

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Arno Maschke, Mariahilfer Straße 50, 1070 Wien, als Insolvenzverwalter, über die Beschwerde vom 21. Juli 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 26. Juni 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2012 und 2013 zu Recht:

- I. Die Beschwerde hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2013 wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe ist dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurden der beschwerdeführenden Partei (in der Folge Bf.) Betriebsausgaben aufgrund falscher Empfängerbenennung aberkannt. Weiters wurde ein Zuschlag gemäß [§ 22 Abs. 3 KStG 1988](#) verhängt. Schließlich wurde der Betriebsausgabenabzug aus einer Strafe versagt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war in den Streitjahren 2012 und 2013 in der Baubranche tätig. Mittlerweile ist die Bf. in Insolvenz.

Im Jahr 2012 beschäftigte die Bf. insgesamt 125 Mitarbeiter (109 Arbeiter, 16 Angestellte). Im Jahr 2013 beschäftigte die Bf. 33 Mitarbeiter (22 Angestellte, 11 Arbeiter). Die Bf. ist im Streitzeitraum ein mittelständisches Bauunternehmen.

Die Bf. beauftragte die ***1***-Ges.m.b.H. im Streitjahr 2012 mit Abbruch- und Maurerarbeiten. Das Gesamtentgelt betrug 220.110 Euro. Die Leistungen wurden tatsächlich erbracht, nicht jedoch von der ***1***-Ges.m.b.H.

Die Bf. beauftragte die ***2*** GmbH im Streitjahr 2012 mit Fassen-, Trockenbau- sowie Elektroarbeiten im Ausmaß von insgesamt 128.155 Euro. Die Leistungen wurden tatsächlich erbracht, nicht jedoch von der ***2*** GmbH.

Die Bf. beauftragte die ***3*** (Ungarn) im Jahr 2012 mit Leistungen in Höhe von 34.468 Euro und im Jahr 2013 in Höhe von 83.500 Euro. Die Leistungen wurden tatsächlich erbracht, nicht jedoch von der ***3***.

Die Bf. beauftragte die ***4*** s.r.o. im Streitjahr 2013 mit Bauleistungen in Höhe von 760.632 Euro. Die Leistungen wurden tatsächlich erbracht, nicht jedoch von der ***4*** s.r.o.

Die Bf. beauftragte die ***5*** GmbH (Deutschland) im Streitjahr 2013 mit Bauleistungen in Höhe von 175.733,92 Euro. Die Leistungen wurden tatsächlich erbracht, nicht jedoch von der ***5*** GmbH.

Die Aufträge der Subunternehmer übersteigen das Niveau von Kleinstaufträgen. Für derartige Aufträge sind schriftliche Werkverträge üblich.

Für derartige Auftragsvolumen sind im Jahr 2012 und 2013 folgende Überprüfungen von sorgfältigen, mittelständischen Bauunternehmen üblich:

A) Vor Beauftragung des Subunternehmers

1. Firmenbuchauszug

Kontrolle des Firmenwortlautes und Feststellung des zeichnungsberechtigten Vertreters.

2. Befugniskontrolle

Überprüfung der aufrechten gewerberechtlichen Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen durch Auszug aus dem Gewerberegister oder Bestätigung des BMWFJ.

3. Überprüfung wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Sofern ein neuer Geschäftskontakt vorliegt, wurde die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch Unternehmensbroschüren, Recherche über die Homepage des Subunternehmers (Referenzprojekte, Mitarbeiter) überprüft. Bonitätsauskünfte wurden nur selten eingeholt.

4. Überprüfung berufliche Zuverlässigkeit

Überprüfung durch Abfrage bei der Sozialversicherung (HFU-Liste). Allenfalls Unbedenklichkeitsbescheidungen von Sozialversicherungsanstalten und Finanzämtern.

B) Bei Beauftragung und Auftragsabwicklung

1. Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten

Bei Unterzeichnung des Werkvertrages wurden amtliche Lichtbildausweise des/der Zeichnungsberechtigten überprüft. Ausweiskopien wurden mit dem Vertrag zum Akt genommen.

