängerbenennung auszugehen.

Wie gesagt, die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin hat ihrerseits im Vorhalteverfahren in der am 24.09.2018 erfolgten Auskunftsbearbeitung sämtliche von der belangten Behörde über weite Strecken vorgehaltenen Vorhaltungen bereits in den allgemeinen Fragen (Vgl. Punkt 3 ff der Auskunftsbearbeitung vom 24.09.2018) beantwortet sowie im Einzelnen in den Fragen zu den Subunternehmen (Punkt 4 ff der Auskunftsbearbeitung vom 24.09.2018). Zu den unter ausreichender den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungsgut entsprechenden Beantwortungen hat die belangte Behörde den Sachverhalt nicht genügend erhoben bzw. überhaupt durch Außenprüfung unterlassen, obgleich sowohl das Höchstgericht als auch das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde damit beauftragt haben. Unzweifelhaft liegt durch diesen Umstand vor, dass die in der Beweiswürdigung genannten Vorhaltungen bzw. Erwägungen wiederum im zweiten Rechtsgang nicht schlüssig sind.

Soweit die belangte Behörde (in der Bescheidbegründung) moniert, dass zu den in Rede stehenden Subunternehmen im Vorhalteverfahren des zweiten Rechtsganges keine entsprechenden Unterlagen / Nachweise durch die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin vorgelegt wurden, kann gesagt werden, dass dieses Verlangen rechtswidrig ist. Denn dieser Auftrag ist offenkundig durch die erwähnten eingetretenen Insolvenzen der betreffenden Subunternehmer als auch der eingetretenen Insolvenzen von Auftraggebern (z. B. Alpine Bau GmbH) für die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin unerfüllbar.

Die betroffenen Subunternehmen sind längst geschlossen und aufgelöst (Vgl. Auskunftsbearbeitung der Beschwerdeführerin vom 24.09.2018, Punkt 4.1.3.1 (KE GmbH), Punkt 4.2.3.1 (MA GmbH), Punkt 4.3.3.1 (LP GmbH), Punkt 4.4.3.1 (R GmbH), Punkt 4.5.3.1. (I' GmbH), Punkt 4.6.3.1. (D GmbH), Punkt 4.7.3.1. (LI GmbH), Punkt 4.8.3.1 (P GmbH), Punkt 4.9.3.1. (H GmbH), Punkt 4.10.3.1 (L GmbH), Punkt 4.11.3.1. (C GmbH)). Bei der betroffenen insolventen Auftraggeberin der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin, der Alpine Bau GmbH liegt gleichfalls eine längst abgehandelte insolvenzrechtliche Schließung und Unternehmensauflösung vor.

Die Masseverwalter der betroffenen Insolvenzschnuldner unterlagen nicht der Aufbewahrungspflicht. Die betreffenden Insolvenzen über die betroffenen Unternehmen sind insolvenzrechtlich abgeschlossen und sind diese Unternehmen im Firmenbuch durch deren Auflösung längst gelöscht. Der Verbleib von Unterlagen und Nachweisen bei diesen insolvenzrechtlich geschlossenen und bereits aufgelösten Unternehmen ist absolut ungeklärt und dürften diese in Verlust geraten sein. Es liegt durch diese Umstände eine tatsächliche unverschuldete Unmöglichkeit des Verlangens gegenüber der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin vor (Vgl. VwGH 19.02.1965, 44/46).

Nichtsdestotrotz wurde die gesamten Geschäftsbeziehungen zu den betroffenen Subunternehmen während des hier in Rede stehenden Leistungsaustausches von der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin so transparent gestaltet, dass in der verfahrensleitenden Verfügung die Empfänger bzw. Gläubigerbenennung nicht nur bereits im erstinstanzlichen Betriebsprüfungsverfahren gemacht werden konnte, sondern auch im zweitinstanzlichen Vorhalteverfahren und keinerlei Verweigerungstatbestand vorliegt, welcher die belangte Behörde berechtigt, die betreffenden Aufwendungen nicht anzuerkennen.

Die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin hat dem Ziel des § 162 BAO, Besteuerungskomponenten, die sich bei der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen, vollinhaltlich entsprochen. Die Empfänger im Anlassfalle sind unzweifelhaft die betroffenen Subunternehmer als Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch. Mit deren Benennung ist das Verlangen nach Empfängerbenennung erfüllt (Vgl. Beiser, SWK 2000, S 854). An der Identität der hier in Rede stehenden im Firmenbuch eingetragenen Kapitalgesellschaften, wie deren Funktion als tatsächlicher Zahlungsempfänger bestehen nach erstinstanzlich höchstgerichtlicher Rechtsansicht keine Zweifel. Diese sind nach höchstgerichtlicher Ansicht, wie gesagt, nicht als „Briefkastengesellschaften“ und schon gar nicht als „Betrugskonstrukte“ zu qualifizieren.

Die belangte Behörde erkennt in ihren weitwendigen Ausführungen zu Betrugskonstruktionen (im Punkt 5.2. der Bescheidbegründung), dass § 162 BAO als formale Beweisregel eine Ausnahme vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung darstellt (Vgl. VwGH 27.07.1994, 92/ 13/0140, Ellinger/Sutter/Urtz, BAO“, g162, Anm 6; Tanzer/Unger, BAO 2016/2017, 184).

Daher ist der Einsatz des § 162 BAO nach Stoll (Steuerschuldverhältnis, 173) nur dann gerechtfertigt, „wenn man auf Grund der tatsächlichen Gegebenheiten und der Beweisführung sowohl zur Auffassung gelangen könnte, die Ausgaben seien geleistet worden als auch zur Einstellung, sie seien nicht geleistet worden“. § 162 BAO diene somit nur der Beseitigung nach Ausschöpfung aller erreichbaren Erkenntnisquellen noch verbleibender Zweifel. (vgl. Stoll, BAO, 1731, Situationen eines erkenntnismäßigen „Patt“). So gesehen hat § 162 BAO allerdings keine ins Gewicht fallende Bedeutung, weil vielfach der Kenntnis des Namens des Empfängers (Gläubigers) und damit der Möglichkeit, bei ihm Ermittlungshandlungen vorzunehmen (z. B. ihn einzuvernehmen) auch unter dem Gesichtspunkt der Mitwirkungspflicht (§ 138 BAO) und nach genügend erhobenen Sachverhalt der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) entscheidende Bedeutung zukommt.

Nach Tanzer (in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 162, 461f) sollte die Heranziehung des § 162 BAO erst am Ende eines sorgfältigen Ermittlungsverfahrens stehen, weil ein ins Leere gehendes Empfängerbenennungsverlangen die „an sich unsachgerechte, nämlich nicht den Gläubiger (Empfänger) betreffende Konsequenz der Nichtabzugsfähigkeit zeitigt (. ...). Das Empfängerbenennungsverlangen darf rechtens nicht als bequeme Strafmaßnahme aufgefasst werden, dass anstelle der Ermittlung der materiellen Wahrheit und im bewussten Gegensatz zu dieser dem - an sich „falschen“ Pflichtigen - im abgekürzten Wege ein Steuernachteil angedroht und gegebenenfalls auch zugefügt wird“.

Genau diese Umstände liegen im Anlassfalle vor. Die belangte Behörde ist im zweiten Rechtsgang der höchstgerichtlichen Ansicht weder gefolgt noch hat die belangte Behörde die vom Bundesfinanzgericht aufgetragenen Ermittlungsaufträge erfüllt. Es wurde schlichtweg von der belangten Behörde kein vom Bundesfinanzgericht aufgetragenes sorgfältiges Ermittlungsverfahren geführt, sondern wurde anstelle der Ermittlung der (aufgetragenen ergänzenden) materiellen Wahrheit im bewussten Gegensatz zu dieser der abgabenschuldigen Beschwerdeführerin im abgekürzten Wege eines Vorhalteverfahrens anstelle einer aufgetragenen ergänzenden Außenprüfung durch die Erlassung der angefochtenen Körperschaftsbescheide ohne neuerlicher Tatbestandsgrundlage unzweifelhaft ein Steuernachteil zugefügt, welchen es zu beseitigen gilt.

Hinsichtlich des Schätzungsauftrages des Bundesfinanzgerichtes (Punkt 4. im Beschluss des BFG vom 16.11.2017) ist erwähnenswert, dass bei (zulässiger) Anwendung des § 162 BAO für eine Glaubhaftmachung iSd § 138 BAO bzw. für eine Schätzung (§ 184 BAO) der Aufwendungen (Schulden) kein Raum verbleibt (Vgl. VwGH 02.03.1993, 91/ 14/0144; 28.05.1997, 94/13/0230; 15.09.1999, 99/ 13/ 01 50; 25.04.2013, 2013/ 15/01 55).

IV.II. Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007, 2008, 2009:

Die erwähnt angefochtenen Bescheide der Abgabenbehörde I. Instanz vom 07.November 2018 zu Abgabenkonto Nr. X - FA BV05 verletzen die abgabenschuldige Beschwerdeführerin in ihren subjektiven Rechten.

Diese Rechtsverletzung ergibt sich ausfolgenden Überlegungen:

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird das Vorbringen zu den Beschwerdegründen hinsichtlich der Körperschaftssteuerbescheide 2007, 2008, 2009 zu den hier darstellenden Beschwerdegründen erhoben. Ergänzend wird im Sinne des § 205 BAO ausgeführt:

Nach dem Stand des Ermittlungsverfahrens im zweiten Rechtsgang steht die Abgabenschuld dem Ausmaß nach tatsächlich mit Null fest. Ein Abgabensanspruch (nach § 4 Abs 1 BAO) ist nicht entstanden. Dementsprechend fehlt neben der mangelnden Fälligkeit (durch die kassatorischen Beschwerdeerledigungen der betreffenden Körperschaftsbescheide) der behaupteten Abgabensprüche ebenso die Rechtsgrundlage für die von der belangten Behörde begehrten Anspruchszinsen.

Es existiert im relevanten Prüfungszeitraum 2007, 2008 und 2009 kein Vorsoll. Es ist der von der belangten Behörde festgesetzte zinsrelevante Differenzbetrag ident mit der festgesetzten (angefochtenen) Abgabenschuld. Die sich daraus jeweils ergebende Abgabenschuld ist unzweifelhaft eine Nachforderung in Folge des angefochtenen rückwirkenden Ereignisses, welches nach den Bestimmungen des § 205 Abs 6 lit a BAO von der belangten Behörde nicht festzusetzen wäre, worauf die Beschwerdeführerin im Antragswege (auch im Rechtsmittelverfahren) einen Rechtsanspruch hat.

IV.III. Bescheide vom 07.11.2018 über die Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die erwähnt angefochtenen Bescheide der Abgabenbehörde I. Instanz vom 07.November 2018 zu Abgabenkonto Nr. X - FA BV05 verletzen die abgabenschuldige Beschwerdeführerin in ihren subjektiven Rechten.

Diese Rechtsverletzung ergibt sich ausfolgenden Überlegungen:

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird das Vorbringen zu den Beschwerdegründen hinsichtlich der Körperschaftssteuerbescheide 2007, 2008, 2009 und das Vorbringen zu den Beschwerdegründen zu den Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007, 2008, 2009 zu den hier darstellenden Beschwerdegründen erhoben. Ergänzend wird im Sinne des § 303 BAO ausgeführt:

Es liegen im Anlassfalle in Bezug auf die rechtliche Beurteilung der Sachverhaltselemente weder neue Erkenntnisse noch neue Tatsachen vor. Das vorliegende höchstgerichtliche Erkenntnis stellt jedenfalls keinen Wiederaufnahmegrund dar. Maßgebend ist, dass der belangten Behörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Zusammengefasst hat sich die relevante Sach- und Rechtslage seit der Erlassung des hier relevanten abschließenden Bescheides nicht geändert.

