

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch ELITE Wirtschaftstreuhand & Steuerberatung GmbH, Stollgasse 5A Tür 8, 1070 Wien, und Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 39/1/Top12, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 26. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 23. Juli 2018 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 sowie Körperschaftsteuer 2012 bis 2015, St.Nr. \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, im Beisein der Schriftführerin \*\*\*34\*\*\* nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist als Reinigungsunternehmen im Bereich der Gebäudereinigung tätig und verfügt über eine Gewerbeberechtigung für Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigung (Handwerk). Die Reinigungsarbeiten werden im Ausmaß von ca. 45% durch eigenes Personal und im Ausmaß von 55% durch Fremdfirmen erbracht. Zur einzelvertretungsbefugten Geschäftsführerin der Bf. ist die Alleingesellschafterin (100%) der Bf., \*\*\*1\*\*\*, bestellt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2012 bis 2015 wurde in Tz 2 des BP-Berichtes festgestellt, dass bei den von der Bf. beauftragten Fremdfirmen \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*5\*\*\*, lediglich deren „formelle Existenz“ belegt sei, wobei es sich aber nicht um die tatsächlichen Empfänger der fakturierten Beträge handle. In weiterer Folge wurden die Fremdleistungsaufwendungen aus den Eingangsrechnungen der vorstehend bezeichneten Gesellschaften unter Hinweis auf § 162 BAO nicht zum Abzug zugelassen. Dies insbesondere, als Unterlagen, die einen tatsächlichen Leistungsaustausch zwischen den in Rede stehenden Firmen und der Bf. dokumentieren würden, im Zuge der Außenprüfung trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt worden seien. Darüber hinaus wurde hinsichtlich dieser Eingangsrechnungen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2012 bis 2015 ein Zuschlag zur Körperschaftssteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG iHv 25% der nicht anerkannten Rechnungsbeträge festgesetzt.

Im Einzelnen wurden im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2012 bis 2015 die nachstehenden Feststellungen getroffen:

## **1. Fremdleistungen \*\*\*2\*\*\*:**

### **1.1 abgabenbehördliche Prüfung:**

Zu der von der Bf. beauftragten Firma, \*\*\*2\*\*\* (im Folgenden \*\*\*2\*\*\*) sei festzuhalten, dass nach den Prüfungsfeststellungen des Finanzamtes Wien 1/23 diese am Datum<sup>19</sup> von \*\*\*6\*\*\*, übernommen und ab dem Zeitpunkt von deren Übernahme durch \*\*\*6\*\*\* nicht (mehr) unternehmerisch tätig gewesen sei. Ab der Übernahme von deren Geschäftsanteilen durch \*\*\*6\*\*\* sei deren Firmenwortlaut mit 04.02.2014 von \*\*\*2a\*\*\* auf \*\*\*2\*\*\* geändert worden. Insbesondere haben abgabenbehördliche Überprüfungsmaßnahmen ergeben, dass es sich bei der \*\*\*2\*\*\* ab Februar 2014 um ein Betrugsunternehmen handle, welches Schein- und Deckungsrechnungen ausgestellt habe.

Da die \*\*\*2\*\*\* ab dem Zeitpunkt von deren Übernahme durch \*\*\*6\*\*\* tatsächlich keine Tätigkeit mehr ausgeübt habe, sei das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei der Übernahme dieser Gesellschaft durch \*\*\*6\*\*\* um einen *Mantelkauf* gehandelt habe. Über das Vermögen der \*\*\*2\*\*\* sei mit Datum<sup>1</sup> das Konkursverfahren eröffnet und deren Gesellschafter \*\*\*6\*\*\* für die Behörde nicht mehr greifbar gewesen.

Auswertungen der Prüfung bei der \*\*\*2\*\*\*, St.Nr. \*\*\*29\*\*\*, haben darüber hinaus folgende Auffälligkeiten ergeben: betreffend die *Bankbewegungen* sei durch den Prüfer erhoben worden, dass bei Eingängen von Zahlungen auf das Bankkonto der \*\*\*2\*\*\* noch am selben Tag Barabhebungen dieser erfolgt seien. Dabei habe es sich um Barabhebungen in der Größenordnung von bis zu EUR 100.000,00 gehandelt. Die konstante Abhebung der Kundenüberweisungen noch am Tag der Gutschrift deute auf eine missbräuchliche

Verwendung der \*\*\*2\*\*\* zur Produktion von Schein-Deckungsrechnungen hin. In Anbetracht des Starts des Unternehmens seien derart hohe Umsätze von Anbeginn unüblich und kaum vorstellbar.

Der Verdacht, dass es sich bei der \*\*\*2\*\*\* um ein Unternehmen handle, welches ausschließlich Schein-/Deckungsrechnungen ausgestellt habe, werde auch noch durch weitere Ermittlungsergebnisse erhärtet:

Im Zuge einer Betriebsbesichtigung der Geschäftsräumlichkeiten der \*\*\*2\*\*\* wurde festgestellt, dass es sich bei der Geschäftsanschrift in PLZ-Ort1, S-Gasse, um ein *dürftig ausgestattetes Büro* mit Computer und Faxgerät gehandelt habe, wobei sich in den Ordnern kaum Schriftstücke befunden haben. Des weiteren sei offenkundig, dass der Geschäftsführer \*\*\*6\*\*\* bei einer Befragung durch die BP *keine Kenntnisse* der *Ordnerinhalte* gehabt habe. Auch sei \*\*\*6\*\*\* nicht bekannt gewesen, welche Arbeiter gerade beschäftigt seien bzw. wem er vor kurzem angemeldet habe und welche Baustellen gerade bedient würden. Geschäftsführer \*\*\*6\*\*\* gibt als unter Wahrheitspflicht stehender und befragter Zeuge an, er wisse nicht, wer der gewerberechtliche Geschäftsführer der \*\*\*2\*\*\* sei, er könne mit diesem Begriff überhaupt nichts anfangen.

Im Zuge einer weiteren abgabenbehördlichen Prüfung bei der \*\*\*2\*\*\* für die Jahre 2014 und 2015 durch das Finanzamt Wien 1/23 wurde festgestellt, dass deren Geschäftsführer \*\*\*6\*\*\* äußerst schlecht Deutsch versteht. In seiner Befragung als Zeuge gibt er an, Fassader zu sein, obgleich sein erlernter Beruf Schweißer ist und er sich wegen einer Behinderung am Bein eine neue Einkunftsquelle habe suchen müssen.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der \*\*\*2\*\*\* durch das Finanzamt Wien 1/23 wurde somit festgestellt, dass diese Räumlichkeiten als Betriebsort einer tatsächlichen Tätigkeit der \*\*\*2\*\*\* zu verneinen seien. Auftragsverhandlungen mit serbischen Kunden habe er selber geführt, bei deutschsprachigen Auftragsverhandlungen haben ihm eine Frau Nina bzw. seine Tochter unterstützt. Die Preisgestaltung sei ausschließlich durch \*\*\*6\*\*\* erfolgt. Die \*\*\*2\*\*\* habe die Fassadenarbeiten und die Subfirmen auch Reinigungstätigkeiten durchgeführt.

Darüber hinaus sei völlig unklar, wer die Ausgangsrechnungen der \*\*\*2\*\*\* tatsächlich geschrieben habe, im Prüfungszeitraum seien 1.764 verbuchte und unzählige nicht verbuchte Rechnungen vorgelegen. Nach der von \*\*\*6\*\*\* als Zeuge erteilten Auskunft, seien „Subfirmen“ zu ihm gekommen, die Kunden gebracht hätten und den Inhalt der von der \*\*\*2\*\*\* zu legenden Ausgangsrechnung vorgegeben haben. Die Rechnungslegung und Zahlung erfolge durch die \*\*\*2\*\*\*, wo der Betrag abzüglich 2-3% an die Subfirma weitergegeben werde.

Das Finanzamt Wien 1/23 sei durch die BP zu dem Schluss gekommen, dass die \*\*\*2\*\*\* ab dem Zeitpunkt von deren Übernahme durch \*\*\*6\*\*\* tatsächlich keine wirtschaftliche Tätigkeit mehr ausübt und diese Gesellschaft ausschließlich als „Betrugsvehikel“ für die Produktion von Schein-/Deckungsrechnungen gedient habe, denen keine tatsächliche Leistung der \*\*\*2\*\*\* zu Grunde gelegen seien. Insbesondere bestehe kein Zweifel daran, dass \*\*\*6\*\*\* an den betrügerischen Vorgängen mitgewirkt, zumindest davon gewusst und geduldet habe.

In der Folge seien in den Jahren 2014 und 2015 die Eingangsrechnungen der \*\*\*2\*\*\* mit den nachstehend bezeichneten Beträgen gemäß § 162 BAO nicht zum Abzug zugelassen und hinsichtlich dieser nicht anerkannten Beträge ein Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 festgesetzt worden:

| <b>Fremdleistungsaufwand:</b> | <b>2014</b>       | <b>2015</b>      |
|-------------------------------|-------------------|------------------|
| vor BP:                       | -212.471,00       | - 88.048,00      |
| nach BP:                      | -                 | -                |
| <b>Differenz:</b>             | <b>212.471,00</b> | <b>88.048,00</b> |

## **1.2 Beschwerdeergänzung vom 20. August 2018:**

Nach der eingereichten Beschwerdeergänzung vom 20. August 2018 seien im vorliegenden Fall alle vom Finanzamt aufgeworfenen Fragen vollständig beantwortet worden. So das Finanzamt darauf verweise, dass der Geschäftsführer der \*\*\*2\*\*\* nicht greifbar sei, sei dies ohne Bedeutung und ohne Belang.

Wenn das Finanzamt Auffälligkeiten bei der \*\*\*2\*\*\* aufzeige, so sei dies nicht belegt. Die Tatsache, dass von Bankkonten Gelder abgehoben wurden, beweise gar nichts. Es stehe dem Kontoinhaber stets zu, Guthabensbeträge abzuheben. Auf dieses mögliche Verhalten der \*\*\*2\*\*\* habe außerdem die Bf. keinen Einfluss. Es sei auch zulässig, Geldbewegungen nicht nur über Konten vorzunehmen, sondern Geschäfte auch bar abzuwickeln. Das sei gesetzlich darin begründet, dass Geldscheine und Münzen von der Nationalbank als anerkannte Währung ausgegeben werde. Und dass auch das Finanzamt selbst Barzahlungen entgegennehme. Hierin könne keine Beanstandung vorgelegen sein. Umsatzsteigerungen bei der \*\*\*2\*\*\*, worüber die Bf. keine Kenntnis hat oder hatte, seien ohne Relevanz. Sonstige Behauptungen des Finanzamtes seien spekulativ und unbegründet.

## **2. Fremdleistungen \*\*\*3\*\*\*:**

### **2.1 abgabenbehördliche Prüfung:**

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde in Tz 4 des BP-Berichts festgestellt, dass die in den Eingangsrechnungen der \*\*\*3\*\*\* (im Folgenden \*\*\*3\*\*\*) für das Jahr 2015 fakturierten Leistungen im Gesamtbetrag von EUR 355.638,49 nicht von dieser Gesellschaft

tatsächlich erbracht worden seien. In weiterer Folge wurde die namens der \*\*\*3\*\*\* fakturierten Eingangsrechnungen im Gesamtbetrag von EUR 355.638,49 nicht zum Abzug zugelassen und von diesen Eingangsrechnungen ein Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 im Ausmaß von 25% des Rechnungsbetrages festgesetzt.

Mit Vereinbarung vom 6. April 2015 habe die Bf. mit der \*\*\*3\*\*\* die Erbringung von Glas-, Unterhalts- und Sonderreinigungen als Subunternehmerin der Bf. vereinbart, wobei die \*\*\*3\*\*\* im Außenverhältnis im Namen der Bf. auftrete und die \*\*\*3\*\*\* im Innenverhältnis selbständig agiere.

Zu der beauftragten Firma sei festzuhalten, dass die \*\*\*3\*\*\* am Datum2 gegründet, wobei als Geschäftsführer und Gesellschafter \*\*\*7\*\*\* und \*\*\*8\*\*\* mit Sitz in PLZ-Ort7, Adresse2, bestellt worden seien.

Die \*\*\*3\*\*\* verfüge über eine Gewerbeberechtigung für Metall- und Maschinenbau, verbunden mit Metalltechnik für Schmiede und Fahrzeugbau sowie über eine Gewerbeberechtigung für das Baumeistergewerbe.

Mit Antrag vom Datum3 sei am Datum4 \*\*\*11\*\*\*, geb. Datum5, als Geschäftsführer und Alleingesellschafter (100%) eingetragen, gleichzeitig deren Firmensitz nach PLZ-Ort3, Adresse3, verlegt und deren Firmenbezeichnung auf \*\*\*3\*\*\* abgeändert worden. Mit Abtretungsvertrag vom 16. Dezember 2015 wurden die Anteile und die Geschäftsführung dieser Gesellschaft auf \*\*\*10\*\*\*, geb. Datum7, übertragen.

Mit Übernahme der Gesellschaft durch \*\*\*11\*\*\* haben sich die Monatsumsätze dieser Gesellschaft exorbitant auf monatlich EUR 1.500.000,00/Monat gesteigert, wobei diese auffällige Umsatzentwicklung zu einer Überprüfung der Firma durch das Finanzamt Wien 8/16/17 geführt habe.

Im Zuge der mit 14. März 2016 durchgeführten Befragung von \*\*\*11\*\*\* habe dieser angegeben, dass er mangels Zutritts zum Büro keinen Zugriff auf Unterlagen habe, die eine tatsächliche Geschäftstätigkeit dokumentieren würden. Diesem Vorbringen wird seitens der BP des Finanzamtes Wien 8/16/17 entgegengehalten, dass nach der Auskunft der Hausverwaltung \*\*\*11\*\*\* sehr wohl Zugang zum Büro gehabt habe, da er die Schlüssel persönlich erst am 4. April 2016 der Hausverwaltung retourniert habe.

Nach den Feststellungen der BP sei aus den Angaben des \*\*\*11\*\*\* aktenkundig, dass er hinsichtlich der tatsächlichen Geschäftstätigkeit der \*\*\*3\*\*\* keinerlei konkrete Auskünfte geben habe können, da lediglich der Vertreter seines Subunternehmens, die angeblich das Personal zur Verfügung gestellt haben, aufgetreten sei.

Zusammenfassend sei das zuständige Finanzamt Wien 8/16/17 bei einer abgabenbehördlichen Prüfung der \*\*\*3\*\*\*, St.Nr. \*\*\*30\*\*\*, zum Schluss gekommen, dass mangels feststellbarer

Geschäftstätigkeit und der Betriebsstruktur, die \*\*\*3\*\*\* ab deren Übernahme durch \*\*\*11\*\*\* diese nur als zwischengeschaltete rechnungsaussteilende Firma fungiert und daher sämtliche in den Ausgangsrechnungen angeführten Leistungen nicht durchgeführt worden seien.

Dies sei zusammenfassend u.a. damit begründet worden, dass zum Nachweis einer tatsächlichen Leistungserbringung keinerlei Unterlagen (z.B. Personaleinsatzpläne usw.) vorgelegt worden seien. Daher sei \*\*\*11\*\*\* am 14.03.2016 erneut vorgeladen und bezüglich der Geschäftstätigkeit der \*\*\*3\*\*\* am 20. April 2016 befragt worden. Aus seinen Angaben im Rahmen der genannten Niederschriften sei aktenkundig, dass hinsichtlich der tatsächlichen Geschäftstätigkeit *keinerlei konkrete Auskünfte* gegeben werden können, da diesbezüglich lediglich der Vertreter seines Subunternehmens, die angeblich das Personal zur Verfügung gestellt hätte, aufgetreten sei. Insbesondere habe der GF \*\*\*11\*\*\* keine Angaben zum Personal machen können: er habe nicht gewusst, wieviel Personal er vom Subunternehmer zur Verfügung gestellt bekommen habe, er habe auch keine Angaben darüber machen können, wo das Personal konkret gearbeitet habe.

Eine Leistungserbringung sei aufgrund *fehlender Einsatzaufzeichnungen* etc. (trotz mehrmaliger Aufforderung zur Vorlage) aber auch aus den Angaben des \*\*\*11\*\*\* nicht nachvollziehbar. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass diesbezügliche Nachweise mangels Existenz nicht vorgelegt werden konnten, was auch durch eine spontane, unangekündigte Besichtigung der Geschäftsräumlichkeiten am 10.03.2016 insofern bestätigt werde, als lediglich einige Ordner nicht relevanten Inhaltes vorgefunden und die Büroausstattung nicht auf eine Geschäftstätigkeit größeren Umfanges schließen habe lassen. Insbesondere haben die vorgefundenen Büroräumlichkeiten und Unterlagen darauf schließen lassen, dass am Ort der Geschäftsleitung die vorgegebene wirtschaftliche Tätigkeit nicht in dem angegebenen Umfang stattgefunden haben könne. Es seien demnach nachstehende Eingangsrechnungen gemäß § 162 BAO nicht zum Abzug zugelassen worden:

|                               |                   |
|-------------------------------|-------------------|
| <b>Fremdleistungsaufwand:</b> | <b>2015</b>       |
| vor BP:                       | - 355.638,49      |
| nach BP:                      | -                 |
| <b>Differenz:</b>             | <b>355.638,49</b> |

## 2.2 Beschwerdeergänzung vom 20. August 2018:

Das Finanzamt begründe Verdachtsmomente, dass die erwähnte Gesellschaft eine Sozialbetrugsfirma sei oder nur als rechnungslegende Gesellschaft „dazwischen geschaltet wurde“ damit, dass es eine Überprüfung durch das Finanzamt 8/16/17 wegen exorbitanter Umsatzsteigerungen gegeben habe. Welchen Inhalt diese Überprüfung gehabt habe und welche konkreten Sachverhalte das Finanzamt zu der vorliegenden Annahme gebracht habe,

werde nicht offen gelegt. Damit liege ein erheblicher Begründungsmangel vor, weil sich das Finanzamt auf nicht offen gelegte Erhebungen stützen dürfe.

Der Geschäftsführer habe vernommen werden können. Umsatzsteigerungen würden vielmehr Leistungserbringungen durch den erwähnten Subunternehmer beweisen. Die Betriebsstruktur der Subfirma sei vom Finanzamt kritisiert worden: Was konkret kritisiert worden sei, sei nicht offen gelegt worden, geschweige denn vom Finanzamt unter Beweis gestellt worden.

### **3. Fremdleistungen \*\*\*4\*\*\*:**

#### **3.1 abgabenbehördliche Prüfung:**

Zu der beauftragten \*\*\*4\*\*\* (im Folgenden \*\*\*4\*\*\*) sei festzuhalten, dass im Firmenbuch am Datum8 deren Sitzverlegung nach PLZ-Ort4, Straße4, eingetragen und \*\*\*12\*\*\*, geb. Datum9, die Geschäftsführung als auch 10% der Gesellschaftsanteile übernommen habe. Der Kauf der Anteile und somit die Übernahme der Gesellschaft sei von \*\*\*13\*\*\* (geb. Datum10) mittels einer Spezialvollmacht "quasi" nach bzw. von Bosnien organisiert worden.

\*\*\*12\*\*\* sei der deutschen Sprache nicht mächtig und sei erstmalig per \*\*\*14\*\*\* in Österreich an der Betriebsadresse behördlich gemeldet gewesen. Insbesondere spreche der Geschäftsführer der \*\*\*4\*\*\*, \*\*\*12\*\*\*, außer „Guten Tag“ kein Wort Deutsch. Nach Übernahme der Gesellschaft durch \*\*\*12\*\*\* seien die Umsätze innerhalb kürzester Zeit stark angestiegen.

