

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Centra-Consult, Wirtschaftstreuhand und Beratungsgesellschaft mit beschränkter Haftung, Jasomirgottstraße 6/3/7A, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 9.2.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 2.2.2015, betreffend Körperschaftsteuer 2010-2013 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.
- III. Informativ wird mitgeteilt, dass eine Behandlung der Beschwerdevorlagen zur Körperschaftsteuer 2009 und zur Kapitalertragsteuer 2010-2013 nicht erfolgt, denn betreffend Körperschaftsteuer 2009 ist keine Beschwerdevorentscheidung ergangen, und betreffend Kapitalertragsteuer wurde kein Vorlageantrag gestellt.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführenden GmbH (Bf), die im Baugewerbe tätig ist, wurde zunächst ab Mai 2010 eine Nachschau betreffend USt 12/2009-4/2010 durchgeführt, die mit Bericht vom 17.1.2011 beendet worden ist. Der Körperschaftsteuerbescheid 2009 wurde mit Entscheidung des UFS vom 23.1.2012, RV/3198-W/11, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben, weil eine Schätzung "in Anlehnung an § 162 BAO" unzulässig ist, dem Akt keine formelle Aufforderung zur Empfängerbenennung entnehmbar ist und Grundlagen für eine durchzuführende Schätzung nicht [einmal ansatzweise] festgestellt worden sind. Ein gegen den Geschäftsführer der Bf angestrengtes Finanzstrafverfahren scheiterte bereits am Einleitungsbescheid (vgl UFS 30.05.2011, FSRV/0135-W/10, Aufhebung wegen falschen Straftatbestandes). Gegen den neuerlichen Körperschaftsteuerbescheid vom 15.5.2012 erhob die Bf am 5.6.2012 Berufung. Am 14.9.2018 wurde die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung dem BFG vorgelegt, ohne dass eine Beschwerdevorentscheidung erlassen worden wäre. Auf diesen Umstand wurde die belangte Behörde mit Beschluss vom 18.9.2018 hingewiesen.

Mit Bericht vom 27.1.2015 wurde eine Außenprüfung u.a. betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2010-2013 abgeschlossen und am 2.2.2015 entsprechende

Bescheide erlassen. Über die dagegen erhobene Beschwerde vom 9.2.2015 wurde mit abweisender Beschwerdeentscheidung vom 17.8.2015 abgesprochen. Der Vorlageantrag betreffend Körperschaftsteuer 2010-2013 erfolgte am 18.9.2015. Tatsächlich vorgelegt wurde der Akt genau drei Jahre später. Auch die Kapitalertragsteuer 2010-2013 wurde vorgelegt, obwohl diesbezüglich kein Vorlageantrag aktenkundig ist und dieser Umstand im Vorlagebericht bisher folgenlos erwähnt worden ist.

Inhaltlich wurde bei der Prüfung der Jahre 2010-2013 festgestellt, die Bf bediene sich zweier slowakischer Subunternehmen (jeweils in der Rechtsform einer s.r.o.), die nach im Amtshilfeweg eingeholten Auskünften der slowakischen Steuerverwaltung Scheinfirmen seien; die Bf bediene sich auch zweier österreichischer Subunternehmen (jeweils in der Rechtsform einer GmbH), deren UID per 29.6.2010 (W GmbH) bzw 20.4.2011 (X BaugesmbH) begrenzt worden sei, deren Geschäftsführer ein bloßer Strohmännchen sei, womit auch diese Unternehmen Scheinfirmen seien. Die W betreffend sei der Geschäftsführer seit 26.4.2010 nicht mehr im Inland polizeilich gemeldet, Arbeiteranmeldungen seien in großem Umfang erst ab Mai 2010 erfolgt. Unterschriften auf Belegen stimmten nicht mit den Unterschriftsproben laut Firmenbuch überein. An den Geschäftsanschriften seien keine Büros vorhanden.