Die von der belangten Behörde angestrebte Wiederaufnahme erweist sich mit Blick auf den vorliegenden Sachverhalt als unzulässig.

V. Beschwerdebegehren:

Aus all den vorerwähnten Gründen stellt die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin die belangte Behörde und an das Bundesfinanzgericht die Anträge:

1. dass im Sinne des § 262 Abs 2 Z a. BAO die Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung unterbleibt;

Die belangte Behörde wolle im Sinne des § 205 Abs 6 lit a BAO die Anspruchszinsen nicht festsetzen;

2. Das Bundesfinanzgericht wolle der jeweiligen Beschwerde Folge geben und den jeweils angefochtenen Bescheid ersatzlos aufheben,

in Eventu,

den jeweils angefochtenen Bescheid aufheben und in der Sache selbst entscheiden,

in Eventu,

den jeweils angefochtenen Bescheid aufheben und die Angelegenheit unter Ausschluss der bisherigen Entscheidungsgründe zur Erlassung eines neuen Bescheides an die belangte Behörde zurückverweisen.

3. Das Bundesfinanzgericht wolle gemäß §§ 272, 274 BAO eine mündliche Verhandlung anberaumen und als Senat über die vorliegenden Beschwerden entscheiden.

II. Aussetzungsantrag - Aufschiebungsantrag

Jeder erwähnte angefochtene Bescheid ist einem Vollzug zugänglich, da der Vollzug der darin angeführten Abgabenansprüche für

Körperschaftssteuer 2007 mit EUR 484.389,91, fällig am 14.12.2018, und

festgesetzten Anspruchszinsen 2007 von EUR 51.549,16, fällig am 14.12.2018,

Körperschaftssteuer 2008 mit EUR 529.230,27, fällig am 14.12.2018, und

festgesetzten Anspruchszinsen 2008 von EUR 50.394,90, fällig am 14.12.2018,

Körperschaftssteuer 2009 mit EUR 67.693,36, fällig am 14.12.2018, und

festgesetzten Anspruchszinsen 2009 von 6.124,76, fällig am 14.12.2018,

von der belangten Abgabenbehörde I. Instanz angeordnet wurde und bereits auf dem Steuerkonto der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin mit Fälligkeitseintritt(en) 14.12.2018 gebucht wurden.

Gemäß § 212a BAO iVm § 13, 22 VwGVG wird gestellt der Antrag,

Die belangte Behörde oder das Bundesfinanzgericht wolle den Vollzug der Abgabenansprüche in den jeweils angefochtenen Bescheide bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Beschwerde(n) aussetzen,

in eventu,

der (den) Beschwerde(n) die aufschiebende Wirkung anzuerkennen.

Mit dem Andauern des Verhaltes der belangten Abgabenbehörde I. Instanz ist für die abgabepflichtige Beschwerdeführerin - wie in den Beschwerdeausführungen umfassend begründet - ein unverhältnismäßiger Nachteil verbunden.

Auf der anderen Seite stehen zwingende öffentliche Interessen einer Bewilligung der aufschiebenden Wirkung nicht entgegen. Nach höchstgerichtlicher Natur kommen nur solche in Betracht, die von der Behörde in dem zugrunde liegenden Verfahren kraft Gesetz wahrzunehmen waren (VwSlg 9340, jed. Schwartz: Anw. 1994, 245) und besondere qualifizierte, die über das übliche, bei jeder Verwaltungsmaßnahme vorhandene öffentliche Interesse hinausgehende Interessen handelt, die eine Umsetzung des Bescheides in die Wirklichkeit zwingend gebieten (VwGH 11.4.86, 86/17/6, 10.7.87, 87/8/13), was aber im vorliegenden Fall nicht anzunehmen ist, da diesfalls allenfalls bei einem zu Recht vorliegenden Tatbestand, die Abgabeneinbringung bloß verzögert Würde (VwSlg 530913).

Auch aufgrund des doch erheblichen Unternehmensvermögens (ausgedehnter handelsrechtlicher Gewinn) ist eine Vereitelung der Einbringlichmachung nicht zu befürchten, da die Behörde gegebenenfalls auf das Firmenvermögen zugreifen könnte (Vgl. VfGH 1.12.1995, G 1306/ 95). Es liegen zwingende öffentliche Interessen nur dann vor, wenn eine unmittelbare Bedrohung der öffentlichen Ordnung abzuleiten ist. Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Umständen, dass von der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin keine solche Gefahr oder Bedrohung ausgeht, die ein zwingendes öffentliches Interesse begründen würden (Vgl. VwGH 28.4.05 ZL2005(!) / 15/ 001).

Mit Blick darauf, dass die abgabepflichtige Beschwerdeführerin, wie aus der vorgelegten Saldenliste (Beilage./1 hervorgeht, zwar einen handelsrechtlichen Gewinn per 31.08.2018 von über EUR 1,600,000 ausweist, jedoch nicht über hinreichende zur völligen Deckung des - in den Beschwerdeausführungen dargestellten unverhältnismäßigen - Sicherstellungsauftrages verfügt, erweist sich das Ansinnen der belangten Abgabenbehörde als Gefahr des Fortbestandes des Unternehmens. Ein Abfluss von Zahlungsmitteln in der von der belangten Abgabenbehörde verlangten Höhe würde die Liquidität des Unternehmens massiv gefährden, und könnte zur Zahlungsunfähigkeit führen. Die abgabepflichtige Beschwerdeführerin müsste ihr seit 18. Jahren bestehendes profitables Unternehmen vorübergehend stilllegen. Denn ohne ausreichende solvente Geldmittel ist ein Unternehmen, wie jenes der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin nicht aufrecht zu erhalten, woraus sich ergibt, dass schon aus einer auch nur vorübergehenden Stilllegung des seit 18 Jahren laufend ausgeübten Gewerbes schon wegen der Gefahr des Verlustes oder teilweisen Verlustes des Kundenkreises ein zutreffender unverhältnismäßiger Nachteil droht (Vgl. VwGH 21.4.77, 318/77).

Der Gesetzgeber sieht mit der Bestimmung des § 212a BAO die Möglichkeit der Aussetzung der Einhebung von Abgaben für die Dauer des Beschwerdeverfahrens vor, wobei die Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben der Zuerkennung der Aussetzung grundsätzlich nicht entgegensteht (Ritz, BAO-Kommentar2, § 212a Tz 18). Aus der dieser Regelung zugrunde liegenden Wertungsentscheidung des Gesetzgebers ist für das finanzverwaltungsgerichtliche Verfahren betreffend Abgaben abzuleiten,

dass die Gefahr der Einbringlichkeit auch für das verwaltungsgerichtliche Verfahren nicht generell ein der aufschiebenden Wirkung entgegenstehendes zwingendes öffentliches Interesse darstellt. Eine Regelung, nach welcher der Rechtsschutzsuchende generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen Abgabenbehördlichen Entscheidung so lange belastet wäre, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist, würde dem B-VG zugrundeliegenden rechtsstaatlichen Prinzip zuwider laufen (Vgl VfGH 11.12.86 G 119/86). Jedenfalls im hier gegebenen Fall einer drohenden unverhältnismäßigen Abgabenbelastung, steht die Gefahr der Einbringlichkeit der Gewährung der aufschiebenden Wirkung nicht entgegen.

Auch die Güterabwägung schlägt zugunsten der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin aus, Der belangten Abgabenbehörde I. Instanz können aus der Bewilligung der aufschiebenden Wirkung keinerlei Nachteile erwachsen können. Da dem unverhältnismäßigen Nachteil der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin keine zwingenden öffentliche Interessen gegenüberstehen und auch keine sonstigen Interessen berührt werden, sind die Voraussetzungen für die Bewilligung der aufschiebenden Wirkung gegeben, worauf die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin einen Rechtsanspruch hat (Vgl. VfGH 15.2.68, 772/67).

Ohne Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung wäre die Effektivität des Rechtsschutzes beseitigt (VfSlg 11.196/86) u. die Rechtsschutzfunktion der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vereitelt. Der Vollzug würde den Beschwerdeerfolg geradezu vereiteln. Im Falle des Obsiegens wäre die abgabenpflichtige Beschwerdeführerin mit unumkehrbaren Folgen des einstweiligen Vollzuges konfrontiert.

Indiz dafür, dass „zwingende öffentliche Interessen“ durch die Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung nicht entgegenstehen, ist, dass die der abgabenpflichtigen Beschwerdeführerin zur Last gelegten Abgaben von Körperschaftsteuern für die Veranlagungsjahre 2007, 2008 und 2009 sich bereits geraume Zeit hinziehen und die belangte Abgabenbehörde im ersten Rechtsgang auf eine Sicherstellung verzichtete.

Nunmehr im zweiten Rechtsgang, obgleich der Verwaltungsgerichtshof die Ansichten der belangten Abgabenbehörde I. Instanz als nicht zutreffend qualifiziert hat, soll urplötzlich aus der Sicht der Abgabenbehörde I. Instanz ohne Vorliegen eines anderen Ermittlungsergebnisses von einer Verwirklichung des Tatbestandes auszugehen sein sowie soll, ohne dass zum Zeitpunkt der Erlassung des gegenständlichen Bescheides - Sicherstellungsauftrages Anhaltspunkte vorliegen, eine Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe gegeben sein. Im vorliegenden Fall ergibt sich vielmehr aus den Umständen, dass die in Rede stehenden Abgaben von Körperschaftsteuern für die Veranlagungsjahre 2007, 2008 und 2009 höchstwahrscheinlich sich gegen Null (0) reduzieren und auch keine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung von Abgaben vorliegt, also keine Gefahr oder Bedrohung ausgeht, die ein zwingendes öffentliches Interesse begründen würden.

Aussetzung der Einhebung

Mit Bescheid vom 21.12.2018 gab das Finanzamt dem Antrag um Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung statt.

Vorlage

Mit Bericht vom 11.3.2019, am selben Tag beim Bundesfinanzgericht eingelangt, legte das Finanzamt die Beschwerde vom 12.12.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

In Streit steht, ob die Voraussetzungen für eine Empfängerbenennung gem. § 162 BAO erfüllt wurden bzw. ob Betriebsausgaben anzusetzen sind und gegebenenfalls in welcher Höhe diese anzusetzen sind.

Den angefochtenen Bescheiden ging folgender Verfahrensgang voraus:

Für das Jahr 2007 ergingen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide am 04.11.2008. Für das Jahr 2008 ergingen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide am 02.10.2009. Für das Jahr 2009 ergingen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide am 09.09.2010.

Die Verfahren der oben genannten Bescheide wurden nach Durchführung einer Außenprüfung am 05.10.2011 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen.

Gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide wurde eine Berufung eingebracht. Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren erwuchs hingegen in Rechtskraft.

Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2007 bis 2009 wurden vom BFG mit Erkenntnis vom 18.09.2015, RV/7102303/2012 (nicht veröffentlicht gem § 23 BFGG) abgewiesen. Diese Entscheidung wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2017, Ra 2015/ 13/0054 aufgehoben.

Eine Beschwerdeverentscheidung ist gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO nicht ergangen.

Zum Sachverhalt:

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird hinsichtlich des Sachverhalts zunächst auf die Feststellungen in den im ersten Verfahrensgang erlassenen Bescheiden ergänzt durch die Feststellungen in der zu den zuletzt ergangenen Bescheiden vom gesonderten Begründung vom 06.11.2018 verwiesen.

Zeuge: AD N O, p.A. FA Wien 4/5/10, Außenprüfer im gegenständlichen Verfahren

Das Aufsuchen der Geschäftslokale von Subunternehmer durch Organe der beauftragenden Unternehmen nach der Maßfigur eines sorgfältigen Unternehmers

ist offenkundig. Dies ergibt sich aus zahlreichen Entscheidungen des UFS bzw. BFG und ist daher evident. Über offenkundige Tatsachen ist kein weiteres Beweisverfahren abzuführen.