Eine Befragung des Geschäftsführers im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der \*\*\*4\*\*\* durch das Finanzamt Wien 8/16/17 habe ergeben, dass dieser keine Auskunft zu geben vermochte, wieviele und welche Arbeiter auf welchen Baustellen welche Aufträge ausführen. Weiters sei auffällig gewesen, dass die fakturierten Leistungen in nahezu selber Höhe durch Eingangsrechnung einer ausländischen Firma (\*\*\*5\*\*\*) gedeckt seien. Der Geschäftsführer habe auch keine Erklärung abgeben können, wie das Unternehmen derart hohen Umsätze lukrieren konnte.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei auch das Büro dieser Gesellschaft in Augenschein genommen worden. Hierbei habe anhand der Ausstattung keine Nutzung der Räumlichkeiten, weder als Wohnung noch Büro, festgestellt werden können. Unterlagen befinden sich kaum in dieser Wohnung, Barbelegsböcke seien gestapelt vorhanden, obgleich der BP erklärt wurde, es gebe keine Barzahlungen.

Nachdem die BP die UID-Nummer der \*\*\*4\*\*\* begrenzt hatte und den Geschäftsführer darauf aufmerksam machte, dass er Unterlagen zu seinen Aufträgen und mehr Details vorlegen müsse, um die UID-Nummer wieder zu erlangen, sei vereinbart worden, die

Geschäftsräumlichkeiten am nächsten Tag aufzusuchen und die gewünschten Unterlagen (zB Stundenaufzeichnungen der Arbeiter) vorzulegen.

Am nächsten Tag sei nur mehr die Sekretärin im Büro anwesend gewesen, der Geschäftsführer habe die vorhandenen Bene-Ordner geleert und sei lt. Angaben der Sekretärin zu den Arbeitern gefahren, um ihnen zu sagen, dass er sie abmelden werde, wobei nach den Feststellungen der BP 4 Arbeitnehmer angemeldet gewesen seien.

Eine Woche nach Besichtigung sei die Vertretungsvollmacht seitens der steuerlichen Vertretung gekündigt worden. Der Geschäftsführer selbst sei zur weiteren Befragung, als auch für die Schlussbesprechung für die Abgabenbehörde nicht mehr erreichbar gewesen.

Die abgabenbehördlichen Überprüfungsmaßnahmen haben ergeben, dass es sich bei der \*\*\*4\*\*\* GmbH ab dem Zeitpunkt der Sitzverlegung (4/2013) und der Übernahme der Geschäftsführung durch \*\*\*12\*\*\* um ein *Betrugsunternehmen* gehandelt habe, welches Schein- und Deckungsrechnungen ausstelle. In den Jahren 2013 und 2014 seien nachstehende Eingangsrechnungen der \*\*\*4\*\*\* nicht zum Abzug zugelassen worden:

| <b>Fremdleistungsaufwand:</b> | <b>2013</b>     | <b>2014</b>       |
|-------------------------------|-----------------|-------------------|
| vor BP:                       | -3.500,00       | -274.908,00       |
| nach BP:                      | -               | -                 |
| <b>Differenz:</b>             | <b>3.500,00</b> | <b>274.908,00</b> |

### **3.2 Beschwerdeergänzung vom 20. August 2018:**

Das FINANZAMT vermeine, dass es sich bei dieser Firma um eine Sozialbetrugsfirma handeln solle, wobei aber Fakten oder Sachverhalte dazu nicht vorliegen. Es habe der Geschäftsführer vernommen werden können. Der Hinweis des Finanzamtes, dass Umsatzsteigerungen vorliegen, begründe nicht jene Schlussfolgerungen zur Sache, die das Finanzamt hier angenommen habe. Auch nicht der Umstand, dass dem Geschäftsführer Details in der Sache nicht bekannt seien. Dass ein Firmenbüro vom Finanzamt, zeitlich nach Leistungserbringung, besichtigt wurde, begründe keine Schlussfolgerungen. Damit seien Kommentare des Finanzamtes zur Ausstattung des Büros ohne jegliche rechtliche Relevanz. Dass der Geschäftsführer für weitere Fragen für das Finanzamt nicht mehr greifbar gewesen sei, begründe nichts.

## **4. Fremdleistungen \*\*\*5\*\*\*:**

### **4.1 abgabenbehördliche Prüfung:**

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde hinsichtlich der Eingangsrechnungen der be \*\*\*5\*\*\* mit Sitz in \*\*\*31\*\*\* festgestellt, dass dieses Unternehmen *keine eigenen Tätigkeiten*

ausgeführt habe. Anhand der folgend aufgelisteten Argumente sei aus Sicht der Abgabenbehörde von einem Betrugsunternehmen auszugehen.

Mit 02.10.2015 sei der Geschäftsführer des Unternehmens, \*\*\*15\*\*\*, geb. Datum11, im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung vom FA 1/23 einvernommen und ausgesagt worden, dass das Unternehmen kein eigenes Personal gehabt habe. \*\*\*15\*\*\* habe weder Angaben zu den, ihm dargelegten *Auftraggebern*, noch mit welchen *Arbeitern* welche Arbeiten für diese Unternehmen ausgeführt wurden, tätigen können. In Bezug auf die \*\*\*4\*\*\* (vgl. Punkt 3.) wurde ausgesagt, dass ihm das Unternehmen selbst unbekannt sei. Der Geschäftsführer, \*\*\*6\*\*\* sei ihm glaublich bekannt, er sei sich aber diesbezüglich nicht sicher. Zu den, für diese Firma vorgelegten Kassabelege sei angeführt worden, dass die auf diesen Belegen ausgewiesene Unterschrift nicht jene von \*\*\*15\*\*\* sei.

Weiters sei über die, vom Finanzamt über die zentrale Koordinationsstelle gestellte Anfrage betreffend Entsendungen von Arbeitskräften bekannt, dass die \*\*\*5\*\*\* keine entsprechenden Entsendemeldungen (ZK03) und auch keine Meldungen von Überlassung von Arbeitskräften (ZK04) eingereicht habe. Eine weitere Abfrage betreffend explizit gelisteter inländischer Auftraggeber habe ergeben, dass keine Meldungen einlangten, in welchen diese Unternehmen als inländischer Auftraggeber (ZK03) bzw. inländischer Beschäftigter (ZK04) aufscheinen.

\*\*\*15\*\*\* habe ausgesagt, dass ihm die Betriebsadresse der \*\*\*5\*\*\* in \*\*\*31\*\*\*, Adresse5, bekannt sei. In diesem Objekt gebe es mehrere Räume, einer davon sei von ihm benutzt worden. Neben dem Geschäftsführer habe es keine Angestellten gegeben.

Aus den Aussagen im Zuge der Einvernahme würden sich nach den Feststellungen der BP keine Hinweise darauf ergeben, dass die \*\*\*5\*\*\* selbst eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt habe. \*\*\*15\*\*\* habe *keine Aussage* getätigt, dass sich das Unternehmen zwecks Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit *anderer Fremdleistungsunternehmen* bedient habe. Entsprechende Angaben wären jedoch lt. Ansicht der BP im Zuge der Erklärung, wie sich die unternehmerische Tätigkeit gestaltete, von Nöten gewesen.

Im Rahmen der Beantwortung der Empfängerennennung gemäß § 162 BAO seien seitens der Bf. die *Rahmenwerkverträge* vom 3. Dezember 2012 und 4. Juni 2012 der \*\*\*5\*\*\* mit der \*\*\*16\*\*\*, in PLZ-Ort5, \*\*\*17\*\*\*, und \*\*\*18\*\*\* in PLZ-Ort6, \*\*\*19\*\*\*, vorgelegt. Zu den vorgenannten Firmen würden dem Finanzamt nachfolgend dargestellte Unterlagen vorliegen bzw. seien erhoben worden:

#### **4.1.1 \*\*\*16\*\*\*:**

Nach den Feststellungen der BP sei die \*\*\*16\*\*\* (im Folgenden \*\*\*16\*\*\*) lt. Eintrag im Firmenbuch am Datum12 von \*\*\*20\*\*\*, geb. Datum13, übernommen worden. Dieser habe als handelsrechtlicher Geschäftsführer fungiert und sei ab diesem Zeitpunkt zu 100% an der

Gesellschaft beteiligt gewesen. Der Rahmenwerkvertrag zwischen der \*\*\*5\*\*\* und der \*\*\*16\*\*\* sei am 03.12.2012 abgeschlossen worden. Die Unterschrift auf diesem Vertrag sei mit der auf der Niederschrift vom 02.10.2015 mit \*\*\*20\*\*\* ident. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien sei bereits am Datum14 der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet und gleichzeitig das Unternehmen als aufgelöst erklärt worden. \*\*\*20\*\*\* sei steuerlich nicht erfasst und besitze in Österreich keinen Wohnsitz. Anhand einer SV-Abfrage sei festgestellt worden, dass das Unternehmen *keine eigenen Dienstnehmer* angemeldet gehabt habe.

#### 4.1.2 \*\*\*18\*\*\*:

Nach den Feststellungen der BP sei dieses Unternehmen lt. Eintrag im Firmenbuch am Datum15 von \*\*\*21\*\*\*, geb. Datum16, übernommen worden. \*\*\*21\*\*\* habe als handelsrechtlicher Geschäftsführer fungiert und sei ab diesem Zeitpunkt zu 100% an der Gesellschaft beteiligt gewesen. Der Rahmenwerkvertrag zwischen der \*\*\*5\*\*\* und der \*\*\*18\*\*\* sei am 04.06.2012 abgeschlossen worden. Die Unterschrift auf diesem Vertrag sei mit der auf der Niederschrift vom 02.10.2015 mit \*\*\*20\*\*\* ident. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien sei am \*\*\*22\*\*\* der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet und gleichzeitig das Unternehmen als aufgelöst erklärt worden. \*\*\*21\*\*\* sei in derzeit von Datum17 bis Datum18 in PLZ-Ort6, \*\*\*23\*\*\*, gemeldet gewesen. Anhand einer SV-Abfrage sei festgestellt worden, dass das Unternehmen *keine eigenen Dienstnehmer* angemeldet gehabt habe.

#### 4.1.3 abgeleitete Schlussfolgerungen bei \*\*\*5\*\*\*:

Anhand der vorgenommenen Recherchen bei den beiden vorgenannten Unternehmen haben keine Hinweise auf eine tatsächliche Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit durch die im Rahmen der Empfängerbenennung nach § 162 BAO genannten Gesellschaften gefunden werden können. Die BP habe davon auszugehen, dass auch diese Firmen lediglich dazu gedient haben, in den Jahren 2012 und 2013 wie folgt Schein- und Deckungsrechnungen auszustellen:

| Bezeichnung: | 2012         | 2013           |
|--------------|--------------|----------------|
| vor BP:      | - 175.495,00 | - 1.007.917,00 |
| nach BP:     | -            | -              |
| Differenz:   | 175.495,00   | 1.007.917,00   |

#### 4.2 Beschwerdeergänzung vom 20. August 2018:

Wenn das Finanzamt vermeine, die \*\*\*5\*\*\* habe selbst keine Tätigkeit entfaltet, so sei das letztendlich unrichtig. Diese Firma habe die vereinbarten Sub-Werkvertragsleistungen erbracht. Für die Leistungserbringung sei es nicht notwendig, dass die erwähnte Gesellschaft selbst eigenes Personal angestellt habe. Wesen des Werkvertrages sei es auch, dass die Leistungen vom Leistungspflichtigen in sub weitergegeben werden können. Es liege keine

Arbeitskräfteüberlassung mit dieser Gesellschaft vor. Das Finanzamt gehe selbst ohnedies von einer Leistungserbringung aus, sodass die Argumentation des Finanzamtes in sich widersprüchlich sei.

Der Hinweis des Finanzamtes, dass diese Gesellschaft keine entsprechenden Formalarmeldungen veranlasst habe, bewiese letztlich gar nichts. Wenn das Finanzamt ausführe oder feststelle, dass die erwähnte Gesellschaft selbst keine Leistungen erbracht habe, hindere das nicht die vorliegende Tatsache, dass die Leistungen in sub ausgeführt werden.

Es seien die Empfängerbenennungen vollständig und richtig von der Bf. vorgenommen worden. Diese Firmen haben die Leistungen in sub erbracht und dafür auch das vereinbarte Entgelt erhalten. Ob und in welchem Umfang diese Gesellschaft selbst wiederum Subunternehmen beauftragt habe, entziehe sich der Kenntnis der Bf.. Zu solchen Auskünften sei die Bf. nicht verhalten, denn der Werkunternehmer könne stets seine Leistung an einen Dritten überbinden. Die Bf. habe daher keine Aufzeichnungen darüber, ob und in welchem Umfang beauftragte Subunternehmer allenfalls die Reinigungsleistungen durch eigenes Personal oder durch weitere Subfirmen habe ausgeführt oder erbracht.

Die Empfänger iSd § 162 BAO seien daher die oben erwähnten Firmen. Die Zahlungen an diese Firmen seien durch Banküberweisungen vorgenommen worden. Ob und in welchem Umfang der Subunternehmer über Bankgutschriften verfüge, ob er sie abhebe, überweise udgl. sei für die Bf. nicht von Bedeutung. Die Bf. könne dies auch gar nicht kontrollieren. Eine Kontrolle habe keine Bedeutung.

Zu den Querverweisen des Finanzamtes zu folgenden Firmen, und zwar \*\*\*16\*\*\* und \*\*\*18\*\*\* werde entgegnet und ausgeführt, dass die an die Bf. herangetragenen Fragen zum *Zustandekommen* der Geschäftsverbindung, zur *Leistungserbringung*, zu *Unterlagen* und *Existenz* über diese Firmen, zur *telefonischen Kontaktaufnahme*, zu den *Büroräumlichkeiten* dieser Firmen, zu *Ansprechpartnern* und der *Angebotslegung*, zu Materialbeistellung, zur deutschen Sprachkenntnis der Geschäftsführer etc. jeweils vollständig beantwortet worden seien.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien die Unterlagen über die Subunternehmerfirma dem Finanzamt vorgelegt, dass die Unterlagen eingesehen und keine Beanstandungen erhoben habe. Es seien auch keine weiteren Fragen oder Forderungen auf Informationen/Dokumente oder Vorhalte erhoben worden.

Die Bf. habe diese Geschäftsunterlagen mit den erwähnten Subfirmen dem Finanzamt vollständig in Kopie vorgelegt. Diese Unterlagen befinden sich in Kopie bei dem Finanzamt. Beantragt werde, dem Finanzamt aufzutragen, diese Unterlagen im Zuge der Beschwerde dem BFG vorzulegen. Sollte dies nicht möglich sein, werden diese Unterlagen nochmals dem BFG vorgelegt.

Im Ergebnis habe das Finanzamt seine Beurteilung auf rein fiskalischen Überlegungen gestützt, da es die geschuldeten Steuern bei den erwähnten Subfirmen nicht einbringlich habe machen können. Damit habe das Finanzamt rechtsirrig über § 162 BAO in die Zahlungspflicht genommen. So eine derartige gesetzliche Haftung sei aber nicht vorgesehen.

Darüber hinaus werde die zeugenschaftliche Einvernahme jener Mitarbeiter des Finanzamtes beantragt, welche für die Vergabe der Steuernummer und einer UID-Nummer der erwähnten Subfirmen zuständig gewesen seien.

## **5. BP-Begründung betr. Empfängerbenennung nach § 162 BAO:**

Bei Scheinunternehmen sei es typisch, dass der Anschein erweckt werde, 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 sei es seit langem bekannt, dass reihenweise Scheinunternehmen agieren, die den Anschein einer unternehmerischen Tätigkeit zu erwecken trachten.

Doch auch mit der Namhaftmachung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, sei der Abzug von Ausgaben noch nicht gesichert. Wenn nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge seien, könne die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug trotzdem versagen; denn Ziel des Abgabenverfahrens sei die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses (vgl. VwGH 13.11.1985, Zl. 84/13/0127; 22.3.1995, Zl. 93/13/0076; 26.9.2000, Zl. 98/13/0216).

Habe die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, könne diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden (vgl. VwGH 31.5.2006, Zl. 2002/13/0145).

Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, sei 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).

Es sei der Aufforderung nach § 162 BAO nicht entsprochen, wenn die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen seien, was auch in einem solchen Fall die Absetzung der geltend gemachten Zahlungen selbst dann ausschließe, wenn vom tatsächlichen Vorliegen (an unbenannt gebliebene Empfänger) geleisteter Zahlungen auszugehen sei (vgl. VwGH 30.9.1998, Zl. 96/13/0017; 15.9.1999, Zl. 99/13/0150).

Da der oder die wahren Empfänger der Zahlungen nicht bekannt und somit eine Schließung der Besteuerungskette nicht möglich sei, werde der durch die o.a. Betrugsunternehmen bzw. Scheinunternehmen geltend gemachte Fremdleistungsaufwand gemäß § 162 BAO wie folgt nicht anerkannt:

| <b>Fremdleistungen:</b> | <b>2012</b>       | <b>2013</b>         | <b>2014</b>       | <b>2015</b>       |
|-------------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-------------------|
| <b>***2***:</b>         |                   |                     | 212.471,00        | 88.048,00         |
| <b>***3***:</b>         |                   |                     |                   | 355.638,49        |
| <b>***4***:</b>         |                   | 3.500,00            | 274.908,00        |                   |
| <b>***5***:</b>         | 175.495,00        | 1.007.917,00        |                   |                   |
| <b>SUMME FL:</b>        | <b>175.495,00</b> | <b>1.011.417,00</b> | <b>487.379,00</b> | <b>443.686,49</b> |

## **6. BP-Begründung betr. Zuschlag zur Körperschaftsteuer gem. § 22 Abs. 3 KStG:**

Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer iSd § 22 Abs. 3 KStG 1988 sei hinsichtlich jener "Beträge" zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde Gläubiger oder Empfänger der Beträge "nicht genau bezeichnet", während hingegen gemäß § 162 Abs. 2 BAO "beantragte Absetzungen" nicht steuermindernd anzuerkennen seien, sofern seitens dessen, der die Absetzung beantragt, von der Abgabenbehörde iSd § 162 Abs. 1 BAO verlangte Angaben zur Identifizierung des Empfängers "verweigert" werden.

Der Wortlaut der beiden Gesetze sei somit hinsichtlich der Rechtsnatur von Aufwendungen nicht ident: das KStG 1988 verweise auf "Beträge", somit auf dem Grunde nach entstandene Aufwendungen, die zwar einen bestimmten Bezug zur betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit aufweisen, aber nicht notwendigerweise eine Minderung seiner Steuerbemessungsgrundlage herbeiführen, die BAO hingegen auf "beantragte Absetzungen", also auf Aufwendungen, die sich auf den Gewinn auswirken.

Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer beziehe sich daher keinesfalls nur auf solche Aufwendungen, die steuermindernd geltend gemacht werden (Betriebsausgaben), sondern könne auch andere Aufwendungen umfassen. Vielmehr ziele der genannte Zuschlag darauf ab, eine (auf Grund der Nichtbenennung des Empfängers zu vermutende) fehlende Besteuerungsmöglichkeit bzw. einen Steuerausfall beim Empfänger gleichsam zu kompensieren.

Zielt aber der Zuschlag zur Körperschaftsteuer hinsichtlich eines Geschäftsfalles primär auf die damit im Zusammenhang stehende Gesamtsteuerauswirkung an sich ab, bestehe kein Unterschied, ob die dahinterstehenden Aufwendungen seitens jener Körperschaft, welcher diese entstanden seien, zunächst steuermindernd als Betriebsausgabe geltend gemacht und in weiterer Folge infolge fehlender Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO nicht als solche anerkannt worden seien oder ob diese Körperschaft die Geltendmachung als Betriebsausgaben schon im Vorhinein unterlasse.