Im Rahmen der Außenprüfung wurde von der belangten Behörde angenommen, es handle sich bei den Rechnungen der Subunternehmen um "Schein- bzw. Deckungsrechnungen", über die "der tatsächliche Aufwand des Beschäftigten (der Schwarzlohn) weiterverrechnet" und durch Scheinanmeldungen von Arbeitern bei nicht (mehr) tätigen Gesellschaften anstelle des tatsächlichen Beschäftigten eine Verkürzung von Lohnabgaben herbeigeführt worden sei. Die Bf wurde im Zuge der Außenprüfung auch aufgefordert, im Zusammenhang mit den Subunternehmen die gegenüber der Bf auftretenden Personen und damit die Empfänger gemäß § 162 BAO zu dokumentieren (OZ 30 des Finanzamtsaktes); aufgrund des Scheinfirmencharakters wurde der Aufwand iZm den Fremdhonoraren der Subunternehmen "mangels Benennung der Arbeitskräfte in Anlehnung an § 162 BAO nicht als Betriebsausgabe" anerkannt, soweit nicht die tatsächlichen Lohnempfänger benannt worden sind.

Demgegenüber verantwortet sich die Bf, sie sei von der W 2010 und von der X 2011 kontaktiert worden, dass sie für die Bf tätig sein wollten. Sie seien in die HFU-Listen eingetragen gewesen, hätten im Zeitpunkt der Kontaktaufnahme eine UID gehabt, Kontakt gehalten sei auf den Baustellen und im Büro der Bf immer über die Geschäftsführer worden, deren Erscheinungsbild den Personalausweisen entsprochen habe, Leistungsaufzeichnungen lägen bei den Baustellen bzw Generalunternehmen noch immer auf. Die Rechnung der W sei vom Geschäftsführer übergeben worden, jene der X per Post eingelangt.

Nicht bestritten werde, dass zwischen den beiden österreichischen und den beiden slowakischen Subfirmen gesellschaftsrechtliche Verflechtungen bestünden und in der Bf nur ein gewerberechtlicher Geschäftsführer beschäftigt war, weshalb Arbeiten durch Subunternehmen ausgeführt worden seien.

Bei den nicht anerkannten Rechnungen könne es sich nicht um Scheinrechnungen handeln, weil die fakturierten Leistungen tatsächlich erbracht worden seien. Es handle sich auch nicht um Deckungsrechnungen zur Verschleierung von Schwarzarbeit, weil auf den von der KIAB durchgeführten Kontrollen nie Schwarzarbeiter angetroffen worden seien. Als Information über die Vertrauenswürdigkeit der Subunternehmer stünden HFU-Liste und Nichtbeschränkung der UID zur Verfügung. Da von den Subunternehmen Rechnungen gemäß § 19 Abs 1a UStG ohne USt-Ausweis gelegt werden, sei hauptsächlich die zweite [wohl gemeint erste] Informationsquelle überprüft worden. Angemerkt werde auch, dass die UID-Begrenzung erst nach Aufnahme der Geschäftsverbindungen erfolgt sei. Stichprobenweise seien aufbewahrte Personendaten der Subunternehmen übergeben worden, wobei der Lohnzufluss an die Arbeitnehmer nicht von der Bf überprüft werden könne.

Im Vorlageantrag ergänzt die Bf, die Beweiswürdigung bei der Feststellung des Sachverhaltes sei mangelhaft, und die rechtliche Würdigung entspreche nicht der geltenden Rechtslage.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf ist eine im Baugewerbe tätige GmbH, die sich zur Ausführung ihrer Aufträge mangels eigener Arbeiter mehrerer Subunternehmen bedient. Bei folgenden Subunternehmen handelt es sich jedoch um Scheinfirmen, durch welche die tatsächlichen Empfänger der von der Bf bezahlten Leistungen verschleiert werden sollen: W GmbH, X BaugesmbH, Y Bau s.r.o. und Z Handwerker s.r.o. Den im Zusammenhang mit den Leistungsbeziehungen zu diesen Unternehmen von der belangten Behörde im Außenprüfungsverfahren an die Bf gerichteten Empfängerbenennungsverlangen ist diese nicht hinreichend nachgekommen.

Die Geschäftsbeziehung zur W GmbH bestand im Jahr 2010. Eine Rechnung der W GmbH über 43.000 Euro wurde am 21.5.2010 verbucht und im Ausmaß von 30.000 Euro bar bezahlt, wobei die Unterschriften auf dem Zahlungsbeleg und die beim Firmenbuch hinterlegte nicht ident (nicht einmal ähnlich) sind, obwohl laut Aussage des Geschäftsführers der Bf das Inkasso durch den Geschäftsführer der W GmbH erfolgt ist. Anfang 2010 wurde bei der W ein neuer Alleingesellschafter-Geschäftsführer (M.H.) eingetragen und der Sitz an eine Adresse am Kärntner Ring im 1. Bezirk verlegt, die eine reine Scheinadresse ist. Nach den Erhebungen des Finanzamtes handelt es sich um ein sogenanntes "Virtual Office", das nur als Postadresse diente, ohne dass Räumlichkeiten angemietet oder Mitarbeiter dort tätig wurden.