Dass der Geschäftsführer der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufzusuchen hat und dies daher auch üblich ist, ergibt sich aus folgenden Entscheidungen:

Die Notwendigkeit zur Kontrolle der Rechnungsadresse hat das BFG etwa in seiner Entscheidung vom 06.12.2016, RV/2101548/2015 festgehalten. Besonders zu beachten ist, dass der Sorgfaltsmaßstab auch im Strafverfahren angewendet wird (zum notwendigen persönlichen Kontakt vgl. BFG 15.01.2019, RV/7300059/2018). Zu genauen und lückenlosen Kontrollen der Subunternehmer sei auf BFG 09.09.2014, RV/7300029/2012, jeweils mwN verwiesen.

Dass regelmäßig Kickback-Zahlungen in der Baubranche vorkommen und ein dementsprechend erhöhter Sorgfaltsmaßstab existiert, wurde festgehalten in BFG 07.06.2016, RV/7300041/2015. Weiters sei zu diesen Fragen auf die Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP) verwiesen.

Allein aufgrund des Abverlangens von Unterlagen, die zwar die rechtliche Existenz, nicht aber eine tatsächliche operative Tätigkeit der rechnungslegenden Subunternehmen untermauern, wie z.B. Ausweiskopien, Gewerbeberechtigungen bzw. Sozialversicherungsanmeldungen und der Durchführung von Abfragen (UID-Nummern, HFU-Liste) konnte die Bf., unter den gegebenen Rahmenbedingungen bei Beachtung der gebotenen Sorgfalt keinesfalls darauf Vertrauen setzen, dass die die Subunternehmer tatsächlich existierten und die bezahlten Gelder den behaupteten Empfängern zukamen.

Die streitgegenständlichen Aufträge wurden teilweise durch nicht befugte Subunternehmen ausgeführt, teilweise war nicht ausreichend Personal für die in Rechnung gestellten Leistungen vorhanden und im Übrigen Subunternehmen an den im Firmenbuch angeführten Adressen nicht existent (Bescheidbegründung S. 6ff.). Bei diesen Subunternehmen ist davon auszugehen, dass tatsächlich nicht die volle Rechnungssumme effektiv verausgabt wurde. Auch dass bei Zahlungen regelmäßig auf einen Haftungs-/Deckungsrücklass durch die Bf. verzichtet wurde (Bescheidbegründung S. 9), weist darauf hin, dass die Vertragsgestaltung nicht ernsthaft gewollt war. Weiters indiziert die Eröffnung des Konkurses von elf Subunternehmen in zeitlicher Nähe zum Ende der Geschäftsbeziehung mit der Bf, dass dies nicht Zufall ist, sondern vielmehr planmäßig die tatsächlichen Betriebsausgaben verschleiert werden sollten. Weiters wird auf die in der Stellungnahme des Außenprüfers vom 09.02.2012 dargestellten Unstimmigkeiten verwiesen. Aufgrund dieser Umstände ist davon auszugehen, dass es zu Zahlungsrückflüssen gekommen ist bzw. Barzahlungen nicht in der ausgewiesenen Höhe geleistet wurden.

Zur Rechtsfrage, in welcher Höhe Betriebsausgaben bei Verneinung des Tatbestands des § 162 BAO anzusetzen wären, s.u.

Das Vorbringen der Bf. in der gegenständlichen Beschwerde enthält im Übrigen keinen neues Vorbringen zum Sachverhalt, auf den einzugehen wäre.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren wurden folgende Aktenvermerke AV 01/2019 sowie AV 02/2019 angelegt:

„Besprechung zwischen Mag. P und Frau R wegen der Beschwerden 2007-2009.

Besprechung mit Herrn Mag. P wegen der Beschwerden 2007-2009:

+ Eine Erlassung neuer Sachbescheide ist technisch nur in Verbindung mit neuen Wiederaufnahmebescheiden möglich.

+ Mag. P wird einen händischen Vorhalt schreiben.

In diesem Vorhalt wird er auch die wahrscheinliche Verspätung der Beschwerde gegen die Anspruchszinsen 2007-2009 behandeln.

+ Mag. P wird mit dem Fachvorstand besprechen ob die Beschwerden gegen die neuen Wiederaufnahmebescheide vorgelegt werden oder eine Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide erfolgen wird. Die neuen Sachbescheide werden nicht aufgehoben. @SCHA007 ,040119@“

„Der Entwurf der Begründung wurde von der TL in Zusammenarbeit mit dem damaligen Vorstand erstellt. Es wurde mir von der TL mitgeteilt, dass der BFG die Wiederaufnahme aufgrund der BP aufgehoben hat und daher die Erlassung von neuen Wiederaufnahmebescheiden notwendig ist. Die Textbausteinbegründungen der aufgehobenen soll übernommen werden und ein Verf67 mit den ergänzenden Begründung erstellt werden. @SCHA007 ,060319@“

Es wurde mir auch gesagt, dass durch die Aufhebung das Verfahren auf den Stand vor Erlassung der BP-Bescheide getreten ist. Die Aufhebung der BP-Bescheide wurde durch die TL durchgeführt. @SCHA007 ,080319@“

Zur Beweiswürdigung:

Die den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Feststellungen wurden durch das Vorbringen im Beschwerdeschriftsatz nicht widerlegt:

Auch hier wird zunächst auf die Bescheidbegründung vom 06.11.2018 (in Folge: Bescheidbegründung) und auf die Stellungnahme des Außenprüfers vom 09.02.2012 verwiesen.

Zur Behauptung der Bf. dass keine Ermittlungsergebnisse zur Frage, ob die Zahlungen nur vorgeschoben und an einen anderen Empfänger weitergeleitet worden seien, ist festzuhalten, dass nunmehr negative Feststellungen hinsichtlich der Empfänger berücksichtigt wurden und daher die Empfängerbenennung nicht glaubhaft gemacht wurde (s. dazu die rechtliche Beurteilung unten).

Zur Behauptung der Bf., der VwGH habe festgestellt, dass die in Rede stehenden Subunternehmen existierende Gesellschaften mit beschränkter Haftung und die

Zahlungen durchgehend auf Bankkonten dieser Subunternehmen seien ist festzuhalten, dass es sich dabei nur um ein Sachverhaltselement handelt.

Zum Einwand der Bf., es liege kein Ermittlungsergebnis zur Frage, ob Subunternehmer, die als Empfänger gemäß § 162 BAO nicht anerkannt wurden, als „Briefkastengesellschaften“ die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit der Firmenbezeichnung erschöpfen zu qualifizieren sind, ist festzuhalten, dass das (Nicht-) Vorliegen einer „Briefkastengesellschaft“ nicht notwendiger Bestandteil einer Qualifikation der in Streit stehenden Zahlungen iSd § 162 BAO ist. Vielmehr war in Frage zu stellen, an wen die Zahlungen geflossen sind.

Der Behauptung der Bf., dass es in der Baubranche nicht üblich sei, dass der Geschäftsführer des beauftragenden Unternehmens die Gesellschaft des beauftragten Unternehmens aufsuche, ist entgegenzuhalten dass,

Dass die Zeichnungen der Vertreter der Subunternehmen nicht stattgefunden hat, gesteht die Bf. selbst zu (Bescheidbegründung, Pkt. 3.1.)

Entgegen dem Vorbringen der Bf., sie habe die verlangten Angaben zur Empfänger bzw. Gläubigerbenennung iSd § 162 BAO weder verweigert noch verschleiert, ist entgegenzuhalten, dass sie in wesentlichen Punkten keine Unterlagen vorgelegt hat.

Zum Einwand der Bf, dass die Abgabenbehörde mit ihrem Vorhalt nicht über die Prüfung im ersten Verfahrensgang hinausgegangen sei, ist festzuhalten, dass die zu treffenden Feststellungen bereits im Ermittlungsverfahren im ersten Verfahrensgang thematisiert wurden. Es war daher die Bf. neuerlich aufzufordern, Beweismittel vorzubringen. Dieser Aufforderung ist die Bf. nicht nachgekommen, weshalb die Feststellungen, abgesehen von einer Schätzung der Betriebsausgaben, unverändert zu bleiben hatten.

Im Übrigen enthält die Beschwerde keine Anhaltspunkte für weitere oder geänderte Feststellungen und wendet sich lediglich gegen die rechtliche Würdigung des Sachverhalts.

Insbesondere aufgrund des Umstands, dass weiterhin wesentliche Unterlagen nicht vorgelegt wurden, ist vom in der Bescheidbegründung dargestellten Sachverhalt auszugehen.

In rechtlicher Betrachtung folgt daraus:

Zu den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren:

§ 278 BAO lautet:

(1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs 2, § 86a Abs 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Die Aufhebung wirkt ex tunc (zB Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, 5 278, 777).

Durch die Aufhebung nach § 278 Abs 1 tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat (§ 278 Abs 2). Diese Bestimmung entspricht dem § 299 Abs 5 idF vor AbgRefG (Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, 5 278, II. Aufhebung unter Zurückverweisung [Rz 12f.])

Titel für die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide war somit die sich aus § 278 ergebende Notwendigkeit der Erlassung eines neuen Bescheids.

Wiederaufnahmebescheide hatten nicht zu ergehen.

Gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist gem. § 307 Abs. 1 BAO unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist. Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt gem. Abs. 3 leg. cit. das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, tritt nach § 307 Abs 3 das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl Ritz, BAO4 § 307 Tz 7 und 8, mwN). VwGH 28. 2. 2012, 2009/ 15/0170. Stoll führt dazu aus: Durch die Beseitigung des Wiederaufnahmsbescheides wird wegen des unlösbaren rechtlichen Zusammenhanges auch der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene

Sachbescheid seiner Wirksamkeit beraubt. Denn ohne Wiederaufnahme darf ein solcher nicht ergehen. Wird jener aufgehoben, ist auch der mit ihm verbunden ergangene Sachbescheid aus dem Rechtsbestand beseitigt (vgl Stoll, BAO 2965, mwN). VwGH 5. 9. 2012, 2012/15/0062.

Die Beseitigung des Wiederaufnahmsbescheides führt zum Wiederaufleben des früheren Sachbescheides. VwGH 20. 1. 1987, 86/14/0097, ÖStZB 1987, 469; 31. 3. 1987, 86/14/0160, ÖStZB 1988, 26; 8. 10. 1990, 89/15/0146, ÖStZB 1991, 288.

§ 307 Abs. 3 BAO ist aus folgenden Gründen nicht anwendbar:

Die Wiederaufnahmebescheide erweisen sich (schon) wegen res iudicata als rechtswidrig. Grund für die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide ist somit nicht ein Fehlen materieller Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs. 1 BAO. Ebenso wurde nicht die Frist des § 304 BAO oder die Zuständigkeit gem. § 305 BAO verletzt.

Die Bestimmung des § 307 Abs. 3 BAO soll in systematischer Betrachtung die Rechtsfolge für das Nichtvorliegen dieser Wiederaufnahmegründe vorsehen, nicht jedoch für den Fall, dass sich die bescheiderlassende Behörde im Titel für die Erlassung eines Sachbescheids „vergreift“. Der Gesetzgeber führte die Bestimmung in Übernahme einer bis dahin herrschenden Verwaltungspraxis ein (GP XV RV 128). Die damalige Verwaltungspraxis und daran anknüpfend der Gesetzgeber, hatten, da eine elektronische Verarbeitung in der heutigen Form noch nicht erfolgte, offenbar rechtliche Mängel im Wiederaufnahmeverfahren im Auge, die in Rechtswidrigkeiten aufgrund Bestimmungen der §§ 303ff. BAO ihre Wurzel hatten. Die Bestimmung ist daher teleologisch auf solche Fälle zu reduzieren.