2. Überprüfung der Anmeldung von Mitarbeitern

Die Anmeldung der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (Aufenthaltserlaubnis und Arbeitsbewilligung bei Drittstaatsangehörigen) wurde beim erstmaligen Einsatz kontrolliert und mit Ausweiskopien dokumentiert. Laufend wiederkehrende Kontrollen der sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung während der gesamten Bauzeit waren damals nicht üblich. Täglich wurde üblicherweise die gesamte Mannanzahl eines Subunternehmers auf den Bautagesberichten dokumentiert.

3. Rechnungsprüfung

Formale Anforderungen an die Rechnungslegung wurden geprüft. Auf die Prüfung der Richtigkeit der UID-Nummer wurde oft verzichtet. Bei Überweisung des Werklohnes wurde die HFU-Liste nicht nochmals abgefragt.

Ein sorgfältiger Unternehmer im Bereich des Bauwesens hat in den Jahren 2012 und 2013 diese Prüfschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert.

Barzahlungen von Aufträgen, die ein Volumen von 5.000 Euro überschreiten, sind in den Streitjahren 2012 und 2013 unüblich.

Die Bezahlung von Rechnungen vor Abschluss schriftlicher Bauverträge, ist in den Streitjahren 2012 und 2013 unüblich.

Hinsichtlich der ***1***-Ges.m.b.H, der ***2*** GmbH, der ***3*** und der ***4*** s.r.o. hat die Bf. die übliche Sorgfalt im Bereich des Bauwesens nicht walten lassen.

Hinsichtlich der ***5*** GmbH hat die Bf. die übliche Sorgfalt im Bereich des Bauwesens walten lassen.

Im Streitjahr 2012 brachte die Bf. eine Geldstrafe wegen Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes in Höhe von 59.015 Euro als Betriebsausgaben zum Abzug. Die Strafe entstand in einem vorherigen Wirtschaftsjahr.

2. Beweiswürdigung

Dass die Bf. in der Baubranche tätig ist, ergibt sich aus den aktenkundigen Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung. Dies ist zwischen den Parteien unstrittig. Dass die Bf. mittlerweile in Insolvenz ist, ergibt sich aus einem Auszug der Ediktsdatei.

Die Anzahl von der Bf. in den Streitjahren beschäftigten Mitarbeiter ergibt sich aus einer Dienstnehmerauskunft vom 13.01.2021. Dass die Bf. daher als mittelständisches Bauunternehmen gilt, ergibt sich aus dem Gutachten des Sachverständigen Dipl.-Ing. Dr.techn. ***6*** vom 29.01.2021, Seite 3, das den Parteien mit Beschluss vom 01.02.2021 zur Kenntnis gebracht und im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgetragen wurde.

Die Beauftragung der Subunternehmer, der beauftragte Wert der Leistungen sowie der Inhalt der Leistungen ergibt sich aus den aktenkundigen Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung. Diese Feststellungen fußen auf den von der Bf. vorgelegten Unterlagen (Verträge, Abfragen, etc.), die aktenkundig sind.

Dass die Leistungen tatsächlich erbracht wurden, ergibt sich aus den übereinstimmenden Argumenten der belangten Behörde (vgl. Stellungnahme zur Beschwerde durch belangte Behörde vom 18.12.2018 sowie Beschwerde der Bf.).

Dass die Leistungen tatsächlich nicht von den beauftragten Subunternehmen erbracht wurden, ergibt sich aus den Ermittlungen der belangten Behörde:

- Die ***1***-Ges.m.b.H wurde zur Ausstellungen von Rechnungen verwendet, wobei der Firmenwortlaut und Stempel unrechtmäßig verwendet wurden (vgl. den aktenkundigen Betriebsprüfungsbericht über die ***1***-Ges.m.b.H). Sofern die Bf. im Rahmen der aktenkundigen Gegenäußerung zur Stellungnahme zur Beschwerde darauf hinweist, dass die Leistungen an die Bf. keine Scheinrechnungen seien, so geht das Bundesfinanzgericht vom Gegenteil aus: In den von der belangten Behörde vorgelegten