Aus Sicht der BP stehe der akribischen Einhaltung und Erfüllung von Formalerfordernissen und Formalprüfungen die fehlende bzw. nachlässige und lückenhafte Erfassung von Aufzeichnungen hinsichtlich Auftragsvergaben, Kostenvoranschlägen sowie Baustellen- und Arbeiteraufzeichnungen, Gewährleistungskonditionen und -ansprüchen bzw. Reklamationen etc. gegenüber.

Da "kick back" Zahlungen und somit ein Zufluss an die Gesellschafterin der Bf. nicht nachgewiesen werden habe können, werde von der Feststellung einer verdeckten Ausschüttung Abstand genommen.

Da der oder die wahren Empfänger der Zahlungen nicht bekannt seien und somit eine Schließung der Besteuerungskette nicht möglich sei, werde der durch die Betrugsunternehmen geltend gemachte Fremdleistungsaufwand gemäß § 162 BAO nicht anerkannt.

Es erfolgt auch die Zurechnung des Zuschlages zur Körperschaftsteuer iSd § 22 Abs. 3 KStG 1988 iHv 25 % auf die nicht anerkannten Aufwendungen wie folgt:

| <b>Bezeichnung:</b>             | <b>Aufwand:</b> | <b>davon 25%:</b> |
|---------------------------------|-----------------|-------------------|
| nicht anerkannter Aufwand 2012: | 175.495,00      | <b>43.873,75</b>  |
| nicht anerkannter Aufwand 2013: | 1.011.417,00    | <b>252.854,25</b> |
| nicht anerkannter Aufwand 2014: | 487.379,00      | <b>121.844,75</b> |
| nicht anerkannter Aufwand 2015: | 443.686,49      | <b>110.921,62</b> |

## 7. BP-Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Da im vorliegenden Fall mit Mail vom 13. Juni 2018 auf die Anberaumung einer Schlussbesprechung verzichtet wurde, wurden in weiterer Folge die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 2012 bis 2015 daher wie folgt ermittelt:

| <b>Einkünfte GW-Betrieb:</b>        | <b>2012</b>       | <b>2013</b>       | <b>2014</b>       | <b>2015</b>       |
|-------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| vor BP:                             | 12.055,91         | - 87.979,13       | - 32.264,94       | - 124.572,20      |
| FL ***2***:                         |                   |                   | 212.471,00        | 88.048,00         |
| FL ***3***:                         |                   |                   |                   | 355.638,49        |
| FL ***4***:                         |                   | 3.500,00          | 274.908,00        |                   |
| FL ***5***:                         | 175.495,00        | 1.007.917,00      |                   |                   |
| <b>Einkünfte GW-Betrieb lt. BP:</b> | <b>187.550,91</b> | <b>923.437,87</b> | <b>455.114,06</b> | <b>319.114,29</b> |

## 8. Bescheide betr. WA des Verfahrens betr. K 2012 bis 2015 und K 2012-2015:

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und setzte in dem gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommenen Verfahren die Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 entsprechend den Feststellungen der BP wie folgt fest:

| <b>Bezeichnung:</b>   | <b>2012</b> | <b>2013</b> | <b>2014</b> | <b>2015</b> |
|-----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Einkünfte GW-Betrieb: | 187.550,91  | 923.437,87  | 455.114,06  | 319.114,29  |

|                            |                  |                   |                   |                   |
|----------------------------|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
|                            |                  |                   |                   |                   |
| 25% Körperschaftsteuer:    | 46.887,73        | 230.859,47        | 113.778,52        | 79.778,57         |
| Zuschlag § 22 Abs. 3 KStG: | 43.873,75        | 252.854,25        | 121.844,75        | 110.921,62        |
| SUMME:                     | 90.761,48        | 483.713,72        | 235.623,27        | 190.700,19        |
| <b>festgesetzte KÖSt:</b>  | <b>90.761,00</b> | <b>483.714,00</b> | <b>235.623,00</b> | <b>190.700,00</b> |

In der Bescheidebegründung wurde auf die Feststellungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

## 9. Beschwerde vom 26. Juli 2018:

Mit Eingabe vom 26. Juli 2018 erhob die Bf. gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine ersatzlose Behebung der angefochtenen Bescheide. Die Bescheide werden in ihrem gesamten (in vollem Umfang) angefochten, die beantragten Änderungen würden sich somit bereits aus der Anfechtungserklärung ergeben.

Im vorliegenden Fall würden die sich im Zuge der BP ergebenden Mehrsteuern auf die behauptete Nichtbefolgung der Aufforderung zur Empfängerbenennung vom 15. Juni 2018 gemäß § 162 BAO gestützt – ebenso mit ziemlicher Sicherheit auf § 23 Abs. 3 KStG (Anmerkung: § 22 Abs. 3 KStG).

Die insgesamt beanstandeten vier Empfänger seien allesamt inländische bzw. ihnen vergleichbare EU-ausländische GmbHs. Ein Durchgriff durch sie verbiete sich aus Rechtsgründen. Auf die beiden Erkenntnisse des VfGH vom 24.11.2016, Zl. E 1063/2016-12, und des VwGH vom 18.10.2017, Zl. Ra 2015/13/0054, sei vorerst nur pauschal verwiesen.

§ 162 BAO und mit ihm § 22 Abs. 3 KStG sei angesichts seiner grundlegend verkorksten Struktur für Besteuerungszwecke völlig ungeeignet:

Der Abgabenanspruch betreffend Körperschaftsteuer 2012 sei nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des 31.12.2012 entstanden, das auf § 162 Abs. 2 BAO gestützte Mehrergebnis hingegen erst mit der behaupteten Nichterfüllung des Auskunftsverlangens vom 15.06.2018, demnach seit dem 30.6.2018 bis heute. Es sei mit dem im Gesetz verankerten Prinzip der Abschnittsbesteuerung unvereinbar, einen Sachverhalt des Jahres 2018 in das Steuerjahr 2012 vorzuverlegen, um so eine Steuer in Millionenhöhe vorschreiben zu können. Aufgrund der Abschnittsbesteuerung seien nur die im jeweiligen Steuerjahr **verwirklichten Sachverhalte** zu berücksichtigen. Der VwGH bestätigt diesen an sich selbstverständlichen Gedanken mit der wünschenswerten Eindeutigkeit (vgl. VwGH 18.12.1996, Zl. 94/15/0150; ähnlich 28.1.1997, Zl. 93/14/0113; 26.11.1997, Zl. 95/13/0081).

Zorn bringe die Sache auf den Punkt: Zumindest solange das EStG einen progressiven Tarif enthalte, könne es nicht im Belieben eines Bilanzierenden oder eines Finanzbeamten liegen, in welchem Jahr die Erträge und Aufwendungen angesetzt werden (vgl. Zorn, ÖStZ 1995, S. 245). In diesem Zusammenhang sei darauf zu verweisen, dass das Abzugsverbot des § 162 BAO stets und ausnahmslos periodenfremd sei: bis zum Entstehen des Abgabenanspruches fehle es an steuerlich geltend gemachten „Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen“. Das ändere sich erst mit der Geltendmachung des § 162 BAO – also in einer späteren Periode.

Seit den frühen 1990er Jahren betone der VwGH den Vorrang des richtigen Jahresgewinnes vor dem richtigen Totalgewinn:

- Demnach berechne eine zugunsten des Stpfl. unterlaufene Gesetzeswidrigkeit bei der Besteuerung von Vorperioden die Abgabenbehörde nicht, deren Auswirkungen in der Folgeperiode zulasten des Stpfl. zu kompensieren (vgl. VwGH 19.5.1993, 91/13/0006).
- Eine Bilanzberichtigung könne nicht zu einer periodenfremden Nacherfassung eines Betriebsvorfalles im Zeitpunkt der Entdeckung eines Fehlers führen (vgl. VwGH 14.12.1993, 90/14/0034).
- [...] Die im Ertragssteuerrecht geltende Periodenbesteuerung erfordere solche Feststellungen für jedes einzelne Streitjahr (vgl. VwGH 26.5.1993, Zl. 90/13/0155; 17.9.1997, Zl. 95/13/0015).
- Nach dem Grundsatz der Periodenbesteuerung könne es nur auf die in der Besteuerungsperiode entfaltete Tätigkeit, nicht aber auf Tätigkeiten in Vorperioden ankommen (vgl. VwGH 20.7.1999, Zl. 98/13/0222; 30.4.2003, Zl. 98/13/0075).

§ 162 BAO folge dem Regime des § 4 Abs. 1 BAO und sei genau deshalb unanwendbar: § 162 habe in den Jahren 2012 bis 2015 mangels Sachverhaltsverwirklichung noch keine Rolle gespielt und spiele - bei unzureichender oder verweigerter Empfängerbenennung – keine Rolle mehr, da der Anspruch auf die Stammaabgabe bereits Jahre zuvor entstanden sei.

Nach dem Urteil des OGH vom 23.3.2006, Zl. 12 Os 94/05y, vermöge die Unterlassung oder Verweigerung der Empfängerbenennung (allein) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht zu begründen, weil der höhere Abgabenanspruch erst durch die Nichtbenennung entstehe. Auch der Umstand, dass in der Buchhaltung die Empfänger tatsachenwidrig bezeichnet seien und die unrichtige Buchführung bei der BP dem Prüfer als richtig präsentiert werde, ändere an dieser Beurteilung nichts. Seither gelte als gesichert, dass § 162 BAO und FinStrG einander wechselseitig ausschließen.

Das bisherige Vorbringen strahle auf die Wiederaufnahme eins zu eins aus: Als Wiederaufnahmegrund kommen nur im Zeitpunkt der Erlassung des aus dem Spiel zu nehmenden Bescheids existente Tatsachen in Betracht, die später hervorkommen (nova

reperta). Erst später neu entstandene Umstände, (nova producta) seien keine Wiederaufnahmegründe (vgl. VwGH 18.9.2002, Zl. 99/17/0261; Ritz, BAO, § 303 Tz 30). Entscheidend sei also, ob die Neuerungen im Tatsachenbereich neu hervorgekommen oder neu entstanden seien. Sei ein Tatumstand hingegen das Ergebnis eines späteren Rechtsfindungsaktes, scheide er als Wiederaufnahmegrund aus (vgl. VwGH 20.4.1995, Zl. 92/13/0076).

Bezogen auf diesen Fall: Niemand werde ernsthaft behaupten können, dass ein Sachverhalt des Juli 2018 bereits am 31.12.2012 bzw. bei Abgabe der KSt-Erklärung 2012 bestanden habe (das gelte für die Folgejahre analog). Er ist Musterfall eines novum productum, das für Zwecke der Wiederaufnahme nicht taue. Die Sache sei bereits auf dieser Ebene aus Rechtsgründen zu Gunsten der Bf. zu entscheiden. Dennoch werde eine ausführliche Begründung nachgereicht, sobald der Bf. der BP-Bericht vorliege und man die ganze Argumentation des Prüfers kenne.

### **10. Beschwerdeergänzung vom 20. August 2018:**

Nach den ergänzenden Ausführungen mit Eingabe vom 20. August 2018 sei die Niederschrift über die Schlussbesprechung in sich widersprüchlich und weise spekulative und unbewiesene Behauptungen auf. Insbesondere sei unrichtig, dass die konkret genannten Subunternehmen als Betrugsfirmen bzw. Scheinfirmen zu qualifizieren und damit nicht jene Leistungserbringer oder Zahlungserbringer sein können, welche in der Buchhaltung der Bf. aufscheinen. In diesem Zusammenhang zeige die Bf. auf, dass es noch andere beauftragte Subunternehmerfirmen gegeben habe, wo es zu Leistungen und Zahlungen gekommen sei. [...]

Wenn das Finanzamt für Reinigungstätigkeiten bei Gebäuden die an Subfirmen getätigten Zahlungen nicht anerkenne, so stehe dies in Widerspruch zu den vorstehenden Feststellungen. Denn wenn auch der *wahre Zahlungsempfänger* und Leistungserbringer (aus der Sicht des Finanzamt) nicht gehörig dokumentiert worden sei, so habe die Bf. nachweislich für den Fremdleistungsaufwand im Ausmaß von 55% die erforderlichen Zahlungen geleistet. Nach ständiger Usance des Finanzamtes würden tatsächlich erbrachte Subunternehmerleistungen im Nettobetrag als Ausgabe anerkannt. Es sei daher nicht nachvollziehbar, warum das Finanzamt 55% des Fremdleistungsaufwandes nicht anerkannt habe. Das Vorgehen des Finanzamtes sei rein fiskalisch und damit rechtswidrig zu beurteilen.

Das Finanzamt begründe seine Meinung zu den erwähnten Subunternehmern mit unbewiesenen Behauptungen. In Wahrheit habe offenkundig der Subunternehmer die nachweislich erhaltenen Nettoentgelte nicht versteuert. Über den Umweg der „fehlenden Empfängerbenennung“ wolle das Finanzamt den Fremdleistungsaufwand für die Bf. zur Gänze streichen. Dazu gebe es keine gesetzliche Haftungsgrundlage.

Es werde von der Bf. bestritten, dass die Subunternehmerfirmen Scheinfirmen oder Sozialbetrugsfirmen seien, da die Behauptungen weder stichhältig noch überzeugend seien.

Der Verweis auf die Bauwirtschaft sei unzulässig, denn hier gehe es um Reinigungsfirmen. Für Reinigungsleistungen bedürfe es von vornherein keine gleichartigen Dokumentationen, wie es sonst bei der Bauwirtschaft statfinde. Wenn die Reinigungsleistung erbracht wurde, sei das zu reinigende Objekt begangen und wenn es keine Beanstandungen gegeben habe, die Zahlungen geleistet worden. Die Reinigungsleistung sei zudem auch vom Auftraggeber der Bf. kontrolliert worden. Die Kontrolle und Abnahme der Reinigungsleistungen durch den Auftraggeber der Bf. sei gleichsam auch Abnahmegrundlage für Subunternehmerleistungen gewesen. Wenn das Finanzamt einen konkreten Leistungsnachweis (Stunden, Arbeitsinhalte, etc.) im Rahmen einer Dokumentation eingefordert habe, so sei dies verfehlt.

Im Reinigungsbereich auf Werkvertragsbasis werde nur das Endprodukt, also der gereinigte Zustand des Reinigungsobjektes geprüft, begangen und damit abgenommen. Das Finanzamt veranlasse im eigenen Reinigungsbereich eine idente Vorgehensweise, wie es von der Bf. selbst veranlasst habe. Das Finanzamt selbst prüfe lediglich den fertigen gereinigten Zustand, weitere Protokoll oder Dokumentationen gebe es nicht. Wenn die Bf. die gleiche Dokumentation und Abnahme vornehme, wie es das Finanzamt im eigenen Bereich mache, so könne das doch nicht falsch sein.

Die Hinweise zu den Subunternehmerfirmen seien auch inhaltlich falsch: Das Finanzamt habe die Erlöse der Subunternehmen so im Steuerbescheid erfasst, als die Zahlungen der Bf. an die Subunternehmen dort in der Buchhaltung als Zahlungseingänge erfasst worden seien. Das Finanzamt habe auch bei den erwähnten Subunternehmerfirmen diese Zahlungslasten als geschuldete Steuern auch eingefordert. Dazu möge sich das Finanzamt erklären.

So das Finanzamt auf Überprüfungstätigkeiten verweise, die gegenüber den Subunternehmerfirmen veranlasst worden seien, so sei das Finanzamt jegliche Dokumentation schuldig geblieben. Es bleibe bei unsubstantiierten Behauptungen. Für keine einzige Sachverhaltserhebung bei den Subunternehmen hat das Finanzamt Urkunden vorgelegt, keine Protokolle udgl.. Damit werde der im Gesetz geforderten Begründungspflicht nicht gehörig nachgekommen und würden die Bescheide an einem erheblichen rechtlichen Mangel leiden. Zu den einzelnen Subfirmen sei auszuführen:

- Vor Eingehen in die Geschäftsbeziehung seien die Subunternehmen eingehend kontrolliert worden. Es seien Firmenbuchauszüge vorgelegt und eingesehen worden, Bescheide über Zuweisung der St.Nr. und UID-Nummer. Auch sei eine Einsichtnahme in die HFU-Liste veranlasst worden. Auskünfte, ob die Subunternehmen eigenes angemeldetes Personal einsetzt oder eingesetzt habe, könnte die Bf. nicht einholen. Denn die zuständige Gebietskrankenkasse reagiere auf solche Anfragen zufolge Datenschutz stets abschlägig. Es seien auch die Firmenadressen der Subunternehmen kontrolliert worden, ebenso auch Ausweise der Geschäftsführer.

- Sei eine Firma im Firmenbuch eintragen und eine FN-Nummer ausweise, existiere diese rechtlich. Das gebiete das Firmenbuchrecht, was eingetragen sei, sei gültig und richtig. Wenn die erwähnten Gesellschaften aufrechte St.Nr. und UID-Nummer aufweisen bzw. aufgewiesen haben, dann sei das ebenso ein Beweis dafür, dass diese Gesellschaften redlich seien. Denn das Finanzamt prüfe selbst vor Vergabe der St.Nr. und UID-Nummer, ob die erwähnte Gesellschaft redlich sei. Es gebe daher dazu jeweils Prüfungsvorgänge des Finanzamtes selbst, wo die Redlichkeit dieser Firmen zugestanden worden sei. Jetzt im Nachhinein die Bf. mit anderslautenden Behauptungen zu konfrontieren, sei ein Widerspruch.
- Die Subunternehmen haben während der aufrechten Geschäftsbeziehung stets eine aufrechte St.Nr. und UID-Nummer gehabt, wobei dies laufenden kontrolliert worden sei. Wenn das Finanzamt durch Aufrechtbelassung der St.Nr. und UID-Nummer bei den Subunternehmerfirmen selbst die Redlichkeit der Subunternehmer bestätige, sei es ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, die Bf. mit einer konträren Meinung im Zuge der Betriebsprüfung zu konfrontieren oder zu belasten.
- Der negative Meinungsstand des Finanzamtes sei im Übrigen eine mögliche rückwirkende (unsubstantiierte) Betrachtung, dem keine Relevanz zukomme. Maßgeblich sei nicht, was im Nachhinein (also Eröffnung von Insolvenzverfahren, Nichtgreifbarkeit des Geschäftsführers etc.) allenfalls hervorkomme, sondern welcher Informationsstand vorgelegen sei, als die Geschäftsabwicklung eingegangen und durchgeführt worden sei.
- Die Verrechnung von 25% zur KÖSt sei überhaupt unbegründet. Denn bei der fehlenden Benennung nach § 162 BAO gehe es um Ausgaben. Dabei sei kein Raum gegeben, die Erlöse sozusagen zu erhöhen. Dazu gebe es keinerlei Feststellungen oder Erhebungen, die dies rechtfertigen würden.
- Eine Begründung für die Wiederaufnahme fehle dem Inhalt nach.
- Die Subunternehmen seien nicht im „Betrugskataster“ eingetragen.
- Auch die Zinsenbescheide werden zur Gänze angefochten. Für die Berechnung von Zinsen gebe es keine Grundlage. Aus rechtlichen Gründen - wie in der Erstbeschwerdeschrift dargelegt, trete Fälligkeit der – wenn auch bekämpften – Steuern erst aktuell ein, sodass kein Zinsenanspruch bestehe. Die rückwirkende Steuerbelastung nach § 162 BAO sei gesetzwidrig und bedeute letztlich auch, dass keine Verzinsungspflicht bestehe. Die Zinsberechnung sei im Übrigen inhaltlich unrichtig und auch nicht nachvollziehbar. Dürftig ausgestattete Büros seien ohne Bedeutung zur Sache. Wieviele verbuchte und nicht verbuchte Rechnungen bei der \*\*\*2\*\*\* vorgelegen seien, sei der Bf. nicht bekannt, noch sei das von Relevanz.

Mit Beschwerdeergänzung vom 20. August 2018 wurde in weiterer Folge die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

### **11. Beschwerdeverentscheidung vom 5. Juni 2019:**

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 5. Juni 2019 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2015 sowie Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 als unbegründet abgewiesen.