Tatsächlich wurden die Bescheide nach vorangegangener Aufhebung durch das BFG in der Frist des § 209a Abs. 5 BAO erlassen. In einem Aktenvermerk vom 04.01.2019 ist festgehalten: „Eine Erlassung neuer Sachbescheide ist technisch nur in Verbindung mit neuen Wiederaufnahmebescheiden möglich.“

Grund für die Erlassung der Wiederaufnahmebescheide war daher ein technisches Problem bei der Verarbeitung. Da die Wiederaufnahmebescheide automatisiert zur Freigabe erstellt wurden, hat ein Organwalter des Finanzamts irrtümlich die Begründung der Wiederaufnahmebescheide aus dem Jahr 2011 in die beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahme- und Sachbescheide übernommen.

Aus dem Gesamtzusammenhang ergibt sich, dass die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide aufgrund der vorangegangenen Aufhebung unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde und nicht aufgrund der verfüigten Wiederaufnahme von Verfahren ergingen. Gleichwohl sind die Wiederaufnahmebescheide aufzuheben.

Zur Festsetzung der Körperschaftsteuer:

Zunächst wird auf die gesonderte Bescheidbegründung vom 06.11.2018 verwiesen.

Zum Vorbringen der Bf., dass die Abgabenbehörde Ermittlungsaufträgen des BFG nicht nachgekommen sei, ist festzuhalten, dass keine Ermittlungsaufträge des BFG vorlagen (dazu genauer unten).

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde entsprechend der rechtlichen Würdigung der aufhebenden Erkenntnisse von VwGH und BFG den Sachverhalt entsprechend ergänzt.

Ob die streitgegenständlichen Zahlungen tatsächlich an einen bestimmten Empfänger geflossen sind, ist durch freie Beweiswürdigung festzustellen. Es handelt sich dabei, im Gegensatz zur Konsequenz der Nichtabzugsfähigkeit um keine Rechtsfrage. Insofern kann zu diesem Punkt auch keine bindende Rechtsansicht des VwGH oder des BFG bestehen.

Die Rechtsprechung verlangt folgende, vom Auftraggeber einzuholende Nachweise über die Existenz und fachliche Qualifikation der Auftragnehmer:

Seitens der Bf. wurden lediglich Gewerbescheine vorgelegt. Der Nachweis ist daher nicht gelungen.

Zur Behauptung der Bf., es sei für den VwGH nicht „einordenbar und in ihrer Tragweite erschließbar, inwieweit es in der Baubranche üblich sei, dass der Geschäftsführer der abgabepflichtigen Bf. den Sitz der Subunternehmen aufzusuchen habe, ist festzuhalten dass, sich dies aus der in den Feststellungen angeführten Judikatur ergibt.

Dabei handelt es sich überdies um keine rechtliche Würdigung im Sinne einer für das Verfahren bindenden Rechtsmeinung des VwGH bzw. des BFG über die Üblichkeit des Aufsuchens des Unternehmenssitzes, sondern um das Aufzeigen eines Verfahrensmangels. Dies gilt ebenso für das in Folge aufhebende Erkenntnis des BFG. Bindend ist die rechtliche Würdigung, dass Verfahrensfehler im ersten Rechtsgang vorlagen.

Keinesfalls kann und darf das Gericht in Hinblick auf die Gewaltentrennung der Verwaltungsbehörde außerhalb der Bindungswirkung gem. § 278 Abs. 3 BAO Vorgaben für die Erledigung machen.

Ermittlungsaufträge kann das BFG gem. § 269 Abs. 2 BAO nur im anhängigen Beschwerdeverfahren, nicht jedoch nach Aufhebung unter Zurückverweisung der angefochtenen Bescheide für das abgabenbehördliche Verfahren erteilen.

Art und Umfang der Ermittlungen sind von jeweils vorausgehenden Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens abhängig und daher kein taugliche Rechtsansicht iSd § 278 Abs. 3 BAO. Die gegenständlichen aufhebenden Erkenntnisse von VwGH und BFG enthalten auch keine diesbezüglichen Vorgaben, sondern stellen unverbindliche Hinweise in Hinblick auf die zu erzielenden Feststellungen und Beweiswürdigungen dar.

Soweit das BFG einen Bescheid unter Zurückverweisung an das Finanzamt wegen fehlender Ermittlungsschritte aufhebt, ist davon auszugehen, dass das Gericht gerade deshalb nicht umfänglich alle notwendigen Ermittlungsschritte bestimmen kann - somit

erscheint die Bestimmung von Verfahrensschritten als bindende Rechtsmeinung iSd § 278 Abs. 3 BAO kaum denkbar.

Zu dem von der Bf. urgierten Ermittlungsergebnis ist festzuhalten, dass allen erkennbaren Beweisanträgen der Bf. nachgekommen wurde. Die Bf. fordert keine konkreten Ermittlungsschritte, die nicht durch die vorangegangenen Ermittlungsverfahren gesetzt worden sind.

Hinsichtlich der für das aufhebende Erkenntnis des VwGH wesentlichen Fragen zu Rückflüssen von Zahlungen und der Frage ob Subunternehmer, die als Empfänger gem. § 162 BAO nicht anerkannt wurden, als „Briefkastengesellschaften“, die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpfen, zu qualifizieren sind, ist darauf zu verweisen, dass die Beweiswürdigung nunmehr weitere Umstände einschließt, die zu einer Bestätigung des Ermittlungsverfahrens im ersten Rechtsgang geführt hat. Aufgrund der Ergebnisse des Beweisverfahrens ist davon auszugehen, dass die Glaubhaftmachung der Empfängernennung nicht gelungen ist. Es sei darauf hingewiesen, dass es sich dabei um eine Feststellung des Sachverhalts im Rahmen der Beweiswürdigung und um keine Rechtsfrage handelt (vgl. BFG vom 12.09.2018, RV/2100604/2016).

Zum Vorbringen der Bf., dass es in der Baubranche nicht üblich sei, dass der Geschäftsführer der abgabepflichtigen Beschwerdeführerin den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufzusuchen habe, ist in rechtlicher Betrachtung festzuhalten, dass diese Vorgehensweise von der Judikatur gefordert wird (vgl. zur Kontrolle der Rechnungsadresse BFG 06.12.2016, RV/2101548/2015). Weiters wird zur rechtlichen Beurteilung auch auf die oben in der Beweiswürdigung angeführten Entscheidungen zur Sorgfaltspflicht verwiesen.

Zum Einwand der Bf., die gegenständlichen Subunternehmen hätten firmenrechtlich existiert und hätten behördlich erteilte fachlich relevante Gewerbebewilligungen vorzuweisen, ist entgegenzuhalten, dass dieser Umstand nicht alleine zur Erfüllung des Maßstabs eines sorgfältigen Bauunternehmers entspricht. Auf die im Sachverhalt angeführte Judikatur wird verwiesen.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bf. dass keine (ausreichenden) Beweise zur Frage der Existenz der Subunternehmen aufgenommen worden seien bzw. dass eine vorweggenommene Beweiswürdigung vorliegen würde, ist entgegenzuhalten, dass die Bf. keine diesbezüglichen konkreten Beweisanträge verbringt, denen nicht nachgegangen wurde.

Dem Vorbringen der Bf., dass es aufgrund der Insolvenzen von Subunternehmen nicht möglich sei, Unterlagen beizubringen, ist entgegenzuhalten, dass die gegenständlichen Unterlagen vor oder spätestens bei der Auftragserteilung von ihr zu besorgen und aufzubewahren gewesen wären. Auf die Beweisvorsorgepflicht (z.B.) wird verwiesen. Die Bf. ist dieser Beweisvorsorgepflicht nicht nachgekommen bzw. hat einzelne Beweismittel

erst nachträglich erstellt (2.8. GISA-Auszüge, die erst nach dem 30.03.2015 erstellt wurden, s. Bescheidebegründung S. 6).

Zum Vorbringen der Bf., dass alle abgeschlossenen Werkverträge so weit als möglich — auch ihren optischen Erscheinungsbild nach - geprüft worden seien, ist festzuhalten, dass dies nicht ausreichend für die Erfüllung der Sorgfaltsmaßstäbe ist. Auf die in der Sachverhaltsfeststellung angeführte Judikatur wird verwiesen.

Zum Vorbringen der Bf., dass es sich bei den gegenständlichen Subunternehmen um rechtlich existente Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, die durch ihren geschäftlichen Betrieb Leistungen in den fraglichen Prüfungszeiträumen erbringen konnte, ist festzuhalten, dass wie oben bei der Beweiswürdigung dargestellt, die Sorgfalt des ordentlichen Bauunternehmers eben nur dann gewahrt ist, wenn sich der Unternehmer auch von der operativen Tätigkeit des Subunternehmens überzeugt.

Hinsichtlich des impliziten Vorbringens der Bf., die Beurteilung der Haftungsbestimmungen sei bei der Frage der Abzugsfähigkeit gem. § 162 BAO nicht zu berücksichtigen, ist zu antworten, dass dieser Umstand die Glaubwürdigkeit der Bf. belastet und aus diesem Grund die Glaubhaftmachung der Empfänger nicht gelungen ist.

Insgesamt war aufgrund der Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die gegenständlichen Subunternehmen keine den in den Rechnungen beschriebenen Tätigkeiten in Österreich entfaltet haben konnten bzw. in freier Beweiswürdigung davon auszugehen war, dass die Betriebsausgaben nicht in der behaupteten Höhe angefallen sind.

Soweit der Betriebsausgabenabzug nicht schon gem. § 162 BAO zu versagen ist, ist daher die Höhe der Betriebsausgaben zu schätzen (vgl. Erk. d. BFG vom 18.09.2015, RV/7102303/2012 im ersten Rechtsgang, S. 49f.). Dabei ist, wie oben dargestellt, von einer geringeren Höhe, nämlich 50% der von der Bf. dargestellten Ausgaben auszugehen.

Zu den Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen:

Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,*
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,*
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.*

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen (§ 205 Abs. 2 BAO).

Den angefochtenen Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen liegen Abgabennachforderungen auf Grund der Einkommensteuerbescheide bis zu Grunde. Die Bf. bekämpft die Anspruchszinsen offenkundig damit, dass das eingebrachte Rechtsmittel gegen die genannten Einkommensteuerbescheide erfolgversprechend sei und begehrt Anspruchszinsen nicht festzusetzen.

In der Beschwerde wurde weder argumentiert, dass die die Anspruchszinsen auslösenden Körperschaftsteuerbescheide nicht rechtswirksam seien, noch dass die Höhe der Anspruchszinsen nicht korrekt berechnet wäre. Es steht daher den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden kein formalrechtliches Hindernis entgegen.

Dazu ist auszuführen, dass die Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch der entsprechenden Stammabgabenbescheide - im gegenständlichen Verfahren der Einkommensteuerbescheide - ausgewiesenen Nachforderungen gebunden sind.

Die gegenständlichen Anspruchszinsenbescheide sind damit an die Höhe der im Bescheidspruch der Einkommensteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden. Zinsenbescheide setzen somit nicht die materielle, sondern nur die formelle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides voraus. Es sind daher Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig wäre.

Aus der Konzeption des § 205 BAO folgt, dass jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen weiteren Anspruchszinsenbescheid auslöst.

Dies bedeutet, dass dann, wenn sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig erweist und entsprechend abgeändert oder aufgehoben wird, diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen wird.

Sollten im Beschwerdefall die strittigen Körperschaftsteuerbescheide in der Folge abgeändert oder aufgehoben werden, hätten weitere Anspruchszinsenbescheide zu ergehen. Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er nämlich entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides; vgl. Ritz, § 205 Tz 35 mwN).