Dokumenten findet sich eine Gegenüberstellung des tatsächlich von der ***1***-Ges.m.b.H verwendeten Firmenstempels und des gefälschten Stempels (im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde diese Gegenüberstellung der Bf. zur Kenntnis gebracht; vgl. Niederschrift über die mündliche Verhandlung). Der gefälschte Stempel wurde gegenüber der Bf. auch auf den Werkverträgen verwendet. Ebenso ergibt sich aus den Ermittlungen der belangten Behörde, dass der tatsächliche Geschäftsführer der ***1***-Ges.m.b.H eine andere Person ist als diejenige, die gegenüber der Bf. als Geschäftsführer aufgetreten ist (vgl. die aktenkundigen Ausweiskopien des tatsächlichen Geschäftsführers der ***1***-Ges.m.b.H und der von der Bf. angefertigten Ausweiskopie der Person, die gegenüber der Bf. für die ***1***-Ges.m.b.H aufgetreten ist; auch diese Feststellung wurde den Parteien im Rahmen der mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht).

- Die ***2*** GmbH fungierte als Scheinfirma auf Papier und erbrachte keine Leistungen; der Geschäftsführer der ***2*** GmbH ist nicht auffindbar, die Büroräumlichkeiten sind verlassen.
- Im Rahmen eines grenzüberschreitenden Informationsaustausches konnte die Tätigkeit der ***3*** nicht bestätigt werden. Grenzüberschreitende Umsätze wurden nicht gemeldet.
- Bei der ***4*** s.r.o. handelt es sich um ein nicht-kommunizierendes/unerreichbares Unternehmen. In der Slowakei wurden weder Steuern entrichtet, noch Erklärungen eingereicht.
- Im Rahmen eines grenzüberschreitenden Informationsaustausches mit Deutschland konnte ermittelt werden, dass die ***5*** GmbH vielfach Scheinrechnungen ausstellte und es ausgeschlossen ist, dass im fraglichen Zeitraum tatsächlich durch die ***5*** GmbH Leistungen erbracht wurden.

Dass die Aufträge der Subunternehmer das Niveau von Kleinstaufträgen überschreiten und daher schriftliche Werkverträge üblich sind, ergibt sich aus dem Gutachten des Sachverständigen Dipl.-Ing. Dr.techn. ***6*** vom 29.01.2021, Seite 3, das den Parteien mit Beschluss vom 01.02.2021 zur Kenntnis gebracht und im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgetragen wurde.

Die im Bauwesen für das Jahr 2012 und 2013 üblichen Sorgfaltspflichten und Überprüfungsschritte, die von mittelständischen Bauunternehmen durchgeführt werden, ergeben sich aus dem Gutachten des Sachverständigen Dipl.-Ing. Dr.techn. ***6*** vom 29.01.2021, das den Parteien mit Beschluss vom 01.02.2021 zur Kenntnis gebracht und im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 03.03.2021 erörtert wurde.

Dass ein sorgfältiger Unternehmer im Bereich des Bauwesens die Überprüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert hat, ergibt sich aus der niederschriftlich festgehaltenen Aussage des Sachverständigen Dipl.-Ing. Dr.techn. ***6*** (vgl. Niederschrift

mündliche Verhandlung vom 03.03.2021). Aus dieser Aussage ergibt sich ebenso, dass in den Streitjahren die Barzahlung von Aufträgen, die ein Volumen von 5.000 Euro überschreiten, und dass die Bezahlung von Rechnungen vor Abschluss schriftlicher Bauverträge unüblich ist.