Über die W wurde am 2.12.2010 der Konkurs eröffnet und am 17.5.2011 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und die Gesellschaft gelöscht. Der Geschäftsführer war lediglich von 23.10.2009 bis 26.4.2010 in Österreich gemeldet. Betreffend die W GmbH wurde zudem die UID mit 29.6.2010 begrenzt. Steuererklärungen wurden von der W nicht abgegeben, die im Schätzungsweg erlassenen Bescheide blieben unangefochten.

Die Geschäftsbeziehung zur X BaugesmbH bestand im Jahr 2011. Rechnungen wurden laut Buchhaltung am 7.4.2011 (17.675 Euro) und am 19.5.2011 (31.615 Euro) bar bezahlt. Im Oktober 2009 wurde bei der X ein neuer Alleingesellschafter-Geschäftsführer (A.B.) eingetragen und der Sitz an eine Adresse am Schottenring im 1. Bezirk verlegt, die eine reine Scheinadresse ist. Nach den Erhebungen des Finanzamtes handelt es sich um ein sogenanntes "Virtual Office", das nur als Postadresse diente; laut dortigem Mitarbeiter bestand zur X nur Mailkontakt, Telefonkontakt gab es mangels Erreichbarkeit keinen.

Über die X wurde am 21.11.2011 der Konkurs eröffnet und am 4.4.2012 mangels Kostendeckung aufgehoben und die Gesellschaft gelöscht. Der Geschäftsführer war lediglich von 4.12.2009 bis 16.7.2010 in Österreich gemeldet und dann erst wieder von 20.4.2012 bis 20.4.2012. Betreffend die X wurde zudem die UID mit 20.4.2011 begrenzt. Steuererklärungen wurden von der X nicht abgegeben, die im Schätzungsweg erlassenen Bescheide blieben unangefochten.

Zu Y Bau s.r.o. und Z Handwerker s.r.o. hat die belangte Behörde mittels Amtshilfeersuchen von der slowakischen Steuerverwaltung Auskünfte eingeholt. Demnach war die Y nicht erreichbar und hat keine Schriftstücke behoben. Der Geschäftsführer ist Z.H., wohnhaft in Ungarn. Ausgewiesen sind Leistungen in Höhe von 18.822 Euro im 4. Quartal 2011 und 39.272 Euro im 1. Quartal 2012, wobei die Gesellschaft eine Überprüfung der Daten verweigert hat. Daher wurde ihre UID mit 30.11.2013 begrenzt. An die Z konnte dem Geschäftsführer (S.H., wohnhaft in Ungarn) zwar eine Ladung zugestellt werden, erschienen ist er aber nicht. Auch sonst wurden seit 2011 von der Z keine Steuererklärungen abgegeben oder Vorhalte beantwortet.

Aufgrund dieser Gegebenheiten konnte die belangte Behörde zurecht davon ausgehen, dass die angegebenen Geschäftsadressen lediglich "Briefkästen" und alle vier Gesellschaften bloße Scheinfirmen sind. Darüber hinaus jedoch die getätigten Zahlungen als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren, entbehrt jeder Grundlage, denn zum einen lässt die belangte Behörde in ihren Ausführungen offen, ob es sich um Schein- oder Deckungsgeschäfte handelt und trifft somit keine Feststellung sondern beschränkt sich auf Vermutungen; zum anderen liegt aufgrund der Vorbringen der Bf über die verrichteten Arbeiten auf der Hand, dass die geltend gemachten Subleistungen tatsächlich erbracht worden sind und durch die Rechnungen nicht bloß der Schein einer Leistung vorgetäuscht werden soll, das Geld jedoch an den Gesellschafter abgeflossen sein soll. Vielmehr sollen die tatsächlich Leistenden verschleiert werden.

Gemäß § 162 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, dass die Gläubiger oder Empfänger von Beträgen, deren Absetzung vom Abgabepflichtigen beantragt wird, genau bezeichnet werden. Soweit diese Angaben verweigert werden, sind beantragte Absetzungen nicht anzuerkennen, auch wenn vom tatsächlichen Vorliegen (an unbenannt gebliebene Empfänger) geleisteter Zahlungen auszugehen ist (vgl. VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; VwGH 15.9.1999, 83/13/0150).