Stellungnahme

Die im Vorlagebericht angesprochene Stellungnahme des Prüfer vom 9.2.2012 lautet:

Die Firma A Bau GmbH beschäftigte in den Jahren 2007 bis 2009 neben eigenen Dienstnehmern zahlreiche Fremdfirmen. Bei Überprüfung der Subfirmen zeigte sich, dass sämtliche Fremdfirmen als Sozialbetrugsfirmen einzustufen sind, d.h. es werden zahlreiche Personen bei der Gebietskrankenkasse angemeldet, aber die Sozialabgaben und Steuern nicht bezahlt.

Am 27.4.2011 wurde der Geschäftsführer der A Bau GmbH im Zusammenhang mit den Fremdfirmen einvernommen. Er gab zu Protokoll, dass die Geschäftsführer telefonisch oder brieflich mit der A Bau GmbH in Kontakt getreten sind und danach -wenn Bedarf an zusätzlichen Arbeitskräften bestand - im Büro der A Bau GmbH mit den Geschäftsführern die Details verhandelt worden sind. Die Verhandlungen wurden jeweils mit einem Werkvertrag abgeschlossen. Die Subfirmen wurden meistens nach Übergabe von den folgenden Dokumenten beschäftigt:

Firmenbuchabfrage

Gewerbeschein

Mietvertrag

Bescheid über die Vergabe der UID-Nr.

Meldezetteln und Kopie des Reisepasses der GF

Mitteilung der Steuernummer

Unbedenklichkeitsbescheinigung vom Finanzamt und/oder der Gebietskrankenkasse bzw. BUA

Nachdem sich Hr. T als Geschäftsführer der A Bau GmbH bei der Einvernahme weiterhin nur auf die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer als Ansprechpartner bezogen hat, wurde er am 5.7.2011 schriftlich aufgefordert, die Empfänger der geltend gemachten Fremdleistungen gem. § 162 BAO zu benennen.

Die Gründe für die Empfängerbenennung wurde für jede einzelne Firma dargestellt:

[Wiedergabe der Aufforderung zur Empfängerbenennung vom 5.7.2011, siehe oben]

Der Empfängerbenennung wurde nicht entsprochen, es wurde telefonisch nur mitgeteilt, dass die Firmen anhand der oben genannten Belegen überprüft wurden und die Identität der Geschäftsführer anhand der Reisepässe überprüft worden seien.

Es wurde nicht darauf eingegangen, dass die Unterschriften auf den Verträgen oftmals nicht ident sind mit jenen laut Firmenbuch bzw. Reisepass und dass an den angegebenen Firmenanschriften keine geschäftliche Tätigkeit jemals ausgeführt werden konnte.

Damit kann die Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung nur davon ausgehen, dass die im Firmenbuch eingetragenen Scheingeschäftsführer schlussendlich nicht die Empfänger der Zahlungen der A Bau GmbH gewesen sein konnten und deshalb wurden die beantragten Aufwendungen für Fremdleistungen nicht gewährt.

Auf Seite 5 der Berufung wird ausgeführt:

" Meine Mandantin hat sich bei nahezu allen Fremdfirmen durch Kopie der Reisepässe der Geschäftsführer von der Identität überzeugt. Auch wurden alle Zahlungen auf die Firmenbankkonten getätigt, es sind keinerlei Barzahlungen erfolgt. Mehr Unterlagen kann meine Mandantin einfach nicht beibringen."

§ 162 BAO dient nach herrschender Ansicht vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144, 28.5.1997, 94/13/03209.3.2005, 2002/13/0236). Die Nennung einer beliebigen Person reicht zur Anerkennung nicht (VwGH 17.11.1982, 81/13/0194, 82/130036).

1) C Bau GmbH:

Die C Bau GmbH wurde von der A Bau GmbH im Zeitraum 8/2008-11/2008 beschäftigt, im gleichen Zeitraum (September und Oktober 2008) wurde vom Finanzamt Wien 3/11 festgestellt, dass an der angegebenen Adresse kein Betrieb stattfindet. Die Bestätigung von der Wiener Gebietskrankenkasse über die Nichtmeldung des Personals wurde am 10.7.2008 ausgestellt, die Anmeldungen des Personals erfolgten erst am 29.7.2008. Die Geschäftsführerin war nach Erhebungen des Finanzamtes Wien 2/20 seit Spätsommer in Kroatien aufhältig und kam wahrscheinlich nur zum Unterschreiben der Aufträge und der Durchführung von Bankabhebungen nach Österreich.

Laut dem Masseverwalter waren ca. 200 Personen bei der C Bau GmbH als Dienstnehmer angemeldet (bei Beginn des Konkurses waren noch etwa 80 Dienstnehmer angemeldet.). Es ist unwahrscheinlich, dass die Geschäftsführerin aus Kroatien eine Firma in Wien mit 200 Dienstnehmer leitet, daher kann in freier Beweisführung nur davon ausgegangen werden, dass nicht die Fr. U die Firma geführt hat und somit auch nicht der Empfänger der Gelder gewesen ist.

Das ein Mietvertrag mit der Firma C Bau bestanden hat, ist richtig. Der Mietvertrag wurde bereits am 1.2.2007 abgeschlossen, aber erst nach Übernahme der Firma durch Fr. U im Juli 2008 wurde die Firma aktiv.

2) D GmbH:

Die Firma D GmbH wurde von der Firma A Bau GmbH im Zeitraum 2/2008- 11/2008 beschäftigt, im gleichem Zeitraum (6.11. und 12.11.2008) wurde vom Finanzamt Hollabrunn/Korneuburg/Tulln festgestellt, dass das Geschäftslokal seit längerem nicht mehr benutzt worden ist. Im März 2009 wurde der Konkurs über die D GmbH eröffnet, bei Konkurseröffnung waren noch 80 DN angemeldet. Die Unterschrift des Geschäftsführers laut Firmenbuch ist völlig anderes wie die Unterschrift auf den Verträgen.

Da der Geschäftsführer in Österreich nicht gemeldet war, kann in freier Beweiswürdigung ausgegangen werden, dass der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer nur als Scheingeschäftsführer tätig war. Laut dem 4. Bericht des Masseverwalters hat ein Hr. Sasa AJ einen Großteil der Geldbeträge vom Konto der D GmbH abgehoben (Seite 2).

In wie weit Hr. AJ das Geld wieder zurückgezahlt hat oder nur im Auftrag gehandelt hat, kann hier nicht gesagt werden, da von Hr. AJ keine nähere Daten vorhanden sind (keine Meldung im zentralen Melderegister, keine Steuernummer).

Die Firma D zeigt nur, dass die Kopien der Papiere der Geschäftsführer anscheinend von den wahren Machthabern und den Empfängern der Geldbeträge mitgeliefert worden sind.

3) bis 10)

[...]

Die Unterschriften der jeweiligen Geschäftsführer stimmen nicht mit jenen auf den Auftragsschreiben überein und es wird in der Berufung nicht explizit darauf eingegangen. Bei sämtlichen Geschäftsführern kann nur davon ausgegangen werden, dass es sich um Scheingeschäftsführer handelt- es wird auf die Aufforderung zur Empfängerbenennung verwiesen.

In der Berufung wird nur hingewiesen, dass die Firmen nur aufgrund von abverlangten Unterlagen überprüft worden ist, d.h. in Form von Unbedenklichkeitsbescheinigungen, Bescheide über die Vergabe von UID-Nr. und Steuernummern. Das Problem bei dieser Art von Überprüfung ist, dass bei Unkenntnis von zu meldenden Abgaben bzw. deren Höhe die bestätigenden Behörden nur eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausstellen können wenn kein Rückstand vorhanden ist.

Der Hinweis dass die Gelder jeweils auf ein Bankkonto überwiesen worden sind, sagt auch nichts aus, wer tatsächlich der Empfänger der Gelder ist.

Üblicherweise werden nach Eingang der Gelder am Konto diese sofort von den Scheingeschäftsführern bar abgehoben und an die Hintermänner weitergeleitet.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung ist der Abzug von Schulden und Ausgaben mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, noch nicht gesichert. Wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die genannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde in Auswirkung der freien Beweiswürdigung den Abzug trotzdem versagen (Hinweis E 18.5.1966, 352/66 und E 24.10.1973, 893/73).

Die Bezeichnung der Empfänger der aufgewendeten Beträge kann nicht als unverschuldetermaßen tatsächlich unmöglich angesehen werden, wenn sie dem Steuerpflichtigen auf Grund seines eigenen Verhaltens unmöglich wurde. Dies trifft aber grundsätzlich zu, wenn er bei Lieferanten, bei denen die Versteuerung der empfangenen Beträge offenkundig in Betracht kommt, die Feststellung der tatsächlichen Identität unterlässt und in großem Umfang die Angabe fingierter Namen in Kauf nimmt (Berufung

Seite 5 "meine Mandantin hat sich bei nahezu allen Fremdfirmen durch Kopie der Reisepässe der Geschäftsführer von der Identität überzeugt", "mehr Unterlagen kann meine Mandantin einfach nicht beibringen"- HinweisE 16.12.1975, 88/75, VwGH 29.11.1988, 87/14/0203, ÖStzB 1989, 195, 2.3.1993, 91/14/0144, ÖStzB 1993, 578, 21.12.1999, 97/14/0162, ÖStzB 2000, 254).

Wer undurchsichtige Geschäfte tätigt und das über den Geschäften lagernde Dunkel auch nachträglich gegenüber der Abgabenbehörde nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, hat das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen (Berufung Seite 5 M Bau " Der Werkvertrag wurde meiner Mandantin unterschrieben per Post zugesandt, sodass zur Unterschrift keine Aussage getroffen werden kann", -Hinweis VwGH 10.5.1963, 1736/62, 8.5.1973, 0844/71, ÖStzB 1973, 265, 21.11.1985, 85/16/0092, ÖStzB 1986, 283).

Es wurde bei der Auftragsvergabe nur darauf geachtet, dass aufgrund der Dokumente (Kopien von Firmenbuchauszug, Mietvertrag, Abfrage der UID-Nr. und Steuernummer, Unbedenklichkeitsbescheinigungen) die Fremdfirmen als real existierende, fremdübliche Gebilde dargestellt werden. In Wirklichkeit wurden offensichtlich Pfuscherpartien eingesetzt, die die Arbeiten verrichteten und durch die unübliche Auftragsvergabe (obwohl hohe Aufträge vergaben wurden gibt es keine Referenzen, keine Betriebsbesichtigungen obwohl die Auftragnehmer in der selben Stadt den Sitz hatten wie die Firma A Bau GmbH, Auftragsvergabe per Post) wurden die Empfänger der Gelder systematisch geschützt.

Wenn eine Firma aufgefallen war, wurde nach dem selben Muster die nächste Firma beschäftigt.

Abschließend wird vermerkt, dass die Firma A Bau GmbH natürlich weiterhin die Möglichkeit hat, die Empfänger der Gelder im Sinne des § 162 BAO zu benennen.

Auskunftersuchen

Das ebenfalls angesprochene Auskunftersuchen des Finanzamts vom 29.8.2018 an die Bf lautet:

1. Ausgangslage

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 18.10.2017, Ra 2015/13/0054-5 die bisherigen in der Außenprüfung für die Jahre 2007 - 2009 getroffenen und im Rechtsmittelweg angefochtenen Feststellungen betreffend elf Subunternehmer für als nicht ausreichend erachtet, um die Feststellung, das geprüfte Unternehmen wäre der Aufforderung zur Empfängernennung nach § 162 BAO nicht nachgekommen, zu tragen. Daher wurde das Finanzamt beauftragt, weitere Ermittlungen durchzuführen.