Sorgfaltspflicht *1***-Ges.m.b.H:**

Dass die Bf. hinsichtlich der ***1***-Ges.m.b.H die in der Baubranche im Jahr 2012 übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen, ergibt sich aus nachstehender gesamthafter Würdigung:

Für die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Einholung eines Firmenbuchauszuges vom 15.10.2010;
- Prüfung der Gewerbeberechtigung der ***1***-Ges.m.b.H;
- Schriftliche Verträge sind vorhanden;
- Überprüfung der UID-Nummer der ***1***-Ges.m.b.H;
- Ausweiskopie des den Werkvertrag Unterzeichnenden (***7***) sowie ZMR-Abfrage dieser Person;
- Baustellendokumentation in Form von zum Akt genommenen Fotos.

Gegen die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Eine Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht dokumentiert;
- Eine Überprüfung der HFU-Liste wurde durchgeführt, jedoch im Jahr nach der tatsächlichen Leistungserbringung und Bezahlung des Werklohnes;
- Für den Zeitraum der Leistungserbringung wurden weder Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes, noch der Sozialversicherung dokumentiert;
- Die Lichtbildausweise der eingesetzten Arbeiter wurden nicht dokumentiert;
- Es gibt keine Dokumentation über die Mannanzahl der von der ***1***-Ges.m.b.H bei den Baustellen der Bf. eingesetzten Mitarbeiter;
- Anmeldungen zur Sozialversicherung der eingesetzten Arbeiter wurden nicht abgefragt und dokumentiert;
- Schriftverkehr zwischen der ***1***-Ges.m.b.H und der Bf. ist nicht vorhanden;
- Keine Bautagesberichte;
- Eine Barzahlung von Leistungen in dieser Höhe ist unüblich.

Ein sorgfältiger Unternehmer hat die Prüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert, auch wenn – wie der Sachverständige im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu Protokoll gibt – die Dokumentation der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht immer stattgefunden hat. Hinsichtlich der ***1***-Ges.m.b.H hat die Bf. überwiegend die erforderlichen Prüfungsschritte unterlassen.

Sofern die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung darauf verweist, dass die HFU-Liste im Streitjahr abgefragt worden sein könnte, aber vielleicht in Verstoß geraten sei, kann diese Aussage nicht überprüft werden. Sollte die HFU-Liste tatsächlich abgefragt worden, ein Ausdruck / eine Kopie davon jedoch in Verstoß geraten sein, so hätte die später zum Akt genommene Kopie zumindest handschriftlich ergänzt werden können. Sofern die Bf. darlegt, dass die Barzahlungen üblich seien, weil durch die Barzahlungen zeitgleich pauschale Abschläge für Mängel erfolgten, kann diese Vorgehensweise anhand von Unterlagen nicht untermauert werden (vgl. E-Mail vom 12.03.2021 der Bf., wonach auf Unterlagen nicht mehr zugegriffen werden kann). Das Bundesfinanzgericht geht daher – analog zur Expertise des Sachverständigen – davon aus, dass Barzahlungen in dieser Höhe im Streitjahr 2012 unüblich sind.

In einer Gesamtwürdigung der Umstände und unter Berücksichtigung der üblichen Überprüfungsschritte im Jahr 2012 hat die Bf. daher hinsichtlich der ***1***-Ges.m.b.H die in der Baubranche im Jahr 2012 übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen.

Sorgfaltspflicht *2*** GmbH:**

Dass die Bf. hinsichtlich der ***2*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2012 übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen, ergibt sich aus nachstehender gesamthafter Würdigung:

Für die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Einholung eines Firmenbuchauszuges vom 13.07.2012;
- Prüfung der Gewerbeberechtigung der ***2*** GmbH;
- Schriftliche Verträge sind vorhanden;
- Eine Ausweiskopie des für die ***2*** GmbH auftretenden ***8*** wurde angefertigt und dokumentiert;
- Anmeldungen zur Sozialversicherung von fünf Arbeitern wurden abgefragt und dokumentiert;
- Rechnungen der ***2*** GmbH sind aktenkundig.