Im vorliegenden Fall sei es der Bf. trotz eines umfangreichen Vorhalteverfahrens und ausreichender Gelegenheit zur Aufklärung der Ungereimtheiten im Rahmen der Außenprüfung nicht gelungen, die zahlreichen Mängel in der Dokumentation der behaupteten Fremdleistungen zweifelsfrei auszuräumen. Daher habe ein Leistungsaustausch zwischen der Bf. und den Subunternehmen nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden können. Aus der Sicht der Bf. seien alle Unterlagen vorgelegt und die Berufung des Prüfers auf die mangelnde Empfängerbenennung und somit die Versagung der Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben gemäß § 162 Abs. 2 BAO als rechtswidrig einzustufen.

Die Punkte 1., 2. und 3. in der Beschwerde vom 26.06.2018 würden sich gegen die generelle Anwendbarkeit und Rechtmäßigkeit des § 162 BAO richten, da dieser laut Bf. angesichts seiner grundlegend verkorksten Struktur für Besteuerungszwecke völlig ungeeignet sei. Die Entscheidung, ob § 162 BAO verfassungskonform sei, obliege nicht der erlassenden Behörde. Tatsache sei aber, dass sich § 162 BAO im aktuellen Rechtsbestand befinde.

#### **11.1 Nichtvorliegen von neuen Tatsachen als Wiederaufnahmsgründe:**

So in der Beschwerde behauptet werde, dass es sich um einen Sachverhalt aus Juli 2018 handle, der am 31.12.2012 noch nicht bestanden habe, werden dem entgegnet, dass es sich dabei um keine neuen Umstände handle, da es sich schon zum damaligen Zeitpunkt bei den Subunternehmen nicht um die tatsächlichen Leistungserbringer oder Leistungsempfänger gehandelt haben könne. Die Tatsache, dass die Bf. allerdings Aufwendungen im Zusammenhang mit solchen Firmen geltend gemacht habe, die lediglich als Abrechnungsvehikel gedient haben und nie die tatsächlichen Leistungsempfänger gewesen seien, sei der Abgabenbehörde erst im Jahr 2018 durch die Betriebsprüfung bekannt geworden. Daher handle es sich auch um eine neue Tatsache für die Abgabenbehörde, welche einen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs. 1 BAO darstelle.

Zur Beschwerdeergänzung vom 20. August 2018, dass das Finanzamt Aufwendungen betreffend andere Subfirmen geprüft und nicht beanstandet habe, sei anzuführen: Soweit dem Finanzamt keine Ermittlungen bzw. keine Umstände von anderen Behörden vorliegen, dass es

sich bei Subunternehmern nicht um die tatsächlichen Leistungserbringer handeln könne, seien diese Aufwendungen anzuerkennen.

Der gemäß § 162 BAO aberkannte Aufwand sei nicht im Schätzungswege ermittelt, sondern eine Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO durchgeführt worden, welche seitens der Bf. nicht beantwortet worden sei. Hierbei handle es sich auch nicht um eine Ermessensentscheidung des Finanzamtes.

Dem Vorbringen, für Reinigungsleistungen bedürfe es von vornherein keiner gleichartigen Dokumentation wie in der Bauwirtschaft, sei zu entgegnen: Es sei unstrittig, dass die Bf. Aufwendungen für Subfirmen geltend gemacht habe und dass sie Vorsorge- und Aufzeichnungspflichten treffe, wenn sie mit ihr unbekannten Unternehmen in Geschäftskontakt trete. Wenn eine Person eine Leistung nicht erbracht habe, könne diese nicht als Empfänger iSd § 162 BAO angesehen werden. Wie im BP-Bericht ausführlich für die einzelnen Subfirmen dargelegt, würden maßgebliche Gründe vorliegen, welche die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge seien.

Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, sei die „formelle Existenz“ im Rechtssinn etwa einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen. Wie also die Bf. ihrer Beschwerde selbst darlege, habe sie keinerlei Aufzeichnungen geführt, welche eine tatsächliche Leistungserbringung durch die fraglichen Subfirmen belegen würden.

Dem Beschwerdevorbringen, dass die Verrechnung des Zuschlages zur KÖSt iHv 25% überhaupt nicht begründet sei, denn bei der fehlenden Benennung nach § 162 BAO gehe es um Ausgaben, wo kein Raum sei, die Erlöse zu erhöhen, sei zu entgegnen:

### **11.2 Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG:**

Bei dem hier angesprochenen Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG handle es sich um einen Zuschlag, welcher zusätzlich zur Körperschaftsteuer iHv 25% von jenen Beträgen zu entrichten sei, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichne. Auch bei dem Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG handle es sich schon wie beim § 162 Abs. 2 BAO um keine Ermessensentscheidung. Vielmehr sei der Zuschlag bei juristischen Personen wie der Bf. zwingend vorzunehmen.

So in der Beschwerde in Abrede gestellt werde, dass es sich bei den Subunternehmerfirmen um Scheinfirmen oder Sozialbetrugsfirmen handle, werde auf die Ermittlungsergebnisse der BP verwiesen, denen zufolge maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die Subunternehmer nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge sein können.

### 11.3 Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO:

Die Bestimmung des § 162 BAO diene vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (vgl. VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 28.5.1997, 94/13/0230; 21.12.1999, 94/14/0040; 9.3.2005, 2002/13/0236).

Mit der Namhaftmachung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, sei allerdings der Abzug von Ausgaben noch nicht gesichert. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Aufforderung nach § 162 BAO nämlich dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger seien.

Die Unauffindbarkeit und die völlige Unbekanntheit einer Person auch an der angegebenen Anschrift seien ausreichend maßgebliche Gründe für diese Vermutung (vgl. VwGH 25.5.2004, Zl. 2001/15/0019). Habe die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, könne diese Person auch nicht als Empfänger im Sinn des § 162 BAO angesehen werden (vgl. VwGH 31.5.2006, Zl. 2002/13/0145). Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, sei 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, Zl. 2001/13/0247). Denn Ziel des Abgabenverfahrens sei die Erforschung der materiellen Wahrheit und nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses (vgl. VwGH 13.11.1985, Zl. 84/13/0127; 22.3.1995, 83/13/0076; Zl. 26.9.2000, Zl. 98/13/0216).

Die im BP-Bericht dargelegten Ermittlungen würden im gegenständlichen Fall schlüssig darlegen, dass dem Auftreten der von der Bf. als Empfänger genannten Firmen ein planmäßiges, durch Hintermänner gesteuertes, auf die Verkürzung von Steuern, Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnabgaben gerichtetes Vorgehen zu Grunde liege. Bei sämtlichen Mantelfirmen, und somit auch bei den von der Bf. genannten Empfängern, komme es nur wenige Monate, nachdem sie die von den Hintermännern organisierten Gesellschafter-Geschäftsführer übernommen und die vermeintlich von ihnen erbrachten Lieferungen und Leistungen verrechnet haben, zur Konkurseröffnung oder amtswegigen Löschung wegen Vermögenslosigkeit:

Unterlagen, die einen tatsächlichen Leistungsaustausch zwischen den in Rede stehenden Firmen und der Bf. dokumentieren würden, seien im Zuge der BP nicht vorgelegt worden. Auch sei der Feststellung, dass es sich um Scheinfirmen mit nicht auffindbaren Geschäftsführern handle, nicht substantiiert entgegengetreten worden.

Die von der Bf. vorgelegten Urkunden wie Firmenbuchauszug, Ausweiskopien, UID-Abfragen oder Nachweis der steuerlichen Erfassung seien allenfalls geeignet, den Anschein des

Bestehens der betreffenden Firmen hervorzurufen. Diese Unterlagen würden aber nichts darüber aussagen, ob diese Firmen über die Qualifikation verfügten, die übernommenen Aufträge auszuführen, ebenso wenig werde damit die tatsächliche Leistungserbringung durch diese Firmen nachgewiesen. Bei den vorgelegten Unterlagen handelt es sich vielmehr um Unterlagen die jedermann zugänglich seien. Unterlagen aus denen ersichtlich geworden wäre, dass die angeführten Unternehmen tatsächlich die Empfänger der abgesetzten Beträge seien, haben hingegen nicht vorgelegt werden können.

Aus der Sicht des Finanzamtes sei die Geschäftsbeziehung nicht so gestaltet und nachgewiesen, dass ein Leistungsaustausch zwischen der Bf. und den Subfirmen nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden konnte.

Zu erwähnen sei noch, aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts sei ersichtlich, dass sich Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, weshalb den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte das Agieren eines Betrugsunternehmens nicht auffalle. Hingegen sei es einem Auftraggeber sehr wohl möglich und zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen (vgl. BFG 10.6.2014, RV/7103567/2011; BFG 29.4.2014, RV/7103197/2011).

Da die vorliegende Beschwerde keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufzuzeigen vermöge, sei sie als unbegründet abzuweisen.

## **12. Vorlageantrag vom 27. Juni 2019:**

Mit Eingabe vom 27. Juni 2019 beantragte die Bf. die Vorlage zur Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und beantragte eine stattgebende Erledigung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

## **13. Ergänzende Eingabe vom 1. Juli 2019:**

Ergänzend wurde ausgeführt, der Anspruch der KÖSt entstehe nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit dem Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres, für 2012 mit 31.12.2012, ein auf § 162 BAO gestütztes Mehrergebnis hingegen erst mit der unzureichenden Beantwortung des Auskunftersuchens, hier also irgendwann in 2018. Angesichts der **Rückwirkungsfeindlichkeit** des Steuerrechts verbiete es sich, einen Sachverhalt des Jahres 2018 in die Steuerjahre 2012 bis 2015 rück zu projizieren, nur um auf diese Weise zum angestrebten Ergebnis zu gelangen. Ein solches Vorgehen sei methodisch unhaltbar und mit § 4 Abs. 1 BAO **unvereinbar**. Dazu sei an die in der Beschwerdeschrift zitierte Judikatur von VwGH und OGH erinnert. Rückwirkende Gestaltungen seien prinzipiell unzulässig (vgl. Ritz, BAO § 4 Tz 12, 13), außer das Gesetz lasse sie ausnahmsweise zu (wie zB § 13 UmgrStG).

Doch enthalten weder § 162 BAO noch eine sonstige Bestimmung des materiellen oder prozessualen Steuerrechts eine solche Befugnis, sodass es dabei bleibe: Ein Sachverhalt des Jahres 2018 (Nichtbefolgung eines Auskunftersuchens) sei für den Zeitraum 2012 bis 2015 irrelevant, Richtigerweise hätte die Beschwerde aus diesem Grand erfolgreich bleiben müssen.

Zum selben Ergebnis gelange man auch über den **Periodengewinngrundsatz** (§ 2 Abs. 1, § 39 Abs. 1 EStG 1988, § 7 Abs. 1 KStG 1988). Er besage in seinem Kern, dass nur die im jeweiligen Steuerjahr verwirklichten Sachverhalte zu berücksichtigen seien. Der VwGH bringe die Sache auf den Punkt (vgl. VwGH 18.12.1996, Zl. 94/15/0150; ähnlich 28.1.1997, Zl. 93/14/0113; 26.11.1997, 95/13/0081).

Die Notwendigkeit zum Abstellen auf die Besteuerungsperiode ergebe sich aus dem Charakter der ESt als Abschnittsteuer, was bedeute, dass für Zwecke der Erhebung dieser Abgabe die „*in bestimmten Zeitabschnitten verwirklichten Tatbestände*“ periodisch erfasst werden (vgl. VwGH 29.5.1996, Zl. 93/13/0007). Dies schließe bei der Feststellung, ob ein Steuertatbestand in einer Steuerperiode erfüllt sei, eine Bedachtnahme auf erst danach verwirklichte Sachverhalte grundsätzlich aus.

Der Anspruch auf die zu veranlagende Körperschaftsteuer 2015 sei nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit 31.12.2015 entstanden. Er umfasse die steuerrelevanten Sachverhalte dieses Jahres, periodenfremde Ereignisse wie das Auskunftsverlangen des Prüfers aus dem Vorjahr samt dessen (behaupteter) Nichterfüllung hingegen nicht. Folglich müsste auch von der Abschnittbesteuerung eine Ausnahme zu Gunsten des § 162 BAO bestehen, die es aber ebenfalls (bzw. erst recht) nicht gebe.

Das Argument, dass es sich bei den beanstandeten Fremdleistern „*nicht um den tatsächlichen Leistungserbringer und Leistungsempfänger gehandelt haben kann*“, bringe das Dilemma dieses Falles aus Behördensicht auf den Punkt: Entscheidend sei nicht, dass und warum die von § 162 BAO umfassten Subfirmen **nicht leistungserbringend gewesen** sein könnten, sondern, dass sie es gewesen seien bzw. warum nicht. Darüber schweige sich die BVE beharrlich aus.

Die Behauptung, die beanstandeten Fremdleister seien nicht leistungserbringend bzw. nicht die „wahren“ Empfänger/Gläubiger der abgesetzten Beträge gewesen, sei eine bloße Bekundung von Prüferseite fernab schlüssiger Beweise samt konkreter und nachprüfbarer Tatsachenkonstatierungen. Es sei daran erinnert, dass § 162 BAO erst ganz zum Schluss ins Spiel gebracht, als festgestanden sei, dass die Bf. nicht bereit sei, sich so zu verhalten, wie es der Prüfer von ihr erwartet (und nicht zu sagen: verlangt) hätte.

Zudem liege die Behörde mit diesem Argument, bereits unter rechtlichem Aspekt grundlegend falsch: Wie der VwGH in dieser sehr überzeugenden Entscheidung klargestellt habe, dürfe die rechtliche Existenz einer juristischen Person nicht einmal dann in Frage gestellt werden, wenn sie in einer Steueroase (hier: in Liechtenstein) ansässig sei (vgl. VwGH 11.8.1993, 91/13/0005).

Wenn nicht einmal „Verdächtigkeit“ oder „Missliebigkeit“ von Kapitalgesellschaften in Steueroasen ausreiche, für Zwecke der Besteuerung in Österreich deren Nichtexistenz zu unterstellen, verbiete es sich erst recht, heimische GmbHs zu eliminieren. Doch das genau sei hier der Fall: Sowohl im BP-Bericht als auch in der GPLA-Niederschrift werde auf „unproduktive Scheinfirmen“ bzw. „nur am Papier befindliche Betrugsfirmen“ verwiesen. Werden missliebige Fremdleister aus dem Spiel genommen, nur um so zu einem Ergebnis zu gelangen, das zur eigenen Zufriedenheit ausgefallen sei. Ein solches Vorgehen verstoße nicht nur gegen die Denkgesetze, es sei auch methodisch unhaltbar. Anders formuliert: eine im Firmenbuch, eingetragene GmbH ist rechtlich (§ 2 Abs. 1 erster Satz GmbHG) und steuerrechtlich (§ 1 Abs. 1 Z 1 KStG 1988) gleichermaßen existent (vgl. VwGH 14.12.2000, Zl. 2000/15/0124).

Mit dem Argument, dass die Subunternehmerfirmen Scheinfirmen oder Sozialbetrugsfirmen seien, gehe es weder um Rechtsrichtigkeit oder Steuergerechtigkeit, sondern primär darum, den dortigen Steuerausfall durch einfach herbeigeredete Abzugsverbote zu kompensieren. Diese Praxis sei auf Seiten des Fiskus weit verbreitet, wie der zu St.Nr. StNr2, ergangene BP-Bericht schlüssig beweise, wenn es dort heiße, dass die Firmen ihren sozialversicherungsrechtlichen Verpflichtungen nicht oder nur in einem geringfügigen Ausmaß und ihren steuerrechtlichen Verpflichtungen in keiner Weise nachgekommen seien.

Dafür, dass auf Prüferseite Rechtsrichtigkeit und Steuergerechtigkeit absoluten Nachrang gegenüber der auffallend stark ausgeprägten Ergebnisorientierung gehabt haben, sprechen folgende weiteren Umstände:

§ 162 BAO sei erst nachträglich ins Spiel gebracht worden, konkret erst dann, als die Bf. nicht bereit gewesen sei, das anfangs vorgelegte Ergebnis vorbehaltlos – sprich, unter Rechtsmittelverzicht – zu akzeptieren. Solcherart erwecken die angefochtenen Bescheide den nicht unproblematischen Eindruck einer "Strafbesteuerung". Das BFG werde daraus im Rahmen der Beweiswürdigung die passenden Schlüsse ziehen, speziell wenn dieser Nachweis anhand von Unterlagen erbracht werde.

Die Gefährlichkeit des § 162 BAO habe mit dessen sachwidriger Handhabung zu tun. In einem solchen Fall sei diese Bestimmung das ideale Vehikel für eine rechtswidrige - ja gesetzlose - Verschiebung der Steuerlast von B zu A, vor der im Schrifttum eindringlich gewarnt werde (vgl. Ritz, BAO, § 162 Tz 5: Stoll, BAO 1724).

*„Der Einsatz des § 162 BAO sei erst dann gerechtfertigt, wenn vorangegangene, unter Umständen auch umfassend sein müssende Ermittlungsschritte als gegeben annehmen lassen:*

- 1. Der Pflichtige hat den betreffenden Aufwand tatsächlich getätigt [...]*
- 2. Der Abzugswerber will seine geschäftliche Gegenseite — aus welchen Gründen immer — „decken“, das heißt sie wider besseres Wissen oder Können der Abgabenbehörde nicht bekanntgeben. [.....]*

*„Das Empfängerbenennungsverlangen dürfe daher nicht als derart bequeme Strafmaßnahme aufgefasst werden, dass anstelle der Ermittlung der materiellen Wahrheit [...] im abgekürzten Weg ein Steuernachteil angedroht bzw. ggf. auch zugefügt werde.“*

Der Prüfer und mit ihm das Finanzamt seien über die beanstandeten Fremdleister uninformiert: mangels Prüfwürdigkeit haben bei ihnen keine zeitnahen APs stattgefunden. Solcherart gebe es keine zuverlässigen Erkenntnisse darüber, was sich dort seinerzeit zugetragen habe und was nicht. Vor allem kann die Behörde mangels schlüssiger Beweise nicht beurteilen, worin das unlautere Tun dieser Gesellschaften bestanden habe: im Ausstellen von Falsifikaten

oder darin, dass sie sehr – wohl leistungserbringend gewesen seien, um die Leistungserlöse dann am Fiskus vorbei zu schleusen. In diesem – hier gegebenen – Fall gehe es um das Gläubigerisiko des Fiskus, das sich dieser angesichts der Ineffizienz seines Apparates teils mit sich selbst, teils mit den damals handelnden Personen der beanstandeten Fremdleister ausmachen müsse. Jedenfalls sei es methodisch unzulässig, mangels gesetzlicher Grundlage rechtsgrundlos, also unvertretbar, den dortigen Steuerausfall auf die Bf. zu überwälzen. Richtigerweise hätte es schlüssiger Beweise samt konkreter und nachprüfbarer Tatsachenfeststellungen zu den beanstandeten Fremdfirmen bedurft, dass und warum sie für die Bf. nicht leistungserbringend gewesen seien.

Nebulöse Andeutungen wie "zu wenig eigenes Personal" oder "Schein- bzw. Sozialbetrugsfinnen" seien reine Begrifflichkeiten ohne Substanz, aufgrund derer – wie gesagt ohne ordnungsgemäße Ermittlungstätigkeit und ohne schlüssigen Beweis, also "auf gut Glück" behauptet werde, sie seien nicht leistungserbringend gewesen.

Im vorliegenden Fall seien die behaupteten Leistungen allesamt erbracht worden. Sonst hätte der Prüfer bei den Erlösen Kürzungen vornehmen müssen, was mit seinen Vorstellungen von vornherein nicht kompatibel gewesen sei. Zudem sei eine Verknüpfung der Aufwands- mit der Ertragsseite unterblieben.