Nach der Judikatur wird dem Ausdruck "verweigern" auch eine ungenaue Empfängerbezeichnung gleichgesetzt (VwGH 27.4.1962, 1656/59). Das Verlangen wäre aber dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar ist (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144). Dies ist nach der Rechtsprechung aber nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger bzw. Gläubiger namhaft zu machen (VwGH 28.5.1997, 94/13/0230). Hingegen wird es vielfach am Verschulden liegen, Geschäftsbeziehungen so zu gestalten, dass die Person des Empfängers bzw. Gläubigers nicht namhaft gemacht werden kann (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 28.5.1997, 94/13/0230; 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099; 9.3.2005, 2002/13/0236; 22.11.2012, 2008/15/0256).

Da es sich bei den Empfängern der Gelder um "Scheinfirmen" handelt, sind nicht diese, sondern jene Personen, die durch ihr Tätigwerden bzw. Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben, die wahren Empfänger der Provisionen, und daher wurde mit der Nennung der Gesellschaften dem Verlangen nach § 162 BAO nicht entsprochen.

Bei der streitgegenständlichen Branche (Bau) handelt es sich um eine Risikobranche, bei der eine erhöhte Sorgfaltspflicht beim Eingehen von Geschäftsbeziehungen zu Grunde zu legen ist. Es ist seit langem allgemein in Wirtschaftskreisen bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehört (vgl BFG 21.08.2018, RV/7102185/2013 mit Verweis auf die erläuternden Bemerkungen zum Auftraggeber-Haftungsgesetz, ErlRV 523 BlgNR XXIII. GP, 2008).

Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts ist ersichtlich, dass sich derartige Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, sodass den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte das Agieren eines Betrugsunternehmens nicht auffällt (vgl BFG 21.08.2018, RV/7102185/2013).

Wenn die Bf meint, durch Einsicht in die HFU-Listen und einmalige Abfrage der UID sowie Kontrolle der Ausweise ihrer Sorgfaltspflicht genüge getan zu haben, so ist ihr zunächst entgegenzuhalten, dass die Nennung in der HFU-Liste nur besagt, dass nach dem Kenntnisstand des Dienstleistungszentrums bei der Wiener Gebietskrankenkasse (§ 67c ASVG) eine Streichung aus der Liste gemäß § 67b ASVG nicht vorzunehmen war. Dieser Kenntnisstand muss nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen, vom Dienstleistungszentrum kann keine gleichsam tagesaktuelle fortlaufende Prüfung aller eingetragenen Unternehmen verlangt werden.

Auch die Tatsache, dass die Unterschrift auf dem Zahlungsbeleg nicht mit jener des Geschäftsführers der W übereingestimmt hat, zeigt die fehlende Sorgfalt der Bf im Zusammenhang mit ihren Geschäftskontakten. Hätte sie - was aufgrund der Auftragssummen nahegelegen wäre - auch die Büros der Subunternehmen aufgesucht, wäre ihr deren bloße Briefkasteneigenschaft und die Scheinhaftigkeit umgehend aufgefallen, zumal eine Adresse im ersten Bezirk an der Ringstraße nicht gerade

branchentypisch ist. Letztlich ist es zumindest ungewöhnlich und sollte zu erhöhter Sorgfalt gemahnen, wenn sich eine slowakische Gesellschaft mit deutscher Firma und ungarischem Geschäftsführer zur Arbeitsleistung anträgt.

Die Rechnungslegung von W und X erfolgte (zumindest teilweise) nach Begrenzung der UID. Die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen zwischen den vier Scheinfirmen sind der Bf bekannt und werden von ihr ausdrücklich nicht bestritten. Dennoch hat sie keine Schritte gesetzt, auszuforschen, wer die tatsächlichen Empfänger der Aufwendungen (ca 43.000 Euro an die W, knapp 50.000 Euro an die X, ca 92.000 Euro an die Y und gut 216.000 Euro an die Z) aus diesen Geschäftsbeziehungen sind. Denn die von der Bf gesetzten Überprüfungshandlungen waren angesichts der Umstände (Auftragssummen, Geschäftsanbahnung und -Abwicklung, Riskobranche) unzureichend. Dessen muss sich die Bf bewusst gewesen sein, denn als Gesellschaft ohne eigene Arbeiter ist sie auf Fremdleistungen angewiesen, und durch die jahrelange Tätigkeit in der Branche war sie in Person ihres Geschäftsführers mit den Usancen und Risiken vertraut. Letztere hat die Bf durch das Eingehen der strittigen Geschäftsbeziehungen unter den vorgegebenen Umständen zumindest billigend in Kauf genommen und sich selbst zuzuschreiben, die hinter den Scheinfirmen stehenden Personen nicht hinreichend benennen zu können.