Gegen die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Eine Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht dokumentiert;
- Eine Überprüfung der HFU-Liste wurde nicht durchgeführt;
- Für den Zeitraum der Leistungserbringung wurden weder Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes, noch der Sozialversicherung vorgelegt;
- Die Lichtbildausweise der eingesetzten Arbeiter wurden nicht dokumentiert;
- Es gibt keine Dokumentation über die Mannanzahl der von der ***2*** GmbH bei den Baustellen der Bf. eingesetzten Mitarbeiter;

- Schriftverkehr hinsichtlich des Leistungsumfanges der zu erbringenden Leistungen zwischen der ***2*** GmbH und der Bf. ist nicht vorhanden. Vorhanden ist lediglich E-Mail-Korrespondenz betreffend einiger Rechnungen;
- Eine allgemeine Baustellendokumentation nicht vorhanden;
- Eine Barzahlung von Leistungen in dieser Höhe ist unüblich.

Ein sorgfältiger Unternehmer hat die Prüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert, auch wenn – wie der Sachverständige im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu Protokoll gibt – die Dokumentation der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht immer stattgefunden hat. Hinsichtlich der ***2*** GmbH hat die Bf. überwiegend die erforderlichen Prüfungsschritte unterlassen.

Sofern die Bf. darlegt, dass die Barzahlungen üblich seien, weil durch die Barzahlungen zeitgleich pauschale Abschläge für Mängel erfolgten, kann diese Vorgehensweise anhand von Unterlagen nicht untermauert werden (vgl. E-Mail vom 12.03.2021 der Bf., wonach auf Unterlagen nicht mehr zugegriffen werden kann). Das Bundesfinanzgericht geht daher – analog zur Expertise des Sachverständigen – davon aus, dass Barzahlungen in dieser Höhe im Streitjahr 2012 unüblich sind.

In einer Gesamtwürdigung der Umstände und unter Berücksichtigung der üblichen Überprüfungsschritte im Jahr 2012 hat die Bf. daher hinsichtlich ***2*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2012 übliche Sorgfalt nicht walten lassen.

Sorgfaltspflicht *3***:**

Dass die Bf. hinsichtlich der ***3*** die in der Baubranche im Jahr 2012 und 2013 übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen, ergibt sich daraus, dass die Bf. keine Überprüfungen vorgenommen hat und keine Unterlagen mit Ausnahme von Rechnungen vorlegen kann.

Sorgfaltspflicht *4*** s.r.o.:**

Dass die Bf. hinsichtlich der ***4*** s.r.o. die in der Baubranche im Jahr 2013 übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen, ergibt sich aus nachstehender gesamthafter Würdigung:

Für die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Überprüfung und Dokumentation der Befugnis der ***4*** s.r.o. durch Bestätigung des BMWFJ vom Juni 2013;
- Dokumentation der Ansprechperson der ***4*** s.r.o., Herr ***9***, samt Ausweiskopie und ZMR-Abfrage;
- Schriftliche Bauverträge;
- Dokumentation der Entsendungsmeldungen für fünf Arbeiter;

- Allgemeine Baustellendokumentation durch zum Akt genommene Fotos.

Gegen die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Ein Auszug aus dem slowakischen Gewerberegister wurde für das Jahr 2014 und damit ein Jahr nach Beauftragung der ***4*** s.r.o. dokumentiert. Das Gewerbe der ***4*** s.r.o. ist auf Maler/Anstreicher bzw. Trockenbau beschränkt. Die tatsächlich ausgeführten Tätigkeiten sind jedoch nicht gänzlich von der Berechtigung gedeckt (Abbrucharbeiten, Vorbereitung für Wandbefestigung, Betonarbeiten, Dacherneuerung, Zimmermannsarbeiten);
- Eine Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht dokumentiert;
- Für den Zeitraum der Leistungserbringung wurden weder Unbedenklichkeitsbescheinigungen der ausländischen Steuerverwaltung, noch der Sozialversicherung vorgelegt;
- Die Lichtbildausweise der eingesetzten Arbeiter wurden nicht dokumentiert. Damit ist auch nicht überprüfbar, ob die Mitarbeiter, für die eine Entsendungsmeldung vorliegt, überhaupt auf den Baustellen der Bf. beschäftigt waren;
- Es gibt keine Dokumentation über die Mannanzahl der von der ***4*** s.r.o. bei den Baustellen der Bf. eingesetzten Mitarbeiter;
- Schriftverkehr hinsichtlich des Leistungsumfanges der zu erbringenden Leistungen zwischen der der ***4*** s.r.o. und der Bf. ist nicht vorhanden;
- Bautagesberichte sind nicht vorhanden;
- Eine Barzahlung von Leistungen in dieser Höhe ist unüblich;
- Eine (wenn auch teilweise) Bezahlung von Leistungen vor Abschluss von Bauverträgen ist unüblich;
- Eine Überprüfung der UID-Nummer wurde vor Beauftragung nicht durchgeführt (vgl. die von der belangten Behörde beigebrachten Abfragen der UID-Nummer der ***4*** s.r.o., die der Bf. weitergeleitet wurden).