Wenn die Leistungen erbracht worden seien, müssen sie auch bezahlt worden sein. Es gebe weit und breit niemandem, der dafür in Betracht komme: es fehle an schlüssigen Beweisen für eigene Schwarzarbeiter bzw. Schwarzlohnzahlungen an eigene (damalige) Mitarbeiter. Die sodann verbleibende Variante, die Subfirma A hätte gearbeitet und die Subfirma B kassiert, sei in kaum zu überbietender Weise wirklichkeitsfremd. Zu Recht sei sie erst gar nicht behauptet worden. Wer, wenn nicht die beanstandeten Fremdleister habe die Leistung erbracht und kassiert?

Richtigerweise hätte die Bestimmung des § 162 BAO unberücksichtigt bleiben müssen. Die Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO sei ein Bescheid in Form einer verfahrensleitenden Verfügung (vgl. VwGH 16.3.1988, Zl. 87/13/0252-0255). Selbst im BP-Bericht werde nicht einmal behauptet, dass es ein solches schriftliches Auskunftsverlangen gegeben hätte. § 162

BAO sei für die Behörde das ideale Vehikel gewesen, um mit wenig Aufwand einen möglichst hohen Steuerertrag zu erzielen. Dass dieser relativ ermittlungsfrei und praeter bzw contra legem erzielt worden sei, sei als nicht weiter störend empfunden worden.

Selbst wenn man davon ausgehen könne, dass hier ein Anwendungsfall für eine Empfängerbenennung vorgelegen wäre, dürfe das erst im Zuge der BP im Jahre 2018 gestellte Auskunftsverlangen mangels einer expliziten Ausnahme auf die Streitjahre 2012 bis 2015 nicht auf die Streitjahre zurückwirken. Das zu § 162 BAO Gesagte gelte zu § 22 Abs. 3 KStG 1988 analog.

#### **14. Vorlagebericht vom 7. August 2019:**

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag sei zu entgegnen, dass es sich bei den in der BVE *kursiv* geschriebenen Texten lediglich um übernommene Zitate aus der Beschwerde handle. Die Bf. gehe somit lediglich auf ihr eigenes Vorbringen aus der Beschwerde ein und erkläre wieder, warum der § 162 BAO aus ihrer Sicht rechtswidrig sei. Das Finanzamt habe § 162 BAO rechtsrichtig angewendet und es obliege ihr nicht zu entscheiden, ob die Norm des § 162 BAO verfassungswidrig oder –konform sei.

Den Ausführungen, das Finanzamt schweige sich darüber aus, aus welchem Grund die Subfirmen nicht leistungserbringend gewesen sein könnten, sei entgegen zu halten:

Im BP-Bericht seien die Ermittlungsergebnisse der jeweils zuständigen Behörden zu den jeweiligen Subfirmen dargestellt und begründet worden, warum diese zu dem Schluss gekommen seien, dass es sich bei der jeweiligen Firma nicht um den tatsächlichen Leistungserbringer habe handeln könne. Ein Nachweis, dass die jeweilige Leistung tatsächlich von den von ihr beauftragten Firmen erfolgt sei, sei von der Bf. nicht erbracht worden. Hingegen sei immer wieder darauf hingewiesen worden, dass es sich um formalrechtliche Firmen gehandelt hätte.

Seitens des Finanzamtes werde auch nicht in Abrede gestellt, dass § 162 BAO erst ganz zum Schluss ins Spiel gebracht worden sei, da die Norm des § 162 BAO erst am Schluss eines Ermittlungsverfahrens angewendet werde. Nämlich immer dann, wenn sich auch unter Mithilfe der Bf. kein Sachverhalt ergebe, der von den Ermittlungsergebnissen der anderen Behörden abweiche.

Darüber hinaus habe das Finanzamt nie die formalrechtliche Existenz der Subfirmen bestritten, sehr wohl jedoch, dass es sich dabei um die tatsächlichen Leistungserbringer der fakturierten Leistungen auf den Eingangsrechnungen gehandelt habe. Es sei daher richtig, dass wenn eine Firma im Firmenbuch eingetragen sei, automatisch jede von dieser behaupteten Leistung auch steuerlich anzuerkennen sei, wenn es sich bei dieser nicht um den tatsächlichen Leistungserbringer und Empfänger der Rechnungsbeträge handle.

Unter Punkt 3. werde wieder ein Zitat aus der Beschwerde der Bf. übernommen, das in der BVE zitiert und damit *kursiv* unter Anführungszeichen dargestellt worden sei. Daher handle es sich nicht – wie von der Bf. behauptet – um ein Argument des Finanzamtes, mit welchem dieses etwas eingestehen könnte. Auch könne nicht nachvollzogen werden, warum der BP-Bericht vom 22.02.2019, St.Nr. StNr2, vom Finanzamt 16 in diesem Fall wortwörtlich zitiert werde.

Zum vorgelegten Ergebnis sei zu sagen, dass es ein solches nicht gegeben habe. In einer Besprechung sei seitens der Bf. lediglich nachgefragt worden, was es für Möglichkeiten geben würde. Daraufhin sei der Bf. erklärt worden, wenn sie zur Sachverhaltsklärung beitrage und sich herausstelle, dass sie zB Schwarzarbeiter beschäftigt und es sich bei den von der Bf. vorgelegten Rechnungen lediglich um Deckungsrechnungen handle, könnten der Bf. 50% der Aufwendungen als Lohn für Schwarzarbeiter anerkannt werden. Dies insbesondere, da die Arbeiten unstrittiger Weise erledigt, aber nicht von den von der Bf. genannten Firmen. Da dies zunächst bejaht, dann aber doch wieder bestritten worden sei, sei der Abgabenbehörde nichts anderes übriggeblieben, als die Empfängerbenennung durchzuführen.

Nach den Ermittlungsergebnissen der jeweiligen Behörden könne es sich nicht um die tatsächlichen Leistungserbringer handeln und seien seitens der Bf. weder Dokumente vorgelegt worden, die eine tatsächliche Leistungserbringung der von ihr behaupteten Firmen nachgewiesen hätte, noch habe sich ein anders gelagerter Sachverhalt herausgestellt.

Unter Punkt 4. werde dann behauptet, dass alle Leistungen erbracht und der Prüfer eine Erlöskürzung hätte vornehmen müssen, wenn er schon die Aufwendungen streiche. Das sei aus der Sicht der Abgabenbehörde falsch, da dies § 162 BAO ja gerade eben nicht vorsehe und auch zur Anwendung komme, wenn Leistungen erbracht worden seien. Zur vorgeworfenen unzureichenden Ermittlungstätigkeit der Behörde sei zu sagen, dass aus Sicht dieser ziemlich klar hervorgehe, dass es sich bei den von der Bf. genannten Subleistern eben nicht um die tatsächlichen Leistungserbringer handle. Der § 162 BAO sehe eine Umkehr der Beweislast vor und seitens der Bf. seien keinerlei Unterlagen vorgelegt worden, die einen tatsächlichen Leistungsaustausch zwischen den in Rede stehenden Firmen und der Bf. dokumentieren würden.

Die Abgabenbehörde sei zwar der Ansicht, dass es sich bei dem Auskunftsverlangen gemäß § 162 BAO nicht unbedingt um ein schriftliches Auskunftsverlangen handeln müsse. Daher werde der Einwand der Bf. nicht verstanden. Die Bf. sei nachweislich via RSb-Brief (übernommen am 19.06.2018) mittels einer verfahrensleitenden Verfügung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO aufgefordert worden. Für die Beantwortung habe die Bf. sogar noch um eine Fristverlängerung angesucht – auf die diesbezüglichen Beweismittel werde verwiesen.

Da aus der Sicht der Abgabenbehörde keine neuen Tatsachen in der Vorlage vorgebracht worden seien, werde auf die Beschwerdevorentscheidung vom 5. Juni 2019 verwiesen.

## **15. mündliche Verhandlung vom 15. Oktober 2021:**

Bei der mit 15. Oktober 2021 anberaumten mündlichen Verhandlung wird seitens des steuerlichen Vertreters wird ausgeführt, dass die in Rede stehenden Eingangsrechnungen ausnahmslos nur über Banküberweisungen beglichen worden seien, da die rechnungslegenden Firmen die tatsächlichen Leistungserbringer und die geleisteten Zahlungen ihnen tatsächlich zugekommen seien.

Alleine der Umstand, dass es sich um Banküberweisungen handle sei aus Sicht des Finanzamtsvertreters nicht ausreichend, um zu beweisen, dass es sich bei diesen Firmen um die tatsächlichen Leistungserbringer und Leistungsempfänger gehandelt habe.

Der steuerliche Vertreter hält dem entgegen, dass der gutgläubige Zahler nach der EU-Rechtsprechung geschützt und auf die Gutgläubigkeit vertrauen könne. Widrige Umstände im Bereich des Geschäftspartners, so diese den Betroffenen nicht bekannt seien, können diesem nicht nachteilig vorgehalten werden. Ungereimtheiten oder mögliche Sozialbetrugstatbestände im Bereich der Geschäftspartner seien der Bf. nicht bekannt gewesen und haben dieser auch nicht bekannt sein können. Mögliche Offenlegungen durch das Finanzamt seien nur aufgrund von Erhebungsschritten möglich, die lediglich das Finanzamt aus steuerlicher Sicht vornehmen habe können.

Der steuerliche Vertreter beantragt die Einvernahme der Betriebsprüfer als Zeugen, dass die getroffenen Feststellungen nicht in unmittelbaren Erhebungen begründet seien, sondern sich nur aus der Aktenlage ergeben. Insofern seien diese Feststellungen oder Beweisergebnisse keine geeignete Grundlage für dieses Verfahren. Der Vertreter beantragt weiters die Einvernahme der Geschäftsführer, der 4 betroffenen Firmen, \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\* und letztlich \*\*\*5\*\*\*, welche den Standpunkt der Bf. bestätigen werden; wonach gegenständlich Werkvertragsvereinbarungen tatsächlich vorgelegen seien, die gelegten Rechnungen hierüber den tatsächlichen Geschehnissen entsprechen und die hierauf veranlassten Zahlungen auf Überweisungen den angeführten Firmen für die erbrachten Werkvertragsleistungen zugekommen seien. Förmliche Vernehmungsprotokolle der Geschäftsführer würden nicht existieren.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt:**

Die Bf. ist als Reinigungsunternehmen im Bereich der Gebäudereinigung tätig und verfügt über eine Gewerbeberechtigung für Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigung (Handwerk). Die Reinigungsarbeiten werden im Ausmaß von ca. 45% durch eigenes Personal und im Ausmaß

von 55% durch Fremdfirmen erbracht. Zur einzelvertretungsbefugten Geschäftsführerin der Bf. ist die Alleingesellschafterin (100%) der Bf., \*\*\*1\*\*\*, bestellt.

Darüber hinaus wurde im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2012 bis 2015 der nachstehend bezeichnete Sachverhalt hinsichtlich der \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\*, \*\*\*5\*\*\*, und in weiterer Folge betreffend \*\*\*16\*\*\* und \*\*\*18\*\*\* erhoben:

### 1.1 \*\*\*2\*\*\*:

Hinsichtlich der von der Bf. mit der Erbringung von Fremdleistungen beauftragten \*\*\*2\*\*\* (im Folgenden \*\*\*2\*\*\*) wurde im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt, dass diese ab dem Erwerb der Geschäftsanteile an dieser Gesellschaft durch \*\*\*6\*\*\* *keine tatsächliche Tätigkeit* mehr ausgeübt hat. Der Erwerb sämtlicher Geschäftsanteile an dieser Gesellschaft wurde daher als Mantelkauf iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 qualifiziert. Über das Vermögen der \*\*\*2\*\*\* wurde mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom Datum<sup>1</sup> das Konkursverfahren eröffnet. In weiterer Folge war deren Alleingesellschafter-Geschäftsführer \*\*\*6\*\*\* für die Behörden nicht mehr greifbar.

Im Zuge einer mit 29. Juni 2015 erfolgten abgabenbehördlichen Begehung der Geschäftsräumlichkeiten der \*\*\*2\*\*\* in PLZ-Ort<sup>1</sup>, S-Gasse, wurde lediglich ein *dürftig ausgestattetes Büro* vorgefunden, in welchem nur wenige Schriftstücke vorliegend aufgefunden werden konnten.

Im Zuge der dabei erfolgten Befragung des Geschäftsführers der \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*6\*\*\*, durch die BP wies dieser nur *geringfügige Deutschkenntnisse* auf, hat keine Kenntnisse über die Ordnerinhalte und deren Schriftstücke und konnte keine Auskünfte darüber erteilen, welche Arbeiter bei der \*\*\*2\*\*\* angemeldet und welche Arbeiter auf welchen Baustellen tätig waren. \*\*\*6\*\*\* konnte handelsrechtlicher Geschäftsführer der \*\*\*2\*\*\* keine Auskünfte darüber erteilen, wer als gewerberechtlicher Geschäftsführer der \*\*\*2\*\*\* bestellt war.

Der Geschäftsführer \*\*\*6\*\*\* hält in diesem Zusammenhang fest, dass zu ihm „Subfirmen“ kamen, die Kunden brachten und den Inhalt der von der \*\*\*2\*\*\* zu legenden Ausgangsrechnung vorgaben.

Über das Vermögen der \*\*\*2\*\*\* wurde mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom Datum<sup>1</sup> das Konkursverfahren eröffnet. In weiterer Folge war deren Alleingesellschafter-Geschäftsführer \*\*\*6\*\*\* für die Behörden nicht mehr greifbar.

Ungeachtet des Umstandes, dass die \*\*\*2\*\*\* nach den Feststellungen des Finanzam-tes PLZ-Ort<sup>1</sup> ab deren Übernahme durch \*\*\*6\*\*\* keine tatsächliche Tätigkeit mehr ausübte, stiegen deren (erklärte) Umsätze extrem an.

Laut Auskunft des Gesellschafter-Geschäftsführers \*\*\*6\*\*\* handelt es sich bei den angebotenen Leistungen der \*\*\*2\*\*\* um Fassadenarbeiten und Reinigungsarbeiten. Arbeitskräfteüberlassung, wie sie auf den Eingangsrechnungen der Bf. aufscheint, hat \*\*\*6\*\*\* gegenüber der BP nicht als Leistung der \*\*\*2\*\*\* genannt.

## 1.2 \*\*\*3\*\*\*:

Die \*\*\*3\*\*\* (im Folgenden \*\*\*3\*\*\*) wurde mit Datum2 durch Einbringung des Einzelunternehmens „\*\*\*3a\*\*\*“ mit Sitz in \*\*\*9\*\*\*, Adresse2, gegründet.

Die \*\*\*3\*\*\* verfügt über eine Gewerbeberechtigung für Metall- und Maschinenbau, verbunden mit Metalltechnik für Schmiede und Fahrzeugbau sowie über eine Gewerbeberechtigung für das Baumeistergewerbe.

Mit Antrag vom Datum3 und dem Erwerb von sämtlichen Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft durch \*\*\*11\*\*\* wurde dieser am Datum4 als deren Gesellschafter-Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen, deren Sitz nach PLZ-Ort3, Adresse3, verlegt und der Firmenwortlaut in \*\*\*3\*\*\* abgeändert. Mit Datum20 wurde das Stammkapital auf EUR 35.000,00 erhöht und mit Datum6 sämtliche Geschäftsanteile an Herrn \*\*\*10\*\*\* veräußert. In weiterer Folge wurde \*\*\*10\*\*\* als einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer dieser Gesellschaft bestellt. Die \*\*\*3\*\*\* verfügt einerseits über eine Gewerbeberechtigung für Metall –und Maschinenbau, verbunden mit Metalltechnik für Schmiede und Fahrzeugbau sowie über eine Gewerbeberechtigung zur Ausübung des Baumeistergewerbes.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der \*\*\*3\*\*\* wurde festgestellt, dass mit Übernahme sämtlicher Geschäftsanteile an dieser Gesellschaft sich die Monatsumsätze dieser Firma auf monatlich EUR 1,500.000,00 exorbitant gesteigert haben. Diese Umsatzentwicklung führte bei der \*\*\*3\*\*\* zu einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 04/2015 bis 12/2015 durch das Finanzamt Wien 8/16/17.

Bei Prüfungsbeginn am 19.01.2016 war der für den Zeitraum 2015 verantwortliche Geschäftsführer \*\*\*11\*\*\* anwesend, obwohl die Geschäftsführung mittlerweile mit Datum6 die Geschäftsführung auf \*\*\*10\*\*\* übergegangen war.

Der dabei niederschriftlich befragte \*\*\*11\*\*\* hält in diesem Zusammenhang fest, dass er anhand der von der Wirtschaftskammer betriebenen „Nachfolgebörse“ Kenntnis von der \*\*\*3\*\*\* erlangte, deren Geschäftsanteile er in weiterer Folge um EUR 10.000,00 erworben hatte. Aus Belastungsgründen und wegen der Gewährleistungen hat \*\*\*11\*\*\* die Geschäftsanteile wiederum an \*\*\*10\*\*\* um den gleichen Betrag weiterveräußert. \*\*\*10\*\*\* ist der deutschen Sprache nicht mächtig.

Gegenüber der Finanzpolizei hat \*\*\*11\*\*\* jedoch mit 04.03.2015 angegeben, dass er über den Notar, \*\*\*25\*\*\*, zur \*\*\*3\*\*\* gekommen und er die Geschäftsanteile um EUR 2.000,00 erworben hätte.

### **1.3 \*\*\*4\*\*\*:**

Sämtliche Geschäftsanteile der \*\*\*4\*\*\* mit Sitz in PLZ-Ort4, Straße4 (ab Datum8), wurden von \*\*\*12\*\*\* erworben, der mit Datum8 als einzelvertretungsbefugter Gesellschafter-Geschäftsführer dieser Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen wurde. Kauf und Übernahme sämtlicher Geschäftsanteile dieser Gesellschaft wurden durch \*\*\*13\*\*\* mittels einer Spezialvollmacht „quasi“ nach Bosnien organisiert. Der Geschäftsführer, \*\*\*12\*\*\*, ist nicht der deutschen Sprache mächtig und erstmalig per 18.03.2013 in Österreich an der Betriebsadresse dieser Gesellschaft polizeilich gemeldet. Nach den Feststellungen der BP spricht \*\*\*12\*\*\* außer „Guten Tag“ kein Wort Deutsch. Den Betriebsgegenstand der \*\*\*4\*\*\* bildet nach den Feststellungen der BP die Wirtschaftsberatung.

Bereits kurz nach Übernahme der Geschäftsführung durch \*\*\*12\*\*\* stiegen deren erklärte Umsätze binnen kürzester Zeit sehr stark an. In weiterer Folge wurde mit 21. Oktober 2014 eine Umsatzsteuernachschau durch das Finanzamt Wien 8/16/17 für den Zeitraum 5/2013 bis 3/2014 durchgeführt.

Die Geschäftsverbindung zur \*\*\*4\*\*\* kam dadurch zustande, dass \*\*\*12\*\*\* im Büro der Bf. vorstellig wurde, um für die Bf. Reinigungs- und Hilfsarbeiten zu erbringen. Ansonsten erfolgte die Kontaktaufnahme zu \*\*\*12\*\*\* telefonisch. Dass \*\*\*12\*\*\* der deutschen Sprache nicht mächtig war, ist dem Geschäftsführer der Bf. nicht weiters aufgefallen, da beide die gleiche Sprache sprechen und die Gespräche stets in der Muttersprache geführt wurden.

\*\*\*12\*\*\* konnte auch keine Auskünfte darüber erteilen, wieviele bzw. welche Arbeiter für welche Aufträge auf den Baustellen tätig waren.