Um eine Person 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 Rechnungslegerin (vgl. VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247). Zwar hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt, indem sie "in Anlehnung an § 162 BAO" die Betriebsausgaben gestrichen hat, weil nicht die Arbeiter benannt worden sind, die Empfänger der Lohnzahlungen waren; eine körperschaftlich organisierte Gesellschaft pflegt üblicher Weise nicht der zum Schein geschaffene Zusammenschluss ihrer Arbeitskräfte zu sein. Es bestehen jedoch - wie bereits oben ausgeführt - hinreichend Anhaltspunkte dafür, dass reine Scheingesellschaften vorliegen, wodurch mit der bloßen Nennung der Körperschaften keine hinreichende Empfängerbenennung erfolgt ist, zu der die belangte Behörde aufgefordert hat.

Angemerkt wird, dass zwar die Aufforderung zur Empfängerbenennung im Akt ohne Datum versehen ist und sich kein Nachweis über den Zeitpunkt der Nachfrage und deren Zugang an die Bf findet (vgl. OZ 30 des Verwaltungsaktes). Da aber das Vorliegen eines Empfängerbenennungsverlangens von der Bf nicht bestritten wurde und sie auf das Verlangen reagiert hat, ist von einem formal korrekten Zugang an die Bf auszugehen.

Die auf Sachverhaltsebene vom Bundesfinanzgericht als Tatsacheninstanz festgestellte nicht erfüllte Empfängerbenennung führt gemäß § 162 Abs 2 BAO rechtlich zwingend dazu, dass die beantragten Absetzungen nicht anerkannt werden. Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2010-2013 war sohin als unbegründet abzuweisen.

Die **Körperschaftsteuer 2009** betreffend bezieht sich der Vorlageantrag auf eine BVE vom 2.9.2015. Eine solche ist aber weder im elektronischen System der Finanzverwaltung noch im Akt auffindbar, noch konnte sie trotz Aufforderung durch das BFG von einer der Parteien vorgelegt werden.

Die belangte Behörde hat auch die **Kapitalertragsteuer 2010-2013** vorgelegt, obwohl sie im Vorlagebericht ausführt, dass ein Vorlageantrag betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide für Kapitalertragsteuer weder bei ihr noch bei der Bf ausfindig zu machen ist. Da der Bf dieser Umstand im Vorlagebericht und mittels gesonderten Vorhalts zur Kenntnis gelangt ist und sie zu diesem Punkt kein weiteres Vorbringen erstattet hat, den allfälligen Irrtum aufzuklären oder den fehlenden Vorlageantrag beizubringen, ist davon auszugehen, dass keiner existiert.

Eine Vorlage an das Verwaltungsgericht, die seine Entscheidungspflicht auslöst, setzt jedoch voraus, dass entweder keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen war (§ 262 Abs 2 und 3 BAO, unstrittig nicht gegeben) oder eine Beschwerdeentscheidung (§ 262 Abs 1 BAO) durch Vorlageantrag (§ 264 BAO) bekämpft wird (§ 265 Abs 1 BAO).

Weder ist die Vorlage ein Anbringen, das mit Beschluss zurückgewiesen werden könnte, noch sieht die BAO vor, dass das Verwaltungsgericht seine Unzuständigkeit aussprechen könnte, über eine Vorlage aufgrund des Fehlens von Beschwerdeentscheidung oder Vorlageantrag abzusprechen (vgl VwGH 22. 11. 2017, Ra 2017/13/0010; *Lenneis*, BFGjournal 2018, 32). Daher war formlos auszusprechen, dass keine Behandlung der besagten Vorlagen erfolgt (§ 281a BAO).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Soweit über Rechtsfragen zu entscheiden war, deckt sich die Ansicht des BFG mit der existierenden VwGH-Judikatur.

Wien, am 8. November 2019