Ein sorgfältiger Unternehmer hat die Prüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert, auch wenn – wie der Sachverständige im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu Protokoll gibt – die Dokumentation der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht immer stattgefunden hat. Hinsichtlich der ***4*** s.r.o. hat die Bf. überwiegend die erforderlichen Prüfungsschritte unterlassen.

Wenn die Bf. im Rahmen des Vorlageantrages argumentiert, dass das in der Slowakei eingeleitete Strafverfahren gegen ***9*** dafür spreche, dass mit Nennung der ***4*** s.r.o. der richtige Empfänger der Zahlungen genannt wurde, ist zu entgegnen, dass dies wohl eher dafür spricht, dass nicht die ***4*** s.r.o., sondern ***9*** der tatsächliche Empfänger der Zahlungen war. Sofern die Bf. darlegt, dass die Barzahlungen üblich seien, weil durch die Barzahlungen zeitgleich pauschale Abschläge für Mängel erfolgten, kann diese Vorgehensweise anhand von Unterlagen nicht untermauert werden (vgl. E-Mail vom 12.03.2021 der Bf., wonach

auf Unterlagen nicht mehr zugegriffen werden kann). Das Bundesfinanzgericht geht daher – analog zur Expertise des Sachverständigen – davon aus, dass Barzahlungen in dieser Höhe im Streitjahr 2012 unüblich sind.

In einer Gesamtwürdigung der Umstände und unter Berücksichtigung der üblichen Überprüfungsschritte im Jahr 2013 hat die Bf. daher hinsichtlich ***4*** s.r.o. die in der Baubranche im Jahr 2013 übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen.

Sorgfaltspflicht *5*** GmbH:**

Dass die Bf. hinsichtlich der ***5*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2013 übliche Sorgfalt walten hat lassen, ergibt sich aus nachstehender gesamthafter Würdigung:

Für die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Abfrage und Dokumentation eines Handelsregisterauszuges;
- Dokumentation und Ablage einer Kopie des Ausweises des Geschäftsführers der ***5*** GmbH (***10***);
- Dokumentation über das Vorliegen einer Betriebshaftpflichtversicherung;
- Unbedenklichkeitsbescheinigung der Urlaubs- und Lohnausgleichskasse der Bauwirtschaft, wonach Zahlung der Sozialkassenbeiträge und Winterbeschäftigungs-Umlage bis 14.06.2013 ordnungsgemäß nachgekommen wurde;
- Unbedenklichkeitsbescheinigung der BG BAU Berufsgenossenschaft der Bauwirtschaft vom 23.05.2013, wonach die ***5*** GmbH ihrer Zahlungsverpflichtung hinsichtlich Unfallversicherung nachkommt;
- Unbedenklichkeitsbescheinigung der AOK Gesundheitskasse über die Anmeldung von Arbeitnehmern, Bestätigung der Zahlung von Beiträgen und Bestätigung, dass keine Rückstände bei Sozialversicherungsbeiträgen bestehen;
- Bescheinigung über gezahlte Technikerbeiträge der Techniker Krankenkasse vom 31.07.2013, wonach die Beiträge zur Sozialversicherung entrichtet wurden;
- Dokumentation hinsichtlich Bescheinigungen zur Sozialversicherung für und Anmeldung der Beschäftigung bei der ***5*** GmbH für 15 Mitarbeiter;
- Baustellendokumentation durch zum Akt genommene Fotos.