Die Betriebs- und Geschäftsräumlichkeiten der \*\*\*4\*\*\* wurden durch den Geschäftsführer der Bf. dabei nie aufgesucht. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde mit 12. Juni 2014 auch das Büro dieser Gesellschaft in Augenschein genommen, wo anhand der Ausstattung keine Nutzung der Räumlichkeiten, weder als Wohnung noch Büro, festgestellt werden konnte. Es befinden sich kaum Unterlagen in dieser Wohnung, nur Barbelegsböcke sind gestapelt vorhanden, obwohl am Vortag die Auskunft erteilt wurde, dass es keine Barzahlungen gegeben habe. In 3 Ordnern befinden sich verschiedene Belege von Sozialversicherungsmeldungen oder Arbeitsverträge. Diese liegen auch in Kisten herum, Ordnung ist keine vorhanden.

Eine Woche nach Besichtigung dieser Räumlichkeiten wurde die Vertretungsvollmacht seitens der steuerlichen Vertretung gekündigt und der Geschäftsführer selbst war zur weiteren

Befragung, als auch für die Schlussbesprechung für die Abgabenbehörde nicht mehr erreichbar.

Es existieren hinsichtlich der Leistungsdokumentation nur Aufträge/Lieferscheine, ohne die jeweiligen Namen der Mitarbeiter.

Nach den weiteren Feststellungen der BP waren die die fakturierten Leistungen in nahezu selber Höhe durch Eingangsrechnung der ausländischen Firma (\*\*\*5\*\*\*) gedeckt. Der Geschäftsführer konnte auch keine Erklärung abgeben, wie das Unternehmen derart hohe Umsätze lukrieren konnte.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom xx.xx.2014 wurde über das Vermögen der \*\*\*4\*\*\* das Konkursverfahren eröffnet und diese Gesellschaft mit xx.xx.2016 gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

**\*\*\*5\*\*\*.r.o./\*\*\*31\*\*\*:**

Die \*\*\*5\*\*\* mit Sitz in \*\*\*31\*\*\* hat kein eigenes Personal beschäftigt. An deren Sitz in \*\*\*31\*\*\*, Adresse5, gab es mehrere Räume, wovon ein Raum von deren Geschäftsführer \*\*\*15\*\*\* genutzt wurde.

\*\*\*15\*\*\* kann weder Angaben zu den, ihm dargelegten Auftraggebern, noch mit welchen Arbeitern welche Arbeiten für diese Unternehmen ausgeführt wurden, tätigen.

Die vom Finanzamt an die zentrale Koordinationsstelle gestellte Anfrage betreffend Entsendungen von Arbeitskräften ergab, dass die \*\*\*5\*\*\* keine entsprechenden Entsendemeldungen (ZK03) und auch keine Meldungen von Überlassung von Arbeitskräften (ZK04) eingereicht hat. Eine weitere Abfrage betreffend explizit gelisteter inländischer Auftraggeber ergab, dass keine Meldungen einlangten, in welchen diese Unternehmen als inländischer Auftraggeber (ZK03) bzw. inländischer Beschäftigter (ZK04) aufscheinen.

Im Gefolge der Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO legte diese Gesellschaft die mit 3.12.2012 und 4.6.2012 datierten und mit der \*\*\*16\*\*\* und \*\*\*18\*\*\* geschlossenen Rahmenwerkverträge über Personalbereitstellung lt. Leistungsbeschreibung vor. Dies ungeachtet des Umstandes, dass hinsichtlich der \*\*\*16\*\*\* und \*\*\*18\*\*\* als Dienstgeber jeweils keine Beitragskonten vorhanden und demnach keine eigenen Dienstnehmer zur Sozialversicherung angemeldet wurden.

## **2. Beweiswürdigung:**

Der dieser Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der BP, den bei den rechnungsausstellenden Gesellschaften stattgefundenen abgabenbehördlichen Prüfungen und Umsatzsteuer-Nachschaun sowie dem dazu erstatteten Parteilenvorbringen.

## **3. Rechtliche Beurteilung:**

### **3.1 Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO:**

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO zu Recht verfügt wurde, wenn im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2012 bis 2015 festgestellt wurde, dass die von rechnungsausstellenden Subunternehmern fakturierten Leistungen nicht von diesen erbracht wurden. Insbesondere ist strittig, ob es sich hinsichtlich der Erkenntnis, dass die rechnungsausstellenden Firmen nicht die tatsächlichen Leistungserbringer seien, welche sich aus der unzureichenden Empfängerbenennung nach § 162 BAO ergibt, um eine nova reperta handelt, die eine neu hervorgekommene Tatsache darstellt und zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigt.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF BGBl I 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 323 Abs. 37 BAO ist die Neufassung des § 303 mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten. § 303 ist eine Verfahrensbestimmung. Sie gilt daher ab Inkrafttreten auch für die Wiederaufnahme vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossener Verfahren.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH 26.1.1999, Zl. 98/14/0038; 26.7.2000, Zl. 95/14/0094), also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände hingegen sind keine Wiederaufnahmsgründe (vgl. VwGH 23.9.1997, Zl. 93/14/0065; 20.11.1997, Zl. 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019;

24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016; 27.2.2014, 2011/15/0106). Maßgebend ist dabei der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 16.9.2003, Zlen. 2000/14/0175-0177; 18.9.2003, Zl. 99/15/0120; 24.2.2011, Zl. 2009/15/0161; 28.2.2012, Zlen. 2008/15/0005, 0006).

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (vgl. VwGH 27.11.2001, Zl. 97/14/0110; 27.11.2003, Zl. 2003/15/0115; 21.2.2013, Zl. 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden, da sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat, dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (vgl. VwGH 14.11.1990, Zl. 86/13/0059).

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen (vgl. VwGH 26.11.2002, Zl. 99/15/0176; 17.12.2003, Zl. 99/13/0131; 4.6.2009, Zl. 2004/13/0083; 20.1.2010, Zl. 2006/13/0015) und ist zu verfügen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen, um ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen (vgl. VwGH 22.3.2000, Zl. 99/13/0253).

Im vorliegenden Fall bildeten die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung gewonnenen Erkenntnisse derart, dass die von \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*5\*\*\*/\*\*31\*\*\* fakturierten Leistungen jeweils nicht von den Rechnungsausstellern erbracht wurden, den Wiederaufnahmsgrund, der zu einer entsprechenden Änderung der Besteuerungsgrundlagen führte. Dieser Umstand ist als nova reperta anzusehen, der bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zwar existent, aber nur später hervorgekommen ist (vgl. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0065).

Den Beschwerdeausführungen ist somit entgegen zu halten, dass im vorliegenden Fall nicht die Verweigerung der Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO und damit nicht ein erst 2018 gesetzter Sachverhalt, sondern der Umstand, dass die rechnungsausstellenden Firmen bereits in den Zeiträumen der Rechnungslegung nicht die fakturierten Leistungen erbracht haben, den Wiederaufnahmsgrund bildete.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 erfolgte daher zu Recht.

### **3.2 Empfängerbenennung nach § 162 BAO:**

Wenn gemäß § 162 Abs. 1 BAO 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.

Soweit nach § 162 Abs. 2 BAO der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Aufwendungen nicht anzuerkennen.

Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Der Abgabenanspruch entsteht nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO insbesondere für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Nach § 295a Abs. 1 BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Die Erlassung einer auf § 162 Abs. 2 BAO gestützten Aufforderung zur Empfänger- bzw. Gläubigerbenennung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 4.6.2009, Zl. 2004/13/0076).

Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen; sie sind auch nicht im Schätzungswege zu berücksichtigen (vgl. VwGH 29.11.1988, Zl. 87/14/0203; 15.9.1999, Zl. 99/13/0150; 31.1.2001, Zl. 98/13/0156; 22.3.2010, Zl. 2006/15/0284), sofern sich das Verlangen als rechtmäßig erweist.

§ 162 BAO dient nach hA vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (vgl. VwGH 2.3.1993, Zl. 91/14/0144; 28.5.1997, Zl. 94/13/0230; 21.12.1999, Zl. 94/14/0040; 9.3.2005, Zl. 2002/13/0236).

Ist ein auf § 162 BAO gestützter Auftrag erfüllbar, so entheben geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger den Abgabepflichtigen nicht von der Namhaftmachungspflicht (vgl. VwGH 29.11.1988, Zl. 87/14/0203).

Die Nennung einer beliebigen Person reicht zur Anerkennung nicht (vgl. VwGH 1.6.2006, Zlen. 2004/15/0066, 0067; 28.5.2009; Zl. 2008/15/0046).

Empfänger ist der Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch. Mit seiner Benennung ist das Verlangen nach Empfängerbenennung erfüllt (vgl. Ritz, BAO, § 162, Rz. 7, S. 588). Nach der Judikatur wird dem Ausdruck "verweigern" auch eine ungenaue Empfängerbezeichnung gleichgesetzt (vgl. VwGH 27.4.1962, 1656/59).

Die Nennung der tatsächlichen Empfänger garantiert die Anerkennung der betreffenden Aufwendungen bzw. Schulden noch nicht; diesbezüglich ist in freier Beweiswürdigung zu entscheiden (vgl. VwGH 11.5.1983, Zl. 83/13/0030, 0031).

Aufwendungen sind bei Verweigerung der betreffenden Angaben auch dann **zwingend nicht anzuerkennen**, wenn die Tatsache der Zahlung und beispielsweise deren betriebliche Veranlassung an sich unbestritten sind (vgl. VwGH 30.9.1998, Zl. 96/13/0017; 31.1.2001, Zl. 98/13/0156). Diesfalls kann § 162 BAO im Falle einer unzureichenden Empfängerbenennung dazu führen, dass einem Abgabepflichtigen höhere Abgabenzahlungsansprüche festgesetzt werden, als die entstandenen Abgabenansprüche betragen (vgl. Ritz, BAO, § 162, Rz. 11, S. 589f).

§ 162 BAO stellt als „formale Beweisregel“ eine Ausnahme vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung dar (vgl. VwGH 27.7.1994, Zl. 92/13/0140).

Empfänger im Sinn des § 162 Abs. 1 BAO ist derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, also der Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat (vgl. VwGH 14.10.2010, Zl. 2008/15/0124).

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

Einer Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO ist dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wird, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (vgl. VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066, 0067). 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. VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145; 28.2.2012, 2008/15/0005).

Es kann daher nach § 162 BAO 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, Zl. Ra 2016/13/0041).

Der Umstand, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind, steht einer Absetzung der geltend gemachten Zahlungen als Betriebsausgaben iSd § 162 BAO selbst dann entgegen, wenn vom tatsächlichen Vorliegen – an

unbenannt gebliebene Empfänger – geleisteter Zahlungen auszugehen ist (vgl. VwGH 28.5.1997, Zl. 94/13/0230; 15.9.1999, Zl. 99/13/0150; 20.12.2017, Zl. Ra 2016/13/0041).

Ereignisse iSd § 295a BAO sind sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Ob ein nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO) eingetretenes Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches hat, ergibt sich ggf. im Interpretationswege aus den materiell-rechtlichen Abgabenvorschriften (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 295a, Rz. 13f).

Die Verweigerung oder unzureichende Empfängerbenennung ist nach der Rechtsprechung des VwGH ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das mit Verweigerung der Empfängerbenennung durch den Abgabepflichtigen bzw. mit Verstreichen der diesbezüglich von der Abgabenbehörde gesetzten Frist eintritt. Der aus der unzureichenden oder Verweigerung der Empfängerbenennung resultierende Abgabemehrbetrag entsteht rückwirkend in dem Jahr, in dem die betreffenden Aufwendungen angefallen sind (vgl. VwGH 27.11.2020, Zl. Ro 2020/15/0019; Knechtel, Zuschlag zur Körperschaftsteuer und Anspruchsverzinsung, BFG-Journal 2021, S. 68).

Nach der Rechtsprechung des VwGH treten bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 162 BAO dessen Rechtswirkungen in jenem Veranlagungszeitraum ein, in dem die fraglichen Aufwendungen angefallen sind, also nicht erst für jenen Veranlagungszeitraum, in welchem die Aufforderung zur Empfängerbenennung erlassen wird bzw. ihr nicht entsprochen wird (vgl. VwGH 27.11.2020, Ro 2020/15/0019; 9.6.2020, Ra 2020/13/0001; 14.9.2017, Ro 2016/15/0004).

Die auf § 162 Abs. 1 BAO gestützte Aufforderung zur Empfänger- und Gläubigerbenennung ist eine verfahrensleitende Verfügung iSd § 94 BAO (vgl. VwGH 16.3.1988, Zlen. 87/13/0252-0255), wobei die Aufforderung auch in mündlicher Form erfolgen könnte (vgl. VwGH 9.6.2020, Zl. Ra 2020/13/0001; 23.1.2002, Zl. 96/13/0114; 22.3.2010, Zl. 2006/15/0284). Darüber hinaus kann eine Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO auch im Rahmen einer niederschriftlich festgehaltenen Vernehmung durch Verkündung (§ 97 Abs. 1 lit. b BAO) wirksam erfolgen (vgl. VwGH 9.6.2020, Zl. Ra 2020/13/0001; etwa Ritz, BAO, § 97 Tz 6). Den Beschwerdeausführungen ist demnach entgegen zu halten, dass eine Aufforderung auf Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO nicht nur in Form einer verfahrensleitenden Verfügung in Bescheidform, sondern auch formlos im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgen kann. Im vorliegenden Fall erging die Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO mit Vorhalt vom 15. Juni 2018 hinsichtlich der in Rede stehenden Eingangsrechnungen der \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*5\*\*\*.

So weiters geltend gemacht wird, dass vor Eingehen der Geschäftsbeziehungen die Subunternehmen eingehend kontrolliert und Firmenbuchauszüge, Bescheide über Zuweisung der St.Nr. und UID-Nummer eingesehen und geprüft worden seien, ist dem zu entgegnen, dass im vorliegenden Fall keine Leistungsdokumentation erfolgte. Darüber hinaus wird mit einer Prüfung und Einsichtnahme von Firmenbuchauszügen, Bescheiden über die die Zuweisung einer St.Nr. und UID-Nummer lediglich deren – in diesem Verfahren nicht strittige – formelle Existenz – dokumentiert.

Die zeugenschaftliche Einvernahme des Beamten über die Vergabe der UID-Nummer wird daher als entbehrlich erachtet, denn um eine Firma oder Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, ist deren formelle Funktion als bloße Rechnungslegerin nicht ausreichend (vgl. VwGH 17.11.2005, Zl. 2001/13/0247). Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist aber die "formelle Existenz" im Rechtssinn etwa einer ausländischen (oder inländischen) Gesellschaft ebenso wenig ausreichend, wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin, um als Empfänger iSd § 162 BAO angesehen zu werden (vgl. VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247; 20.09.2007, 2007/14/0007).

So in der mündlichen Verhandlung weiters die Einvernahme der Geschäftsführer der 4 rechnungsausstellenden Firmen (\*\*\*2\*\*\*, \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*5\*\*\*) beantragt wurde, ist darauf zu verweisen, dass die Geschäftsführer der \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*5\*\*\* nicht mehr greifbar sind. Darüber hinaus sind die im Zuge der Umsatzsteuernachschau bei der \*\*\*3\*\*\* und \*\*\*5\*\*\* festgehaltenen niederschriftlichen Aussagen deren Geschäftsführer \*\*\*11\*\*\* und \*\*\*15\*\*\* als Auskunftsperson bzw. Beschuldigte aktenkundig.

Im vorliegenden Fall bedeutet dies weiters hinsichtlich der in Rede stehenden Aufwendungen an Fremdleistungen betreffend die Subunternehmer in den Jahren 2012 bis 2015 im Einzelnen:

### **3.2.1 Fremdleistungen der \*\*\*2\*\*\*:**

Sämtliche Geschäftsanteile der \*\*\*2\*\*\* mit Sitz in \*\*\*24\*\*\*, Adresse6 (bis 4.2.2014), bzw. PLZ-Ort1, S-Gasse (ab 4.2.2014), wurden von \*\*\*6\*\*\* erworben, der mit Datum19 als einzelvertretungsbefugter Gesellschafter-Geschäftsführer dieser Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen wurde. Im Zuge des Erwerbs der Gesellschaftsanteile an dieser Gesellschaft wurde deren Firmenwortlaut von \*\*\*2a\*\*\* auf \*\*\*2\*\*\* geändert.

So im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung durch das Finanzamt Wien 1/23 bei der \*\*\*2\*\*\*, St.Nr. \*\*\*29\*\*\*, festgestellt wurde, dass diese ab dem Zeitpunkt von deren Übernahme durch \*\*\*6\*\*\* *keine tatsächliche Tätigkeit mehr ausgeübt* und deswegen der Mantelkaufatbestand iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 verwirklicht wurde, ist deren wirtschaftliche Identität nicht mehr gegeben.

\*\*\*6\*\*\* spricht nach den Feststellungen der BP äußerst schlecht Deutsch und versteht diese Sprache auch kaum, sodass er im Beisein einer Dolmetscherin als Zeuge befragt werden musste. Seine schlechten Deutsch-Sprachkenntnisse haben auch von den bei der Befragung anwesenden Personen wahrgenommen werden können.

Dass keine tatsächliche Tätigkeit durch die \*\*\*2\*\*\* ab dem Zeitpunkt von deren Übernahme durch \*\*\*6\*\*\* ausgeübt wurde, erhärtet sich weiters durch den Umstand, dass im Zuge der Begehung der Geschäftsräumlichkeiten dieser Gesellschaft lediglich ein *dürftig ausgestattetes Büro* vorgefunden wurde. Geschäftsführer \*\*\*6\*\*\* hat auch keine Kenntnisse darüber, wer zum gewerberechtlichen Geschäftsführer der \*\*\*2\*\*\* bestellt war.

Ungeachtet des Umstandes, dass die \*\*\*2\*\*\* nach den Feststellungen des Finanzamtes Wien 1/23 ab deren Übernahme durch \*\*\*6\*\*\* keine tatsächliche Tätigkeit mehr ausgeübt wurde, stiegen deren (erklärte) Umsätze extrem an.

Darüber hinaus sind auch die fakturierten Leistungen widersprüchlich: Laut Auskunft des Gesellschafter-Geschäftsführers \*\*\*6\*\*\* handelt es sich bei den angebotenen Leistungen der \*\*\*2\*\*\* um Fassadenarbeiten und Reinigungsarbeiten. Arbeitskräfteüberlassung, wie sie auf den Eingangsrechnungen der Bf. aufscheint, hat \*\*\*6\*\*\* gegenüber der BP jedoch nicht als Leistung der \*\*\*2\*\*\* genannt.

Darüber hinaus war nach den Feststellungen der BP völlig unklar, wer die Ausgangsrechnungen der \*\*\*2\*\*\* tatsächlich geschrieben und verfasst hat. Dies insbesondere, als im Prüfungszeitraum 1.764 verbuchte und unzählige nicht verbuchte Eingangsrechnungen der \*\*\*2\*\*\* vorlagen. Der Geschäftsführer \*\*\*6\*\*\* hält in diesem Zusammenhang fest, dass zu ihm „Subfirmen“ kamen, die Kunden brachten und den Inhalt der von der \*\*\*2\*\*\* zu legenden Ausgangsrechnung vorgaben. Genau dieser Umstand, dass Subfirmen „die Kunden bringen“ und darüber hinaus auch noch den Inhalt der zu legenden Ausgangsrechnungen vorgeben, ist als typisches Kriterium für Scheinrechnungen anzusehen.

Auswertungen der Bankbewegungen und Barabhebungen bei der \*\*\*2\*\*\* haben darüber hinaus ergeben, dass bei Eingängen von Zahlungen auf das Bankkonto der \*\*\*2\*\*\* noch am selben Tag Barabhebungen dieser – auch bei einer Größenordnung bis zu EUR 100.000,00 – erfolgten. Es wurde dabei eine stete Abhebung der Kundenüberweisungen noch am Tage der Gutschrift festgestellt.