Hinsichtlich der in Frage stehenden Empfängernennung handelt es sich um folgende Unternehmen:

- C BAU GMBH
- D GMBH
- E. BAU GMBH
- F BAU GMBH
- G BAU- UND HANDELS GMBH
- H BAU- UND HANDELS GMBH
- I GMBH
- J IMMOBILIEN GMBH
- K BAU GMBH
- L BAU- UND REINIGUNGSDIENST GMBH
- M BAU GMBH

Sie werden daher aufgefordert, zwecks Dokumentation der Sorgfalt bei der Überprüfung der Geschäftsbeziehungen zu o.a. Unternehmen die folgenden Fragen zu beantworten und zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben entsprechende/bzw. geforderte Nachweise bis

01.10.2018

vorzulegen!

Um die Lesbarkeit zu erleichtern, richtet sich dieses Schreiben in seiner Anrede direkt an den Geschäftsführer der A Bau GmbH, Herrn S T.

2. Ergebnis der Außenprüfung der Jahre 2007 - 2009

Zum besseren Verständnis wird vorher zu den durch die Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen in Zusammenhang mit § 162 BAO folgendes festgehalten:

In Anlehnung an die Textziffer 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4.1.2011 ist hinsichtlich der dort genannten, Rechnungen ausstellenden (Sub-)Unternehmen auffällig, dass bei allen kurz vor oder unmittelbar nach Leistungserbringung ein Geschäftsführerwechsel stattfand, in allen Fällen unmittelbar nach Arbeitsende Konkurse eröffnet und die Firmen im Firmenbuch gelöscht wurden. Die Gesellschafter und Geschäftsführer (GF) waren zum Zeitpunkt der Außenprüfung für die Behörde für allfällige Befragungen nicht mehr greifbar.

Aufgrund dieser Auffälligkeiten wurden die Geschäftsbeziehungen im Zuge der o.a. Außenprüfung näher untersucht. Auch nach Ansicht des BFG entspricht es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass zu sämtlichen beanstandeten Fremdleistungen die Lieferanten über ihre „Leistungen“ nicht mehr befragt werden können.

Zusammenfassend lässt sich feststellen:

- Aus diesen bisherigen Ermittlungen geht hervor, dass der GF des geprüften Unternehmens bei keinem einzigen der streitgegenständlichen (Sub-)Unternehmen persönlich am Firmenstandort war, um sich von der Existenz, der aufrechten Geschäftstätigkeit und deren Qualifikation zu überzeugen.
- Konkret wurden durch den GF neben Verträgen und Rechnungen vor allem Reisepasskopien der Vertrags-/Gesprächspartner, UID Bestätigungen und Firmenbuchauszüge als Nachweise vorgelegt.
- Es wurden bisher keine Unterlagen vorgelegt, die belegen, dass die bei den Subunternehmen angemeldeten Personen auch auf den jeweiligen Baustellen gearbeitet haben. Diesbezügliche Kontrollen durch Herrn T sind nicht dokumentiert.
- Die Unterschriften auf den Rahmenverträgen unterscheiden sich teilweise von den Musterzeichnungen im Firmenbuch und auf den vorliegenden Reisepasskopien.

Wendet die Behörde die Kriterien aus vielen BFG-Urteilen an, so ist es notwendig, sich bereits vor Geschäftsverhandlungen im Rahmen der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen. Unterlagen über die formelle Existenz eines Unternehmens oder deren formelle Funktion als Rechnungsleger und Empfänger von strittigen Zahlungen allein reichen nicht für eine Empfängernennung gern. § 162 BAO aus.

Betrugskonstrukte erwecken durch Eintragungen im Firmenbuch, Anmeldungen zur Sozialversicherung und Finanzamt typischerweise den Anschein, als handle es sich um tatsächlich reelle Betriebe. Unternehmen mit unauffindbaren ausländischen GF, fehlender Geschäftstätigkeit an den angeblichen Firmensitzen, dubiosen Geschäftsanbahnungen und Geschäftsdurchführungen etc. sind typisch für unredliche Geschäftspraktiken im Zusammenhang mit Deckungsrechnungen. Gerade in der Bauwirtschaft ist dies seit langem bekannt (beispielhaft beiliegender Auszug aus der österreichischen Bauzeitung vom 20.09.2006).

Auch gemäß § 25 Abs. 1 GmbHG sind GF verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die so genannte "Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes" anzuwenden. Dazu ist es einem Auftraggeber sehr wohl möglich und zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Durchführung von der Seriosität der Auftragnehmer über den üblichen Rahmen (FB Auszug, UID Nr. Abfrage etc.) hinausgehend zu überzeugen, wenn dies im Einzelfall geboten ist.

Lt. Aktenlage nach der o.a. Außenprüfung existieren auch keine Aufzeichnungen, die - um der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes zu entsprechen - für über den Mindeststandard hinausgehende Recherchen sprechen. Bloß formale Kontrollen (siehe oben) reichen in einer betrugsanfälligen Branche jedenfalls nicht aus.

Ausgehend von dieser Situation werden Sie daher gebeten, zwecks Dokumentation Ihrer Sorgfalt bei der Überprüfung der Geschäftsbeziehung zu Unternehmen die unter den

Punkten 3 und 4 gestellten Fragen zu beantworten und zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben geeignete Unterlagen vorzulegen!

3. Allgemeine Fragen

Zu allen o.a. Unternehmen werden Sie aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

- 1. Wurden die Rahmen- und Werkverträge in Ihrem Beisein seitens des Auftragnehmers - den Vertretern der o.a. Unternehmen - unterfertigt?*
- 2. Wie haben Sie sich nachweislich von der jeweiligen Qualifikation der o.a. Unternehmen überzeugt?*
- 3. Ist Ihnen bekannt, wie die o.a. Unternehmen auf Sie aufmerksam wurden?*
- 4. Wäre wurde hinsichtlich möglicher verdeckter Mängel der Arbeiten der o.a. Unternehmen vertraglich vorgesorgt?*
- 5. Bei den von Ihnen angegebenen Kontrollen durch Poliere wurden Personen angetroffen, die Leistungen erbracht haben:*
 - a. Handelt es sich bei den von Ihnen genannten Polieren um Arbeitnehmer (AN) der A Bau GmbH? Wenn nein, wie haben Sie sich davon überzeugt, dass die Kontrollen durch befugte Personen der o.a. Unternehmen erfolgte?*

Bitte um Nachweise und Vorlage der Kontrollaufzeichnungen!

- b. Wurden diese Kontrollen mit Ihnen als GF besprochen?*
- c. Haben Sie als GF der A Bau GmbH überprüft, ob es sich bei diesen Personen um Personen handelt, die bei den o.a. Unternehmen beschäftigt sind?*
- d. Welche Unterlagen liegen auf, um die Leistung durch die o.a. Unternehmen an die A Bau GmbH nachzuweisen bzw. zu dokumentieren (Grundaufzeichnungen: Bautageberichte, Abnahmeprotokolle, Bautagebücher ausschließlich durch die A Bau GmbH geführt würden als geeignete Unterlagen angesehen werden)?*
- 6. Wer hat die AN der o.a. Unternehmen beaufsichtigt und wer ist für die Überprüfung der arbeitsrechtlichen Bestimmungen im Hinblick auf gültige Arbeitsbewilligungen, Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse verantwortlich gewesen? Gibt es Aufzeichnungen über diese Überprüfungen? Bitte um Vorlage!*
- 7. Wie gelangten die Rechnungen hinsichtlich der Bauleistungen der o.a. Unternehmen zur A Bau GmbH (per Post, persönlich - durch wen)?*
- 8. Nach welchem Zahlungsplan sind Teilzahlungen bzw. in welchen Zeitabständen und nach welchen Kriterien sind Akontozahlungen zu leisten gewesen? Welche Unterlagen liegen dazu vor?*

4. Fragen zu den einzelnen Unternehmen

4.1. C BAU GMBH

(Leistungen im Zeitraum 08/2008 - 11/2008 in der Höhe von € 264.595,82)

4.1.1. VORGELEGTE UNTERLAGEN:

...

4.1.2 AKTENLAGE:

...

4.1.3. FRAGEN:

1. *Mit wem haben Sie die konkreten Arbeitsinhalte und Preise verhandelt?*
2. *Haben Sie vor Auftragsvergabe Bedenken gehabt, mit diesem Unternehmen zusammenzuarbeiten (häufige GF-Wechsel, keine bauspezifischen Kenntnisse der GF, mangelhafte Sprachkenntnisse der GF, keine nachgewiesene Qualifikation, kein Personal)? Wenn ja, wie wurden diese nachweislich zerstreut?*
3. *Wie haben Sie aktiv nach 08/2008 mit Frau U Kontakt gehalten?*

4.2. D GMBH

(Leistungen im Zeitraum 02/2008-11/2008 in Höhe von € 1.102.177,96)

4.2.1. VORGELEGTE UNTERLAGEN:

...

4.2.2. AKTENLAGE:

...

4. 2. 3. FRAGEN:

1. *Haben Sie vor Auftragsvergabe Bedenken gehabt, mit diesem Unternehmen zusammenzuarbeiten (häufige GF-Wechsel, keine nachgewiesene Qualifikation)? Wenn ja, wie wurden diese nachweislich zerstreut?*
2. *Wie haben Sie aktiv mit Herrn W vor allem nach dem 6. 11. 2008 Kontakt gehalten?*

4.3. E. BAU GMBH

(Leistungen im Zeitraum 06-07/2008 in Höhe von € 122.436,66)

4.3.1. VORGELEGTE UNTERLAGEN:

...

4.3.2. AKTENLAGE:

...

4.3.3. FRAGEN:

1. *Mit wem haben Sie die konkreten Arbeitsinhalte und Preise verhandelt?*
2. *Haben Sie vor Auftragsvergabe Bedenken gehabt, mit diesem Unternehmen zusammenzuarbeiten (GF-Wechsel vor Auftragsvergabe, keine nachgewiesene Qualifikation, kein Personal)? Wenn ja, wie wurden diese nachweislich zerstreut?*

3. *Wie haben Sie aktiv mit Herrn AA Kontakt gehalten?*

4.4. *F BAU GMBH*

(Leistungen in Höhe von € 1.837.286,97 im Zeitraum 02/2007-12/2007)

4.4.1. *VORGELEGTE UNTERLAGEN:*

...

4.4.2. *AKTENLAGE:*

...

4.4.3. *FRAGEN:*

1. *Mit wem haben Sie die konkreten Arbeitsinhalte und Preise verhandelt?*

2. *In welchem Verhältnis stand Hr. AB zur F Bau GmbH? Wie wurde ggf. dieses Verhältnis nachweislich festgestellt?*

4.5. *G BAU- UND HANDELS GMBH*

(Leistungen in Höhe von € 241 . 712,39 im Zeitraum 02/2008-05/2008)

4.5.1. *VORGELEGTE UNTERLAGEN:*

...

4.5.2. *AKTENLAGE:*

...

4. 5.3. *FRAGEN:*

1. *Mit wem haben Sie die konkreten Arbeitsinhalte und Preise verhandelt?*

2. *Wie haben Sie aktiv mit Herrn AC AD Kontakt gehalten?*

3. *Haben Sie vor Auftragsvergabe Bedenken gehabt, mit diesem Unternehmen zusammenzuarbeiten (GF-Wechse vor Auftragsvergabe, keine nachgewiesene Qualifikation)? Wenn ja, wie wurden diese nachweislich zerstreut?*

4. *Wer hat die Rechnungen unterschrieben? In welchem Verhältnis steht diese Person zur G Bau- und Handels-GmbH?*

4.6. *H BAU- UND HANDELS GMBH*

(Leistungen im Zeitraum 03/2009 -05/2009 in Höhe von € 182.371,03)

4.6.1. *VORGELEGTE UNTERLAGEN:*

...

4.6.2. *AKTENLAGE:*

...