Gegen die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Eine Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht dokumentiert;
- Die Lichtbildausweise der eingesetzten Arbeiter wurden nicht dokumentiert;
- Es gibt keine Dokumentation über die Mannanzahl der von der der ***5*** GmbH bei den Baustellen der Bf. eingesetzten Mitarbeiter;

- Schriftverkehr hinsichtlich des Leistungsumfanges der zu erbringenden Leistungen zwischen der ***5*** GmbH und der Bf. ist nicht vorhanden;
- Bautagesberichte können nicht vorgelegt werden;
- Eine Überprüfung der UID-Nummer wurde vor Beauftragung nicht durchgeführt (vgl. die von der belangten Behörde beigebrachten Abfragen der UID-Nummer der ***5*** GmbH, die der Bf. weitergeleitet wurden).

Ein sorgfältiger Unternehmer hat die Prüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert. Dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht dokumentiert wurde, ist gemäß den Aussagen des Sachverständigen im Rahmen der mündlichen Verhandlung nicht als maßgebliche Sorgfaltswidrigkeit zu werten. Die Bf. hat zwar die Lichtbildausweise der eingesetzten Arbeiter nicht dokumentiert, jedoch sind Unbedenklichkeitsbescheinigungen von deutschen Sozial- und Unfallversicherungen aktenkundig. Betreffend die ***5*** GmbH wurden im überwiegenden Ausmaß die erforderlichen Prüfschritte durchgeführt. In einer Gesamtwürdigung der Umstände und unter Berücksichtigung der üblichen Überprüfungsschritte im Jahr 2013 hat die Bf. hinsichtlich der ***5*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2013 übliche Sorgfalt walten lassen.

Die Höhe der Geldstrafe sowie der Grund der Verhängung ergibt sich aus den aktenkundigen Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung. Dass die Strafe in einem vorherigen Wirtschaftsjahr entstanden ist, ergibt sich aus den übereinstimmenden Aussagen der belangten Behörde sowie der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung (vgl. Niederschrift mündliche Verhandlung vom 03.03.2021).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung Körperschaftsteuer 2012 und Abänderung Körperschaftsteuer 2013)

3.1.1. Empfängerbenennung

[§ 162 BAO](#) dient nach hA vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 162 Rn 5 mwN). [§ 162 BAO](#) beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (vgl. VwGH 20.12.2017, [Ra 2016/13/0041](#), Rn 33). Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. „Offenbar

unerfüllbar“ sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. VwGH 13.11.2019, [Ra 2018/13/0107](#), Rn 32 mit Verweis auf VwGH 20.12.2017, [Ra 2016/13/0041](#)).

Im vorliegenden Fall begründet die belangte Behörde die Empfängernennung hinsichtlich der Bezahlung der Subunternehmer mit der Sorgfaltswidrigkeit der Bf. Denn obwohl die bezahlten Leistungen tatsächlich erbracht wurden, ist die Leistungserbringung durch die Unternehmen, an die die Zahlung erfolgte, ausgeschlossen. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 13.11.2019, [Ra 2018/13/0107](#), Rn 38 mwN) ist für die Sorgfaltswidrigkeit im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung nach [§ 162 BAO](#) darzulegen, inwieweit bestimmte Überprüfungen in der Baubranche üblich sind. Derartige Feststellungen haben sich auf den Streitzeitraum zu beziehen (vgl. VwGH 17.11.2020, [Ra 2020/13/0064](#), Rn 25).

Wie das Bundesfinanzgericht festgestellt hat, ließ die Bf. hinsichtlich der Subunternehmer ***1***-Ges.m.bH, der ***2*** GmbH, der ***3*** sowie der ***4*** s.r.o. die übliche Sorgfalt im Bauwesen nicht walten. Da es der Bf. dementsprechend nicht unverschuldet möglich war, die tatsächlichen Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, ist die Beschwerde in Hinblick auf dieses Vorbringen zu verwerfen.