Mit xx.xx.2016 wurde die \*\*\*2\*\*\* gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

In freier Beweiswürdigung der vorstehend bezeichneten Begleitumstände betreffend Leistungserbringung und Rechnungslegung gelangt das Bundesfinanzgericht zur Auffassung, dass die von der \*\*\*2\*\*\* in den Jahren 2014 und 2015 an die Bf. fakturierten Leistungen iHv

EUR 212.471,00 (2014) und EUR 88.048,00 (2015) nicht von dieser tatsächlich erbracht wurden.

Die mit 15. Juni 2018 erfolgte Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO erweist sich daher als berechtigt, als die \*\*\*2\*\*\* nicht als tatsächliche Empfängerin der in Rede stehenden Zahlungen anzusehen ist.

So im vorliegenden Fall mit Eingabe vom 2. Juli 2018 auf den Vorhalt vom 15. Juni 2018 zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO die Bf. lediglich durch Abgabe der Belege beantwortete, mit denen lediglich die „formelle Existenz“ der \*\*\*2\*\*\* belegt und weitere Unterlagen über einen tatsächlichen Leistungsaustausch zur Bf. nicht vorgelegt wurden, wurde damit dem Verlangen nach Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO nicht entsprochen, da die \*\*\*2\*\*\* als tatsächliche Leistungserbringerin angesehen werden kann.

Insbesondere war es der Bf. als Auftraggeberin sehr wohl möglich, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität der \*\*\*2\*\*\* zu überzeugen. Hierbei kann sich die Bf. im Hinblick auf die seit Jahrzehnten allgemein bekannte Betrugsanfälligkeit im Bau- und Baunebengewerbe auch nicht allein auf Firmenbucheintragen, Gewerbeberechtigungen, UID-Nummern etc. verlassen, sondern hat sich mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen, dass die \*\*\*2\*\*\* als Auftragnehmerin nicht wie jemand agiert, die aufgrund ihrer Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt.

So mit Beschwerdeergänzung vom 26. Juli 2018 die zeugenschaftliche Einvernahme jener Finanzamtsmitarbeiter beantragte, welche für die Vergabe der St.Nr. und der UID-Nummern der erwähnten Subfirmen zuständig waren, ist darauf zu verweisen, dass die formelle Existenz der in Rede stehenden Subfirmen aktenkundig und im vorliegenden Fall nicht strittig ist.

Die Verweigerung oder unzureichende Empfängerbenennung ist ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO, das mit der Verweigerung der Empfängerbenennung durch den Abgabepflichtigen bzw. mit Verstreichen der diesbezüglich von der Abgabenbehörde gesetzten Frist eintritt (vgl. VwGH 27.11.2020, Ro 2020/15/0019).

Die geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen iHv EUR 212.471,00 (2014) und EUR 88.048,00 (2015) werden somit gemäß § 162 BAO nicht zum Abzug zugelassen.

### **3.2.2 Fremdleistungen der \*\*\*3\*\*\*:**

Mit Vereinbarung vom 6. April 2015 vereinbarte die Bf. mit der \*\*\*3\*\*\* die Erbringung von Glas-, Unterhalts- und Sonderreinigungen als Subunternehmerin der Bf., wobei die \*\*\*3\*\*\* im

Außenverhältnis im Namen der Bf. auftritt und die \*\*\*3\*\*\* im Innenverhältnis selbständig agiert.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der \*\*\*3\*\*\* wurde festgestellt, dass mit Übernahme sämtlicher Geschäftsanteile an dieser Gesellschaft durch \*\*\*11\*\*\* die Monatsumsätze dieser Firma auf monatlich EUR 1.500.000,00 exorbitant gesteigert haben. Diese Umsatzentwicklung führte bei der \*\*\*3\*\*\* zu einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 04/2015 bis 12/2015: Bei Prüfungsbeginn am 19.01.2016 war der für den Zeitraum 2015 verantwortliche Geschäftsführer \*\*\*11\*\*\* dabei, obwohl die Geschäftsführung mittlerweile seit Datum6 die Geschäftsführung auf \*\*\*10\*\*\* übergegangen war.

Der niederschriftlich als Auskunftsperson befragte \*\*\*11\*\*\* kann keinerlei konkrete Auskünfte hinsichtlich der tatsächlichen Geschäftstätigkeit der \*\*\*3\*\*\* erteilen, da lediglich der Vertreter seines Subunternehmens, der Personal zur Verfügung gestellt habe, gegenüber dem Kunden aufgetreten sei. \*\*\*11\*\*\* konnte als Geschäftsführer der \*\*\*3\*\*\* auch keine Angaben zum eingesetzten Personal machen: er wusste nicht, wieviel Personal er vom Subunternehmer zur Verfügung gestellt bekommen hat, er konnte auch keine Angaben darüber machen, wo und auf welchen Baustellen das angemeldete Personal konkret gearbeitet hat.

Zum Nachweis der tatsächlichen Leistungserbringung konnten keinerlei Unterlagen zB Personaleinsatzpläne, Kostenvoranschläge etc. vorgelegt werden, ein Kontakt zum derzeitigen Geschäftsführer dieser Gesellschaft, \*\*\*10\*\*\*, ist nicht möglich.

Anhand der von der Wirtschaftskammer betriebenen „Nachfolgebörse“ erlangte \*\*\*11\*\*\* Kenntnis von der \*\*\*3\*\*\*, deren Geschäftsanteile er in weiterer Folge um EUR 10.000,00 erwarb. Aus Belastungsgründen und wegen drohender Gewährleistungen hat \*\*\*11\*\*\* die Geschäftsanteile wiederum an \*\*\*10\*\*\* um den gleichen Betrag wiederum weiterveräußert. \*\*\*10\*\*\* ist der deutschen Sprache nicht mächtig.

Gegenüber der Finanzpolizei hat \*\*\*11\*\*\* jedoch mit 04.03.2015 angegeben, dass er über den Notar, \*\*\*25\*\*\*, zur \*\*\*3\*\*\* gekommen und er deren Geschäftsanteile um EUR 2.000,00 erworben hätte.

Bei der mit 20. April 2016 erfolgten Befragung von \*\*\*11\*\*\* gab dieser an, dass er mangels eines Zutrittes zum Büro der \*\*\*3\*\*\* keinen Zugriff auf die die tatsächliche Geschäftsführung dokumentierenden Unterlagen habe. Weitere in diesem Zusammenhang vom Finanzamt Wien 8/16/17 bei der zuständigen Hausverwaltung des Firmenbüros durchgeführte Recherchen haben ergeben, dass \*\*\*11\*\*\* sehr wohl Zugang zum Büro der \*\*\*3\*\*\* hatte, da er die Schlüssel persönlich erst am 04.04.2016 retournierte. Damit kann dahingestellt bleiben, ob \*\*\*11\*\*\* über Schlüssel für diese Büroräumlichkeiten verfügte.

Im Zuge einer unangekündigten, spontanen Besichtigung der Geschäftsräumlichkeiten der \*\*\*3\*\*\* durch die BP durch das Finanzamt Wien 8/16/17 wurden nur einige Ordner nicht relevanten Inhaltes vorgefunden und auch die Büroausstattung hat nicht auf eine Geschäftstätigkeit größeren Umfanges schließen lassen. Die fakturierten Umsätze haben jedoch nach den Feststellungen der BP monatlich EUR 1.500.000,00/Monat ab Übernahme der Geschäftsanteile an dieser Gesellschaft durch \*\*\*11\*\*\* betragen.

Insbesondere werden bei Firmen, die Schein- und Aufwandsdeckungsrechnungen ausstellen, entweder keine bzw. nur sehr ungenaue Aufzeichnungen geführt oder diese innerhalb von kurzer Zeit wieder vernichtet, um Rückschlüsse im Nachhinein auf die tatsächlichen Arbeiter und Zahlungsflüsse zu verhindern. Daher werden auch die Namen der tatsächlich eingesetzten Arbeiter nicht regelmäßig angeführt und konnte \*\*\*11\*\*\* keine Auskünfte über die auf Baustellen eingesetzten Arbeiter erteilen.

In freier Beweiswürdigung der vorstehend bezeichneten Umstände ist davon auszugehen, dass die \*\*\*3\*\*\* von \*\*\*11\*\*\* lediglich vorgeschoben wurde, um Rechnungen an die Bf. zu fakturieren, ohne dass die der Bf. fakturierten Leistungen tatsächlich der \*\*\*3\*\*\* zuzurechnen wären. Dies in Anbetracht des Umstandes, dass nach der niederschriftlichen Auskunft von \*\*\*11\*\*\* vom 20. April 2016 seitens der \*\*\*3\*\*\* nicht einmal die wesentlichen Leistungsinhalte der gegenüber der Bf. zu erbringenden Leistungen festgelegt wurden, da lediglich der Vertreter eines nicht offengelegten weiteren Subunternehmens der \*\*\*3\*\*\* mit der Bf. direkt in Verhandlungen trat. Demnach kann die \*\*\*3\*\*\* nicht als tatsächliche Empfängerin der der Bf. fakturierten Beträge angesehen werden.

Weiter ist in freier Beweiswürdigung der vorstehend bezeichneten Umstände davon auszugehen, dass die \*\*\*3\*\*\* nur als zwischengeschaltetes und nur rechnungsausstellendes Betrugsunternehmen fungiert hat, um Schein- und Aufwandsdeckungsrechnungen zu erstellen, deren Leistungen im Jahre 2015 im Gesamtbetrag von EUR 355.638,49 nicht von der \*\*\*3\*\*\* tatsächlich erbracht wurden.

Die mit 15. Juli 2018 erfolgte Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO erweist sich daher als berechtigt, die für das Jahr 2015 geltend gemachten Aufwendungen aus den Eingangsrechnungen der \*\*\*3\*\*\* iHv EUR 355.638,49 waren daher nicht zum Abzug zuzulassen.

So im vorliegenden Fall mit Eingabe vom 2. Juli 2018 auf den Vorhalt zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO die Bf. lediglich durch Abgabe der Belege beantwortete, wurde mit diesen Belegen lediglich die „formelle Existenz“ der \*\*\*3\*\*\* belegt und weitere Unterlagen über einen tatsächlichen Leistungsaustausch zur Bf. nicht vorgelegt. Damit wurde dem Verlangen nach Empfängerbenennung nicht entsprochen. Insbesondere wäre es der Bf. zumutbar gewesen, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität der

\*\*\*3\*\*\* zu überzeugen, indem sie sich eben nicht allein auf die Prüfung von Firmenbucheintragungen, vergebene UID-Nummern etc. beschränkte.

Es wird in diesem Zusammenhang ebenso darauf verwiesen, dass die Verweigerung oder unzureichende Empfängerbenennung ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO ist, das mit der Verweigerung der Empfängernennung durch den Abgabepflichtigen bzw. mit Verstreichen der diesbezüglich von der Abgabenbehörde gesetzten Frist eintritt (vgl. VwGH 27.11.2020, Ro 2020/15/0019).

Die geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen iHv EUR 355.638,49 (2015) werden somit gemäß § 162 BAO nicht zum Abzug zugelassen.

### 3.2.3 Fremdleistungen der \*\*\*4\*\*\*:

Im vorliegenden Fall wurde der Erwerb von 10% der Gesellschaftsanteile der \*\*\*4\*\*\* durch \*\*\*12\*\*\* mittels einer Spezialvollmacht „quasi nach Bosnien“ organisiert.

Des Weiteren konnte \*\*\*12\*\*\* als Geschäftsführer dieser Gesellschaft keine Auskünfte darüber erteilen, wieviele bzw. welche Arbeiter für welche Aufträge auf den Baustellen tätig waren. Dass der Geschäftsführer der \*\*\*4\*\*\* „nicht der deutschen Sprache mächtig“ war, ist dem Geschäftsführer der Bf. „nicht weiters aufgefallen“, da beide die gleiche Sprache sprechen und deren (Verkaufs)Gespräche stets in deren Muttersprache geführt wurden. Seitens der BP wurde in diesem Zusammenhang festgehalten, dass \*\*\*12\*\*\* außer „guten Tag“ kein Wort Deutsch spricht.

Die Geschäftsverbindung zur \*\*\*4\*\*\* kam dadurch zustande, dass \*\*\*12\*\*\* im Büro der Bf. vorstellig wurde, um für die Bf. Reinigungs- und Hilfsarbeiten zu erbringen. Ansonsten erfolgte die Kontaktaufnahme zu \*\*\*12\*\*\* nur telefonisch.

Die Betriebs- und Geschäftsräumlichkeiten der \*\*\*4\*\*\* wurden durch den Geschäftsführer der Bf. dabei nie aufgesucht.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei der \*\*\*4\*\*\* durch das Finanzamt Wien 8/16/17 wurde mit 13.06.2014 auch das Büro dieser Gesellschaft in Augenschein genommen, wo anhand der Ausstattung *keine Nutzung* der Räumlichkeiten, weder als *Wohnung* noch als *Büro* festgestellt werden konnte. Es befinden sich *kaum Unterlagen* in dieser Wohnung, nur Barbelegblöcke sind gestapelt vorhanden, obwohl am Vortag die Auskunft erteilt wurde, dass es keine Barzahlungen gegeben habe. In 3 Ordnern befinden sich verschiedene Belege von Sozialversicherungsmeldungen oder Arbeitsverträge. Diese liegen auch in Kisten herum, Ordnung ist keine vorhanden.

Bereits kurz nach Übernahme der Geschäftsführung dieser Gesellschaft durch \*\*\*12\*\*\* stiegen deren erklärte Umsätze binnen kürzester Zeit sehr stark an.

Eine Woche nach Besichtigung dieser Räumlichkeiten wurde die Vertretungsvollmacht seitens der steuerlichen Vertretung gekündigt und der Geschäftsführer selbst war zur weiteren Befragung, als auch für die Schlussbesprechung für die Abgabenbehörde nicht mehr erreichbar.

Es existieren hinsichtlich der Leistungsdokumentation nur Aufträge/Lieferscheine, ohne die jeweiligen Namen der Mitarbeiter.

Nach den weiteren Feststellungen der BP waren die die fakturierten Leistungen in nahezu selber Höhe durch Eingangsrechnung der ausländischen Firma (\*\*\*5\*\*\*) gedeckt. Der Geschäftsführer konnte auch keine Erklärung abgeben, wie das Unternehmen derart hohe Umsätze lukrieren konnte.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der \*\*\*4\*\*\* wurde festgestellt, dass ab dem Zeitpunkt der Sitzverlegung nach Wien diese Gesellschaft lediglich als „zwischengeschaltetes Vehikel“ diene und dass die fakturierten Leistungen, sofern diese überhaupt erbracht wurden, defacto von den ausländischen Subunternehmen erbracht wurden.

In freier Beweiswürdigung der vorstehend bezeichneten Begleitumstände betreffend die Leistungserbringung und Rechnungslegung gelangt das Bundesfinanzgericht zur Auffassung, dass die von der \*\*\*4\*\*\* in den Jahren 2013 und 2014 an die Bf. fakturierten Leistungen iHv EUR 3.500,00 (2013) bzw. EUR 274.908,00 (2014) nicht von dieser erbracht wurden. Die mit 15. Juli 2018 erfolgte Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO und die damit verbundene Versagung des Abzuges von Betriebsausgaben erweist sich daher als berechtigt.

So im vorliegenden Fall mit Eingabe vom 2. Juli 2018 auf den Vorhalt vom 15. Juni 2018 zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO die Bf. lediglich durch Abgabe der Belege beantwortete, wurde mit diesen Belegen lediglich die „formelle Existenz“ der \*\*\*4\*\*\* belegt und weitere Unterlagen über einen tatsächlichen Leistungsaustausch zur Bf. nicht vorgelegt. Damit wurde dem Verlangen nach Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO nicht entsprochen.

Auch im Falle der \*\*\*4\*\*\* wäre es der Bf. möglich und zumutbar gewesen, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität der \*\*\*4\*\*\* mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen. Hierbei konnte sich die Bf. im Hinblick auf die seit Jahrzehnten allgemein bekannte Betrugsanfälligkeit im Bau- und Baunebengewerbe nicht allein auf Firmenbucheinträgen, Uld-Nummern, Gewerbeberechtigungen etc. verlassen. Insbesondere hätte dem Geschäftsführer – selbst wenn er die gleiche Sprache wie der Geschäftsführer der \*\*\*4\*\*\* spricht – auffallen müssen, dass der Geschäftsführer der \*\*\*4\*\*\*, \*\*\*12\*\*\*, kein Wort Deutsch spricht.

Die geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen iHv EUR 3.500,00 (2013) und EUR 274.908,00 (2013) werden somit gemäß § 162 BAO nicht zum Abzug zugelassen.

So in den Beschwerdeausführungen vom 20. August 2018 den Feststellungen der BP entgegengehalten wird, dass eine Betriebsbesichtigung zeitlich nach Leistungserbringung keine Schlussfolgerungen betreffend fehlende Leistungserbringungen durch die \*\*\*4\*\*\* erlaube, ist dem entgegen zu halten: Die mit 13. Juni 2014 erfolgte Betriebsbesichtigung durch die Vertreter des Finanzamtes ist durchaus geeignet, die Entfaltung einer Geschäftstätigkeit in diesen Räumlichkeiten zu verneinen, wenn insbesondere die an die Bf. für das Jahr 2014 gelegten Bezug habenden Rechnungen im Gesamtbetrag von EUR 274.908,00 im Zeitraum 01.01.2014 bis 16.06.2014 ausgestellt wurden. Darüber hinaus war der Geschäftsführer \*\*\*12\*\*\* für weitere Auskünfte nicht mehr greifbar.

### 3.2.4 Fremdleistungen der \*\*\*5\*\*\*:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die \*\*\*5\*\*\* mit Sitz in \*\*\*31\*\*\*/Slowakei *keine eigenen Tätigkeiten* ausgeführt hat, da sie – mit Ausnahme des Geschäftsführers – kein eigenes Personal beschäftigte. An deren Sitz in \*\*\*31\*\*\*, Adresse5, wurde lediglich ein Raum von deren Geschäftsführer \*\*\*15\*\*\* genutzt.

Deren Geschäftsführer \*\*\*15\*\*\* kann weder Angaben zu den, ihm dargelegten Auftraggebern, noch mit welchen Arbeitern welche Arbeiten für diese Unternehmen ausgeführt wurden, tätigen. Eine \*\*\*4\*\*\* ist dem Geschäftsführer \*\*\*15\*\*\* ebenso unbekannt, obgleich nach den Feststellungen der BP namens der \*\*\*5\*\*\* gelegte Eingangsrechnungen an die \*\*\*4\*\*\* aktenkundig sind.

Die vom Finanzamt an die zentrale Koordinationsstelle gestellte Anfrage betreffend Entsendungen von Arbeitskräften ergab, dass die \*\*\*5\*\*\* keine entsprechenden Entsendemeldungen (ZK03) und auch keine Meldungen von Überlassung von Arbeitskräften (ZK04) eingereicht hat. Eine weitere Abfrage betreffend explizit gelisteter inländischer Auftraggeber ergab, dass keine Meldungen einlangten, in welchen diese Unternehmen als inländischer Auftraggeber (ZK03) bzw. inländischer Beschäftigter (ZK04) aufscheinen.

Im Zuge dieser Einvernahme von \*\*\*15\*\*\* als Geschäftsführer der \*\*\*5\*\*\* wurde von ihm *keine Aussage* darüber getätigt, dass sich die \*\*\*5\*\*\* zur Ausübung ihrer unternehmerischen Tätigkeit *anderer Fremdleistungsunternehmen bediente*. Somit wird keine eigene unternehmerische Tätigkeit der \*\*\*5\*\*\* aus den Aussagen von deren Geschäftsführer dokumentiert.