4. 6. 3. *FRAGEN:*

1. *Mit wem haben Sie die konkreten Arbeitsinhalte und Preise verhandelt?*

2. Wie haben Sie aktiv mit Herrn AE und Herrn AF Kontakt gehalten?

3. Haben Sie vor Auftragsvergabe bzw. während des Auftragsverhältnisses Bedenken gehabt, mit diesem Unternehmen zusammenzuarbeiten (GF-Wechsel kurz nach Auftragsvergabe, keine nachgewiesene Qualifikation)? Wenn ja, wie wurden diese nachweislich zerstreut?

4. Um wessen Unterschrift handelt es sich auf dem Werkvertrag vom 27.3.2009? In welchem Verhältnis steht diese Person zur H Bau- und Handels GmbH GmbH?

5. Wer hat die Rechnungen unterschrieben? In welchem Verhältnis steht diese Person zur H Bau- und Handels GmbH GmbH?

4.7. I GMBH

(Leistungen im Zeitraum 08/2009 -11/2009 in Höhe von € 99.945,30)

4.7.1. VORGELEGTE UNTERLAGEN:

...

4.7.2. AKTENLAGE:

...

4. 7. 3. FRAGEN:

1. Mit wem haben Sie die konkreten Arbeitsinhalte und Preise verhandelt?

2. Haben Sie vor Auftragsvergabe bzw. während des Auftragsverhältnisses Bedenken gehabt, mit diesem Unternehmen zusammenzuarbeiten (GF-Wechsel kurz nach Auftragsvergabe, keine nachgewiesene Qualifikation)? Wenn ja, wie wurden diese nachweislich zerstreut?

3. Um wessen Unterschrift handelt es sich auf dem Werkvertrag? In welchem Verhältnis stand diese Person zur I GmbH?

4. Mit wem und wie konnten Sie aktiv Kontakt bei der I GmbH aufnehmen? In welchem Verhältnis stand diese Person zur I GmbH?

5. Wer hat die Rechnungen unterschrieben? In welchem Verhältnis steht diese Person zur I GmbH?

4.8. J IMMOBILIEN GMBH

(Leistungen zwischen 08/2007 und 09/2007 in Höhe von € 39.077,00)

4.8.1. VORGELEGTE UNTERLAGEN:

...

4.8.2. AKTENLAGE:

...

4.8.3 FRAGEN:

1. Mit wem haben Sie die konkreten Arbeitsinhalte und Preise verhandelt?
2. Um wessen Unterschrift handelt es sich auf dem Rahmenvertrag vom 30.7.2007? In welchem Verhältnis steht diese Person zur J Immobilien GmbH?
3. Mit wem und wie konnten Sie aktiv Kontakt bei der J Immobilien GmbH aufnehmen? In welchem Verhältnis stand diese Person zur J Immobilien GmbH?
4. Wer hat die Rechnungen unterschrieben? In welchem Verhältnis steht diese Person zur J Immobilien GmbH?

4.9. K BAU GMBH

(Leistungen im Zeitraum 04/2008-08/2008 in Höhe von € 492.551,67)

4.9.1. VORGELEGTE UNTERLAGEN:

...

4.9.2. AKTENLAGE:

...

4.9.3 . FRAGEN:

1. Mit wem haben Sie die konkreten Arbeitsinhalte und Preise verhandelt?
2. Um wessen Unterschrift handelt es sich auf den nicht von Hrn. AG unterfertigten Verträgen? In welchem Verhältnis steht diese Person zur K Bau GmbH?
3. Mit wem und wie konnten Sie aktiv Kontakt mit der K Bau GmbH aufnehmen? In welchem Verhältnis standen diese Personen zur K Bau GmbH?
4. Erklären Sie bitte die zeitliche Differenz zwischen dem Arbeitsbeginn der K Bau GmbH in 04/08 und der Datierung des Rahmenvertrages vom 21 .7.2008"

4.10. L BAU- UND REINIGUNGSDIENST GMBH

(Leistungen zwischen 01 und 02/2007 in Höhe von € 132.873,49)

4.10.1. VORGELEGTE UNTERLAGEN:

...

4.10.2. AKTENLAGE:

...

4. 10. 3. FRAGEN:

1. Mit wem haben Sie die konkreten Arbeitsinhalte und Preise verhandelt?
2. Haben Sie vor Auftragsvergabe bzw. während des Auftragsverhältnisses Bedenken gehabt, mit diesem Unternehmen zusammenzuarbeiten (keine nachgewiesene Qualifikation)? Wenn ja, wie wurden diese nachweislich zerstreut?
3. Um wessen Unterschrift handelt es sich auf dem Rahmenvertrag? In welchem Verhältnis steht diese Person zur L Bau- und Reinigungsdienst GmbH?

4. Mit wem und wie konnten Sie aktiv Kontakt bei der L Bau- und Reinigungsdienst GmbH aufnehmen? In welchem Verhältnis stand diese Person zur L Bau- und Reinigungsdienst GmbH?

4.11. M BAU GMBH

(Leistungen im Zeitraum 04/2007 - 05/2007 in Höhe von € 17.519,90)

4.11.1. VORGELEGTE UNTERLAGEN:

...

4.11.2. AKTENLAGE:

...

4.11.3. FRAGEN:

1. Erklären Sie bitte, warum trotz zeitlicher Differenz zwischen den Ihnen vorgelegten Unterlagen und der Datierung des Werkvertrages vom 10.4.2007 keine weitere Überprüfung stattfand!

2. Mit wem haben Sie die konkreten Arbeitsinhalte und Preise verhandelt?

3. Um wessen Unterschrift handelt es sich auf dem Rahmenvertrag? In welchem Verhältnis steht diese Person zur M Bau GmbH?

4. Mit wem und wie konnten Sie aktiv Kontakt bei der M Bau GmbH aufnehmen? In welchem Verhältnis stand diese Person zur M Bau GmbH?

Zuständigkeitsentscheidung

Die gegenständliche Rechtssache wurde im Bundesfinanzgericht am 11.3.2019 zunächst der Gerichtsabteilung 1039-1 zugewiesen. Die Präsidentin des Bundesfinanzgerichts entschied am 26.6.2019 auf Grund von Unzuständigkeitsanzeigen der Gerichtsabteilung 1039-1 vom 20.5.2019 und der Gerichtsabteilung 1085-1 vom 27.5.2019, dass ein Anwendungsfall des Punkt 3.3.2 der Geschäftsverteilung des BFG vorliege und daher die Gerichtsabteilung 1085-1 zuständig sei.

Bekanntgabe der Vollmachtsauflösung

Mit Schreiben vom 13.9.2019 gab der bisherige rechtsfreundliche Vertreter im Beschwerdeverfahren bekannt, dass das Vollmachtsverhältnis mit der Bf seit 23.1.2019 aufgelöst sei.

Schreiben der rechtsfreundlichen Vertreterin vom 17.9.2019

Mit Schreiben vom 17.9.2019 gab die nunmehrige rechtsfreundliche Vertreterin ihre Vertretungsvollmacht für die Bf bekannt und zog namens ihrer Mandantin die Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf mündliche Verhandlung zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen

§ 63 Abs. 1 VwGG lautet:

§ 63. (1) Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

§ 25 Abs. 1 BFGG lautet:

§ 25. (1) Wenn das Bundesfinanzgericht einer Beschwerde stattgegeben hat, sind die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichtes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

§ 205 BAO lautet:

§ 205. (1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,

b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,

c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

(3) Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

(4) Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

(5) Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

(6) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Nachforderungszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen,

a) als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen oder

b) als ein Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf dem Abgabenkonto bestanden hat.

§ 209 BAO lautet:

§ 209. (1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

(4) Abweichend von Abs. 3 verjährt das Recht, eine gemäß § 200 Abs. 1 vorläufige Abgabefestsetzung wegen der Beseitigung einer Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

(5) In den Fällen, in denen aufgrund der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 oder des Umgründungssteuergesetzes über die entstandene Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld abgesprochen, aber die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist, verjährt das Recht auf Festsetzung der genannten Abgaben insoweit jedoch spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist.

§ 209a BAO lautet:

§ 209a. (1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeverentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird. Die Verjährung steht der Abgabefestsetzung auch dann nicht entgegen, wenn eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 vor Ablauf der Frist des § 304 lit. b beantragt oder durchgeführt wird.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

(4) Abgabenerklärungen gelten als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabefestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.

(5) Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 oder § 300 aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs. 1 lit. b ergeht.

(6) Wird eine Bescheidbeschwerde oder ein Vorlageantrag nach Eintritt der Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 erster Satz zurückgenommen, so steht der Eintritt der Verjährung der Festsetzung einer Abgabe, soweit sie hinterzogen ist, nicht entgegen, wenn diese Festsetzung innerhalb eines Jahres ab Zurücknahme der Bescheidbeschwerde oder des Vorlageantrages erfolgt.

§ 261 BAO lautet:

§ 261. (1) Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wird

a) in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid oder

b) in einem den angefochtenen Bescheid abändernden oder aufhebenden Bescheid.

(2) Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

§ 278 BAO lautet:

§ 278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

§ 295 BAO lautet:

§ 295. (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis

die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines - Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines

- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 3 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

§ 303 BAO lautet:

§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.*

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

§ 304 BAO lautet:

§ 304. *Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn sie*

- a) vor Eintritt der Verjährungsfrist beantragt wird, oder*
- b) innerhalb von drei Jahren ab Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides beantragt oder durchgeführt wird.*

§ 307 BAO lautet:

§ 307. *(1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.*

(Anm.: Abs. 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 97/2002)

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Körperschaftsteuerbescheide vom 4.11.2008 (2007), 2.10.2009 (2008) und 9.9.2010 (2009)

Im Hinblick auf die Ansicht des Finanzamtes, dass das BFG die Wiederaufnahme aufgrund der BP aufgehoben habe, ist zu den Bescheiden vom 7.11.2018, mit welchen die Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Körperschaftsteuerbescheide vom 4.11.2008 (2007), 2.10.2009 (2008) und 9.9.2010 (2009) verfügt wurde, der gesamte Verfahrensablauf in Erinnerung zu rufen:

Verfahrensablauf

Mit Datum 4.11.2008 erging der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2007, mit Datum 2.10.2009 der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 und mit Datum 9.9.2010 der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2009.

Mit Datum 5.10.2011 ergingen sowohl Wiederaufnahmebescheide betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009, und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009.

Am 4.11.2011 wurde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 vom 5.10.2011, jedoch nicht gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend diese Körperschaftsteuerbescheide berufen.

Somit erwuchsen die Wiederaufnahmebescheide vom 5.10.2011 in Rechtskraft.

Die Körperschaftsteuerbescheide vom 4.11.2008 (2007), 2.10.2009 (2008) und 9.9.2010 (2009) gehörten infolge der Wiederaufnahmebescheide vom 5.10.2011 nicht mehr dem Rechtsbestand an.

Die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 vom 5.10.2011 wurden mit Erkenntnis BFG 18.9.2015, RV/7102303/2012 bestätigt. Dieses Erkenntnis wurde mit Erkenntnis VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054 aufgehoben.

Daraufhin wurden mit Beschluss BFG 16.11.2017, RV/7105250/2017 in Erledigung der Berufung vom 4.11.2011 die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 vom 5.10.2011 gemäß § 278 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufgehoben.

Infolge des Beschlusses BFG 16.11.2017, RV/7105250/2017 gehörten die die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 vom 5.10.2011 nicht mehr dem Rechtsbestand an.

Das Finanzamt erließ mit Datum 7.11.2018 erneut Wiederaufnahmebescheide, mit welchen die Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Körperschaftsteuerbescheide vom 4.11.2008 (2007), 2.10.2009 (2008) und 9.9.2010 (2009) verfügt wurde. Gleichzeitig mit den Wiederaufnahmebescheiden vom 7.11.2018 wurden gemäß § 307 Abs. 1 BAO neue Körperschaftsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 erlassen. Außerdem ergingen an diesem Tag Anspruchszinsenbescheide 2007, 2008 und 2009. Die gesonderte Bescheidbegründung verweist einleitend auf den Zusammenhang der Wiederaufnahmebescheide mit den Sachbescheiden.

Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide vom 7.11.2018

Das Finanzamt beantragt im Vorlagebericht die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide vom 7.11.2018.

Die Wiederaufnahmebescheide vom 7.11.2018 sind mehrfach rechtswidrig (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG):

Da bereits mit Bescheiden vom 5.10.2011 die Wiederaufnahme in Bezug auf die Körperschaftsteuerbescheide vom 4.11.2008 (2007), 2.10.2009 (2008) und 9.9.2010

(2009) verfügt wurde, und diese Wiederaufnahmebescheide in Rechtskraft erwachsen sind, liegt, wie auch das Finanzamt zu Recht ausführt, entschiedene Sache vor.

Auf Grund der Wiederaufnahmebescheide vom 5.10.2011 sind die Körperschaftsteuerbescheide vom 4.11.2008 (2007), 2.10.2009 (2008) und 9.9.2010 (2009) aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Diese Bescheide konnten, solange sie dem Rechtsbestand nicht wieder angehörten, nicht mehr mit Wiederaufnahme aufgehoben werden.

Wie ausgeführt, waren die Wiederaufnahmebescheide vom 5.10.2011 nicht Gegenstand des Beschlusses BFG 16.11.2017, RV/7105250/2017. Es waren daher auf Grund dieses Beschlusses keine neuen Wiederaufnahmebescheide zu erlassen.

Auf Grund des klaren Wortlauts der Wiederaufnahmebescheide vom 7.11.2018 kann eine Deutung des Bescheidspruchs dahingehend, dass die Körperschaftsteuerbescheide vom 5.10.2011 Gegenstand der Wiederaufnahme sein sollten, nicht vorgenommen werden. Aber selbst in diesem Fall wären die Wiederaufnahmebescheide vom 7.11.2018 rechtswidrig, da die Körperschaftsteuerbescheide vom 5.10.2011 zufolge des Beschlusses BFG 16.11.2017, RV/7105250/2017 nicht mehr dem Rechtsbestand angehört haben.

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 7.11.2018 ist daher, wenn auch aus anderen Gründen als in der Beschwerde angeführt, Folge zu geben. Die Wiederaufnahmebescheide vom 7.11.2018 hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009 sind gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben.

Körperschaftsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 vom 7.11.2018

Wird ein Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, hat dies auch die Aufhebung des im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheides zur Folge (vgl. VwGH 8.6.1994, 93/13/0306; VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353; VwGH 21.12.2012, 2010/17/0122).

Dies entspricht der einhelligen Lehre und Rechtsprechung.

Diese Rechtsfolge ist seit dem FVwGG 2012 BGBl. I Nr. 14/2013 i. d. F. AbgÄG 2014 BGBl. I Nr. 13/2014 ausdrücklich im Gesetz genannt, da § 261 Abs. 2 BAO bestimmt, dass im Fall, dass einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid Folge gegeben wird, eine gegen die Sachentscheidung gerichtete Bescheidbewerke als gegenstandlos zu erklären ist.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 vom 7.11.2018 sind gemäß § 307 Abs. 1 BAO zugleich mit den Wiederaufnahmebescheiden vom 7.11.2018 erlassen worden. Sie sind mit den Wiederaufnahmebescheiden vom selben Tag verbunden.

Im Gesetz findet die im Vorlagebericht vertretene Ansicht, diese Rechtsfolge solle nur in bestimmten Fällen der Aufhebung eines Wiederaufnahmebescheides gelten, keine Deckung.

Es wäre zwar unerheblich, aber nach der Aktenlage wurde die Wiederaufnahme nicht aus "EDV-technischen" Gründen verfügt, sondern weil die entscheidende Organwalterin des Finanzamts der (irrigen) Auffassung war, es seien auch die Wiederaufnahmebescheide vom BFG mit Beschluss vom 16.11.2017 aufgehoben worden und daher neuerlich Wiederaufnahmebescheide zu erlassen (siehe die im Vorlagebericht zitierten Aktenvermerke vom 6.3.2019 und vom 8.3.2019). Die Wiederaufnahmebescheide vom 7.11.2018 wurden auch nicht damit begründet, dass eine Erlassung neuer Sachbescheide technisch nur in Verbindung mit neuen Wiederaufnahmebescheiden möglich sei, sondern mit der abgabenbehördlichen Prüfung und dem diesbezüglichen Prüfungsbericht vom 4.10.2011.

Es trifft nicht zu, dass sich aus dem Gesamtzusammenhang ergibt, dass die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide aufgrund der vorangegangenen Aufhebung unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde und nicht aufgrund der verfügten Wiederaufnahme von Verfahren ergingen.

Genau dies war hier nicht der Fall. Das Finanzamt ist vielmehr unzutreffend davon ausgegangen, dass es neuerlich Wiederaufnahmebescheide erlassen müsste, um neue Sachbescheide erlassen zu können.

Für das Bundesfinanzgericht besteht auch in dieser Sachkonstellation kein Anlass, von der einhelligen Lehre und Rechtsprechung abzugehen. Das Finanzamt hat dazu keine stichhaltigen Argumente vorgebracht. Ein Abgehen von der einhelligen Lehre und Rechtsprechung würde erhebliche Rechtsunsicherheit nach sich ziehen, ob denn im Einzelfall ein Sachbescheid i.S.d. § 307 Abs. 1 BAO gemeinsam mit dem Wiederaufnahmebescheid ergangen ist oder nicht.

Die Körperschaftsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 vom 7.11.2018 sind daher mit der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide vom 7.11.2018 betreffend Körperschaftsteuer 2007, 2008 und 2009 durch dieses Erkenntnis ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Es ist daher gemäß § 261 Abs. 2 BAO die gegen die Sachentscheidungen (§ 307 Abs. 1 BAO) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

Anspruchszinsenbescheide 2007, 2008 und 2009 vom 7.11.2018

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen.

Bemessungsgrundlage dafür ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift, die sich aus dem Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides

(Stammabgabenbescheid), ergibt (vgl. BFG 19.1.2016, RV/7101338/2015).

Anspruchszinsen gehören nach § 3 Abs. 2 lit. b BAO zu den Nebenansprüchen und sind zur festzusetzenden Abgabe formell akzessorisch (vgl. VwGH 19.1.2005, 2001/13/0167).

Nach ständiger Rechtsprechung sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen/Körperschaft- Steuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0039; VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036; VwGH 29.7.2010, 2008/15/0107).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Stammabgabenbescheide gebunden. Wenn sich diese nachträglich als rechtswidrig erweisen und abgeändert oder aufgehoben werden, sind neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene Anspruchszinsenbescheide zu erlassen oder gar keine Anspruchszinsenbescheide zu erlassen (vgl. VwGH 5.9.2012, 2012/15/0150; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316; Ritz, BAO6, § 205 Tz 35).

Wie oben ausgeführt, haben die Körperschaftsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 vom 7.11.2018 die die Grundlage für die Anspruchszinsenbescheide 2007, 2008 und 2009 vom 7.11.2018 gebildet. Die diese Körperschaftsteuerbescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, ist die Grundlage zu für Festsetzung von Anspruchszinsen weggefallen und sind die Anspruchszinsenbescheide 2007, 2008 und 2009 vom 7.11.2018 gemäß § 295 BAO aufzuheben.

Weiteres Verfahren

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Im gegenständlichen Fall bedeutet das im Hinblick auf die zeitliche Abfolge, dass das Verfahren auf den Stand des Beschlusses BFG 16.11.2017, RV/7105250/2017 zurücktritt. Das Finanzamt hat, soweit dies auf Grund des Zeitablaufs zulässig ist, Körperschaftsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 als Erstbescheide zu erlassen.

Zu den Ausführungen im Vorlagebericht des Finanzamts wird bemerkt:

Bei der Erlassung der Folgeentscheidung gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsbehörden bzw. Verwaltungsgerichte an die vom VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis geäußerte, für die Aufhebung tragende Rechtsanschauung gebunden, außer die Sach- und Rechtslage hat sich wesentlich geändert (vgl. VwGH 12.2.2019, Ra 2016/06/0132; VwGH 27.2.2018, Ra 2018/01/0052; VwGH 19.12.2017, Ro 2017/09/0001; VwGH 28.3.2017, Ra 2017/09/0010; VwGH 1.8.2017, Ra 2017/06/0041 u.v.a.).

Erfolgte die Aufhebung einer angefochtenen Entscheidung, weil es das Verwaltungsgericht unterlassen hat, die für die Beurteilung des Rechtsfalles wesentlichen

Tatsachenfeststellungen zu treffen, so besteht die Herstellung des der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustandes darin, dass das Verwaltungsgericht jene Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens durchführt und die Feststellungen trifft, die eine erschöpfende Beurteilung des maßgebenden Sachverhaltes ermöglichen (VwGH 27.11.2018, Ra 2018/14/0050; VwGH 1.3.2018, Ra 2017/19/0425; VwGH 25.4.2017, Ra 2017/01/0091; VwGH 13.9.2016, Ro 2016/01/0009; VwGH 29.6.2016, Ro 2014/05/0011; VwGH 21.4.2016, Ro 2016/11/0007; VwGH 27.1.2016, Ro 2014/05/0064; VwGH 11.11.2015, 2013/04/0073 u.v.a.).

Diese Judikatur zu § 63 Abs. 1 VwGG ist sinngemäß auf die Bestimmung des § 282 BAO anzuwenden. Daraus folgt, dass das Bundesfinanzgericht in seinem Beschluss BFG 16.11.2017, RV/7105250/2017 in Entsprechung seiner sich aus § 63 Abs. 1 VwGG folgenden Verpflichtung zur Umsetzung der im Erkenntnis VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054 zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht nicht unverbindliche Empfehlungen zur Ergänzung des Ermittlungsverfahrens zum Ausdruck gebracht hat, sondern die belangte Behörde ist gem. § 282 BAO (und § 278 Abs. 3 BAO) an die vom Bundesfinanzgericht klar zum Ausdruck gebrachte Rechtsanschauung, bestimmte, konkret bezeichnete Ermittlungen seien noch vorzunehmen und bestimmte, von der belangten Behörde im bisherigen Verfahren herangezogene Umstände seien nicht geeignet, die in den angefochtenen Bescheiden zum Ausdruck kommende Rechtsansicht der belangten Behörde zu stützen, gebunden.

Bei der allfälligen Erlassung neuer Körperschaftsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 wird das zu beachten sein.

Ob neue Körperschaftsteuerbescheide 2007, 2008 und 2009 zu erlassen sind, wird davon abhängen, ob gemäß §§ 209, 209a BAO bereits Verjährung eingetreten ist.

Zustellung

Die Bf wird im Abgabenverfahren durch eine Steuerberatungsgesellschaft vertreten, der Zustellvollmacht erteilt wurde. Gemäß § 103 BAO ist eine Zustellungsbevollmächtigung unwirksam, wenn sie nicht alle gemäß § 213 BAO zusammengefasst zu verbuchenden Abgaben umfasst. Hat eine Partei mehrere Zustellungsbevollmächtigte, gilt gemäß § 9 Abs. 4 Zustellgesetz die Zustellung bewirkt, sobald sie an einen von ihnen vorgenommen worden ist. Die Zustellung dieses Erkenntnisses erfolgt an die im Abgabenverfahren zustellungsbevollmächtigte steuerliche Vertretung.

Keine Revision zulässig

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung

zukommt, insbesondere weil die Entscheidung nicht 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. Sie folgt vielmehr der dargestellten Rechtsprechung.

Wien, am 19. September 2019