Hingegen stellt das Bundesfinanzgericht fest, dass die Bf. hinsichtlich der ***5*** GmbH die übliche Sorgfalt im Bauwesen walten ließ. Damit war aber die Empfängerbenennung hinsichtlich dieser Subunternehmer offenbar unerfüllbar. Die Betriebsausgaben sind in Hinblick darauf anzupassen. Im Lichte dieses Ergebnisses ist daher auch der Zuschlag gemäß [§ 22 Abs. 3 KStG 1988](#) anzupassen.

Damit ist im Ergebnis die Beschwerde hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012 in diesem Punkt abzuweisen, weil es der Bf. nicht unverschuldet möglich war, die tatsächlichen Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen. Der Körperschaftsteuerbescheid 2013 ist hingegen – zu Gunsten der Bf. (im Detail dazu 3.1.3.) – abzuändern.

3.1.2. Geldstrafe

Zwischen den Parteien ist der Betriebsausgabencharakter einer Strafe hinsichtlich des Verstoßes gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz im Streitjahr 2012 fraglich.

Für das Streitjahr 2012 normiert [§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988](#) ein Abzugsverbot für Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden.

Damit ist für das Streitjahr 2012 eine Berücksichtigung der fraglichen Geldstrafe gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1998](#) als Betriebsausgabe nicht möglich.

Dementgegen argumentiert die Bf. jedoch, dass für die Strafe, die aus einem vorherigen Wirtschaftsjahr stamme, die Rechtslage vor dem 01.08.2011 und damit vor dem Inkrafttreten des [§ 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) anzuwenden sei.

Wenn aber die Strafe aus einem vorherigen Wirtschaftsjahr stammt, so kann diese, da die Bf. ihren Gewinn gemäß [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) mittels Betriebsvermögensvergleich ermittelt, nicht im Jahr 2012 als Betriebsausgabe angesetzt werden. Auf den Abfluss der Zahlung kommt es nämlich im Rahmen der Gewinnermittlung nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht an (vgl. *Peyerl* in *Jakom*¹³ (2020) § 19 Rn 2 mwN; *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 19 Rn 2 mwN). Selbst wenn man der Ansicht der Bf. folgen würde, dass eine Strafe, die periodenbezogen in ein Wirtschaftsjahr vor dem Streitjahr 2012 gehört, steuerlich im Jahr 2012 zu berücksichtigen sei, müsste dann aber das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1998 greifen.

Da die Strafe in einem Wirtschaftsjahr vor dem Streitjahr 2012 entstanden ist, kann diese – aufgrund der periodenbezogenen Gewinnermittlung nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) – nicht im Wirtschaftsjahr 2012 berücksichtigt werden.

Damit ist die Beschwerde hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012 insgesamt als unbegründet abzuweisen.

3.1.3. Rechnerische Auswirkungen

Im Lichte des Punktes 3.1.1. ist der Körperschaftsteuerbescheid 2013 insofern abzuändern, als die Betriebsausgaben um 175.733,92 Euro erhöht werden. Gleichmaßen ist die Bemessungsgrundlage des Zuschlags gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 um 175.733,92 Euro zu senken.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des VwGH zur Empfängerbenennung (vgl. VwGH 13.11.2019, [Ra 2018/13/0107](#); 17.11.2020, [Ra 2020/13/0064](#)). Dass die Bf. sorgfaltswidrig (Streitjahr 2012) bzw. teilweise sorgfältig (Streitjahr 2013) war, ergibt sich aus

der Beweiswürdigung. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Dass es im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 auf den Abfluss von Zahlungen nicht ankommt und damit eine Strafe, die in vorherigen Wirtschaftsjahren entstanden ist, im Streitjahr 2012 nicht zum Abzug zu bringen ist, stellt keine Frage grundsätzlicher Bedeutung da.

Die Revision ist daher unzulässig.

Wien, am 16. März 2021