Im Gefolge der Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO wurden seitens der Bf. Rahmenwerkverträge vom 4. Juni 2012 und 3. Dezember 2012 der \*\*\*5\*\*\* mit der \*\*\*16\*\*\*, in PLZ-Ort5, \*\*\*17\*\*\*, und \*\*\*18\*\*\* in PLZ-Ort6, \*\*\*19\*\*\*, vorgelegt. Weitere diesbezügliche Erhebungen des Finanzamtes haben dabei hinsichtlich dieser Gesellschaften ergeben:

### 3.2.4.1 Erhebungen betreffend \*\*\*16\*\*\*:

Sämtliche Geschäftsanteile der \*\*\*16\*\*\* mit Sitz in PLZ-Ort5, \*\*\*17\*\*\*, wurden mit 20.12.2012 von \*\*\*20\*\*\* erworben, der zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer dieser Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen wurde. Über den Geschäftsführer \*\*\*20\*\*\* liegen keine Meldedaten vor, dieser ist in Österreich auch nicht steuerlich erfasst.

Hinsichtlich der \*\*\*16\*\*\* sind als Dienstgeber keine Beitragskonten vorhanden und demnach *keine eigenen Dienstnehmer* zur Sozialversicherung angemeldet. Dessen ungeachtet wurde aber im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der mit 03.12.2012 datierte und zwischen der \*\*\*5\*\*\* und der \*\*\*16\*\*\* abgeschlossene Rahmenvertrag über eine „*Personalbereitstellung*“ vorgelegt, da auch in die \*\*\*5\*\*\* mit Sitz in \*\*\*31\*\*\* kein eigenes Personal beschäftigte.

Über das Vermögen der \*\*\*16\*\*\* wurde bereits mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom Datum14 das Konkursverfahren eröffnet und mit \*\*\*35\*\*\* diese Gesellschaft gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

### 3.2.4.2 Erhebungen betreffend \*\*\*18\*\*\*:

Sämtliche Geschäftsanteile an der \*\*\*18\*\*\* mit Sitz in PLZ-Ort6, \*\*\*19\*\*\*, wurden lt. Eintrag im Firmenbuch mit Datum15 von \*\*\*21\*\*\*, geb. Datum16, übernommen und dieser zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer dieser Gesellschaft bestellt. Den Betriebsgegenstand dieser Gesellschaft bildet die Ausübung des Baumeistergewerbes.

Anhand einer Sozialversicherungsabfrage wurde im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt, dass die \*\*\*18\*\*\* *keine eigenen Dienstnehmer* zur Sozialversicherung angemeldet hat. Dessen ungeachtet wurde aber im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der mit 04.06.2012 datierte und zwischen der \*\*\*5\*\*\* und der \*\*\*18\*\*\* geschlossene Rahmenwerkvertrag über „*Personalbereitstellung*“ vorgelegt.

Der Geschäftsführer der \*\*\*18\*\*\*, \*\*\*21\*\*\*, verfügte nur für den Zeitraum Datum17 bis Datum18 über einen aufrechten Wohnsitz in Österreich am Firmensitz dieser Gesellschaft in PLZ-Ort6, \*\*\*23\*\*\*, und ist somit in Österreich nicht mehr polizeilich gemeldet.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom \*\*\*22\*\*\* wurde das Konkursverfahren über diese Gesellschaft eröffnet und gleichzeitig das Unternehmen als aufgelöst erklärt. Mit \*\*\*28\*\*\* wurde die \*\*\*18\*\*\* gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

### 3.2.4.3 rechtliche Folgerungen betreffend Fremdleistungen \*\*\*5\*\*\*:

Aufgrund der im Zuge der Außenprüfung getätigten Recherchen konnten somit keine Hinweise auf unternehmerische Tätigkeiten der \*\*\*5\*\*\*, respektive der \*\*\*16\*\*\* sowie der \*\*\*18\*\*\* festgestellt werden. Dies insbesondere, als die \*\*\*5\*\*\* – neben dem Geschäftsführer kein anderes Personal beschäftigte und die \*\*\*16\*\*\* sowie die \*\*\*18\*\*\* ebenso jeweils keine Dienstnehmer zur Sozialversicherung anmeldeten.

Die Eingangsrechnungen betreffend \*\*\*5\*\*\* für das Jahr 2012 im Gesamtbetrag von EUR 175.495,00 betreffen den Zeitraum 22.10.2012 bis 31.12.2012, hinsichtlich derer im Zuge der auf § 162 BAO gestützten Aufforderung zur Empfängerbenennung die zwischen \*\*\*5\*\*\* und \*\*\*16\*\*\*/\*\*/\*\*\*18\*\*\* bereits mit 4. Juni 2012 geschlossenen Rahmenwerkverträge vorgelegt wurden.

Die \*\*\*5\*\*\* kann demnach nicht als tatsächlich leistendes Unternehmen angesehen werden, das die fakturierten Leistungen gegenüber der Bf. erbracht hat.

So im Rahmen der auf § 162 BAO gestützten Empfängerbenennung seitens der \*\*\*5\*\*\* die mit der \*\*\*16\*\*\* und \*\*\*18\*\*\* geschlossenen Rahmenwerkverträge vorgelegt wurden, ist in freier Beweiswürdigung bei Berücksichtigung der in den Punkten 3.2.4.1 und 3.2.4.2 dieser Entscheidung angeführten Erhebungen davon auszugehen, dass die für 2012 und 2013 namens der \*\*\*5\*\*\* der Bf. fakturierten Leistungen weder von \*\*\*5\*\*\*, noch von \*\*\*16\*\*\* und \*\*\*18\*\*\* erbracht wurden.

So mit Beschlüssen des Handelsgerichts Wien vom \*\*\*22\*\*\* und 13.\*\*\*30\*\*\*.2016 über das Vermögen der \*\*\*18\*\*\* bzw. \*\*\*16\*\*\* jeweils das Konkursverfahren eröffnet und diese Gesellschaften als aufgelöst erklärt wurden, scheiden diese Gesellschaften auch aus diesem Grund insoweit als tatsächlich leistende Unternehmer aus. Dies insbesondere, als die \*\*\*5\*\*\* der Bf. im Zeitraum 01.01.2013 bis 31.12.2013 Leistungen im Gesamtbetrag von EUR 1.007.917,00 fakturierte, wo infolge der Konkurseröffnungen ab \*\*\*22\*\*\* eine weitere Leistungserbringung durch die \*\*\*18\*\*\* bzw. ab 13.\*\*\*30\*\*\*.2013 eine weitere Leistungserbringung durch die \*\*\*16\*\*\* ebenso nicht in Betracht kommt.

Darüber hinaus gab es keine Hinweise, dass sich die \*\*\*5\*\*\* zur Erbringung der an die Bf. fakturierten Leistungen anderer Subunternehmen bedient hat. Es ist somit auszuschließen, dass die \*\*\*5\*\*\* die in sub fakturierten Leistungen an andere in sub weitergegeben hat.

In freier Beweiswürdigung der vorstehend bezeichneten Begleitumstände betreffend die Leistungserbringung und Rechnungslegung gelangt das Bundesfinanzgericht zur Auffassung, dass die von der \*\*\*5\*\*\* in den Jahren 2012 und 2013 an die Bf. fakturierten Leistungen iHv EUR 175.495,00 (2012) bzw. EUR 1.007.917,00 (2013) nicht von dieser und auch nicht von den bekannt gegebenen Unternehmen, \*\*\*16\*\*\* sowie \*\*\*18\*\*\*, erbracht wurden.

Die mit 15. Juli 2018 erfolgte Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO und die damit verbundene Versagung des Betriebsausgabenabzuges erweist sich daher als berechtigt. Insbesondere ist im vorliegenden Fall auch nicht sichergestellt, dass der wirkliche Empfänger der Zahlungen im Inland nicht steuerpflichtig ist (vgl. VwGH 27.7.2010, Zl. 2007/13/0067), als hinsichtlich der Aufwendungen im Gesamtbetrag von EUR 175.495,00 (2012) und EUR 1.007.917,00 (2013) weder die \*\*\*5\*\*\* noch die \*\*\*16\*\*\* und \*\*\*18\*\*\* (beide mit Sitz in Wien) als tatsächliche Empfänger der Zahlungen angesehen und vorgeblich in Österreich ansässige Firmen mit der Leistungserbringung betraut gewesen wären.

Die in den Jahren 2012 und 2013 geltend gemachten Aufwendungen iHv EUR 175.495,00 (2012) bzw. EUR 1.007.917,00 (2013) werden daher gemäß § 162 BAO nicht zum Abzug zugelassen.

So im vorliegenden Fall mit Eingabe vom 2. Juli 2018 auf den Vorhalt zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO die Bf. lediglich durch die Abgabe der Belege beantwortete, mit denen lediglich die „formelle Existenz“ der \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*16\*\*\* und \*\*\*18\*\*\* belegt und weitere Unterlagen über einen tatsächlichen Leistungsaustausch zur Bf. nicht vorgelegt wurden, wurde damit zwar deren formelle Existenz dokumentiert, nicht aber, dass die in Rede fakturierten Leistungen von \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*16\*\*\* sowie \*\*\*18\*\*\* erbracht wurden. Dem Verlangen des Finanzamtes nach Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO wurde somit nicht entsprochen.

Auch im Falle der \*\*\*5\*\*\* hätte sich die Bf. anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität der \*\*\*5\*\*\*, der \*\*\*16\*\*\* und \*\*\*18\*\*\* mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers überzeugen können. Aus diesem Grund konnte sich die Bf. im Hinblick auf die Betrugsanfälligkeit im Bau- und Baunebengewerbe nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene UID-Nummern, Gewerbeberechtigungen etc. verlassen. Die geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen iHv EUR 175.495,00 (2012) und EUR 1.007.917,00 (2013) werden gemäß § 162 BAO somit nicht zum Abzug zugelassen.

### **3.2.5 weitere rechtliche Erwägungen:**

Den Beschwerdeausführungen ist weiters entgegen zu halten, dass die Nichtanerkennung der \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*5\*\*\* als tatsächliche Leistungserbringer keinen Durchgriff durch die Rechtsform der GmbH darstellt.

Dem Vorbringen, im Reinigungsbereich werde nur das Endprodukt, also der gereinigte Zustand des Reinigungsobjekts geprüft, begangen und abgenommen, sodass es keine vergleichbare Leistungsdokumentationen wie im Baugewerbe gebe, ist entgegen zuhalten:

Die Nichtanerkennung der \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*5\*\*\* als tatsächliche Leistungserbringer wurde im vorliegenden Fall nicht nur auf die fehlende bzw. unzureichende Dokumentation der Leistungserbringung, sondern auch auf eine Reihe anderer

Begleitumstände wie zB die gänzlich fehlende Sprachkenntnis der Geschäftsführer, die Unkenntnis der Geschäftsführer der rechnungslegenden Firmen über die eingesetzten Arbeiter, bezug habenden Baustellen etc. gestützt und letztlich mit einer Reihe von Begleitumständen begründet.

Die getroffenen Feststellungen der BP bei der \*\*\*2\*\*\*, der \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*5\*\*\* beruhen auf der weiteren Umsatzsteuernachschau des Finanzamtes PLZ-Ort1 bei der \*\*\*2\*\*\* für 2014, den Umsatzsteuernachschauen des Finanzamtes Wien 8/16/17 bei der \*\*\*3\*\*\* und \*\*\*4\*\*\* für den Zeitraum 4-11/2015 (\*\*\*3\*\*\*) bzw. für den Zeitraum 3/2013 bis 3/2014 (\*\*\*4\*\*\*) sowie aus der niederschriftlichen Einvernahme des Geschäftsführers der \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*15\*\*\*, als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren. In weiterer Folge tätigte die BP weitere Erhebungen betreffend die \*\*\*16\*\*\* sowie \*\*\*18\*\*\*.

Die Vorlage von Berichten über Umsatzsteuernachschauen bei \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*3\*\*\* und \*\*\*4\*\*\* durch das Finanzamt an die Bf. hätte daher umfangreicher Anonymisierungen zwecks Wahrung der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht bedurft und letztlich am Ergebnis abgabenrechtlicher Feststellungen nichts geändert. Gleiches gilt hinsichtlich der niederschriftlichen Einvernahme des Geschäftsführers der \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*15\*\*\*, als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren, weswegen das Finanzamt von einer Direktvorlage von Urkunden, Protokollen aus anderen Abgabenverfahren letztlich Abstand nahm.

Dass die in Rede stehenden Subunternehmen eine aufrechte St.Nr. und UID-Nummer gehabt haben, wird auch seitens des Finanzamtes nicht in Abrede gestellt, bekundet dies doch lediglich deren formale rechtliche Existenz. Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben ist allein schon deshalb nicht gegeben, als sich aus einer aufrechten St.Nr. und UID-Nummer nicht zwangsläufig ergibt, dass fakturierte Leistungen auch von dem auf der Rechnung ausgewiesenen Unternehmen tatsächlich erbracht wurden. Ob die in Rede stehenden Subfirmen in einen „Betrugskataster“ eingetragen sind, ist im vorliegenden Fall nicht von Belang.

So der steuerliche Vertreter im Rahmen der mündlichen Verhandlung darauf verweist, dass nach der EU-Rechtsprechung der gutgläubige Zahler geschützt und auf die Gutgläubigkeit vertrauen könne, sodass dem Stpfl. nicht bekannte widrige Umstände im Bereich des Geschäftspartners nicht nachteilig vorgehalten werden können, ist dem zu entgegen: die vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführte EuGH-Rechtsprechung bezieht sich auf das Recht auf Vorsteuerabzug, welcher dem Stpfl. nur dann zusteht, wenn er alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Mehrwertsteuerbetrug miteinbezogen sind (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 12, Rz. 92/1, S. 1203).

Dabei ist jedoch insbesondere zu berücksichtigen, dass Schulden, andere Lasten und Aufwendungen iSd § 162 BAO Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben und

somit ertragsteuerliche Aufwendungen sind (vgl. Ritz, BAO, § 162, Rz. 9, S. 589). Die für den Bereich des Umsatzsteuerrechts ergangene EuGH-Judikatur ist somit für den Bereich des Ertragssteuerrechts nicht anwendbar.

So weiters die Einvernahme der Betriebsprüfer als Zeugen beantragt wurde, dass die getroffenen Feststellungen nicht in unmittelbaren Erhebungen begründet, sondern sich nur aus der Aktenlage ergeben, wird darauf zu verweisen, dass die Feststellungen die BP zu den strittigen Subunternehmerrechnungen unstrittigerweise auf weiteren Umsatzsteuernachschau und Erhebungen beruhen: der Umsatzsteuernachschau des Finanzamtes Wien 1/23 bei der \*\*\*2\*\*\* für 2014, den Umsatzsteuernachschau des Finanzamtes Wien 8/16/17 bei der \*\*\*3\*\*\* und \*\*\*4\*\*\* für den Zeitraum 4-11/2015 (\*\*\*) bzw. für den Zeitraum 3/2013 bis 3/2014 (\*\*\*) sowie aus der niederschriftlichen Einvernahme des Geschäftsführers der \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*15\*\*\*, als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren. Eine zeugenschaftliche Einvernahme des Betriebsprüfers wird daher als entbehrlich erachtet.

### 3.2.6 rechnerische Zusammenfassung der Fremdleistungen:

Aufgrund der Feststellungen im Punkt 3.2 werden nachstehende Aufwendungen an Fremdleistungen gemäß § 162 BAO nicht zum Abzug zugelassen:

| Fremdleistungen: | 2012              | 2013                | 2014              | 2015              |
|------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-------------------|
| ***2***:         |                   |                     | 212.471,00        | 88.048,00         |
| ***3***:         |                   |                     |                   | 355.638,49        |
| ***4***:         |                   | 3.500,00            | 274.908,00        |                   |
| ***5***:         | 175.495,00        | 1.007.917,00        |                   |                   |
| <b>SUMME FL:</b> | <b>175.495,00</b> | <b>1.011.417,00</b> | <b>487.379,00</b> | <b>443.686,49</b> |

### 3.3 Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG:

Gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 ist zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.

Mit Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, BGBl I 111/2010, wurde ab der Veranlagung 2011 ein Steuerzuschlag von 25% hinsichtlich jener Beträge geschaffen, „bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger nicht genau bezeichnet“ (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, Bundesabgabenordnung, § 162, Rz. 17).

§ 22 Abs. 3 KStG 1988 knüpft zwar nicht an § 162 BAO an, normiert aber ebenfalls eine Rechtsfolge für den Fall, dass einem Verlangen der Behörde zur Empfängerbenennung nicht entsprochen wird (vgl. VwGH 14.9.2017, Zl. Ro 2016/15/0004).

§ 22 Abs. 3 KStG 1988 setzt keinen geltend gemachten Abzug von Beträgen voraus und ist anwendbar bei sämtlichen gezahlten oder anderweitig zugewendeten Vermögensminderungen einer Körperschaft, und zwar unabhängig davon, ob diese betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst sind oder ob sie abziehbar sind oder nicht (vgl. Dziurdz, elocex 2016, S. 168).

Der Gesetzeswortlaut verweist nicht formal auf § 162 BAO, jedoch ist vom Gesetzeszweck von einer – praktisch formalen – Verbindung von § 22 Abs. 3 KStG 1988 und § 162 BAO auszugehen (vgl. Ritz, BAO, § 162, Rz. 18, S. 591). Der persönliche Anwendungsbereich von § 22 Abs. 3 KStG richtet sich nach § 162 BAO und umfasst unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (vgl. Achatz /Kirchmayr, KStG, § 22, Rz. 11).

§ 22 Abs. 3 KStG 1988 räumt kein Ermessen ein. Der Zuschlag ist auch dann festzusetzen, wenn eine Aufforderung nach § 162 BAO (aus Ermessensüberlegungen) unterbleibt oder gar nicht anwendbar ist, weil keine Aufwendungen abgesetzt werden. Der Zuschlag ist unabhängig von § 162 BAO (vgl. Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG, § 22, Rz. 26).

Nach den Gesetzesmaterialien wurde der Strafzuschlag nach § 22 Abs. 3 KStG 1988 mit der Begründung eingeführt, da ein – auf Ebene der Körperschaft angesiedeltes – Abzugsverbot kein ausreichendes Äquivalent für die steuerliche Nichterfassung von Einnahmen im Bereich der ESt zum Spitzensteuersatz sowie die Nichterfassung von verdeckten Ausschüttungen im Rahmen der KESt ist (vgl. EB RV 875 BlgNR XXIV. GP).

Insbesondere können im Bereich von Körperschaften durch Unterlassung der Empfängerbenennung und Verschweigen des Zuflusses beim Empfänger Steuervorteile lukriert werden: Zahlungen an natürliche Personen würden bei diesen einem Grenzsteuersatz von bis zu 50% unterliegen; dem würde eine Betriebsausgabe auf Ebene der Körperschaft, die dem KÖSt-Tarif iHv 25% unterliegt, gegenüberstehen. Wird seitens der Körperschaft die Empfängerbenennung unterlassen und seitens der natürlichen Person die Zahlung nicht erklärt, kann so eine bis zu 50%ige Besteuerung durch die 25%ige Körperschaftsteuer „ersetzt“ werden. Werden Zahlungen an eine natürliche Person geleistet, die Anteilsinhaber ist, wären diese gegebenenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gewinn der Körperschaft hinzuzurechnen und der KESt zu unterwerfen. Wird der Anteilsinhaber jedoch nicht als Empfänger benannt, kann so die KESt umgangen werden (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 162, Rz. 17).

Um derartige Praktiken hintanzuhalten, ist es erforderlich, bei Körperschaften als Rechtsfolge für eine unterlassene Empfängernennung nicht nur die Nichtabzugsfähigkeit, sondern auch noch eine zusätzliche Besteuerung eben dieser Zahlung vorzusehen. Diese soll als Zuschlag zur regulären Körperschaftsteuer ausgestaltet sein und somit auch in Verlustjahren, parallel zur Mindestkörperschaftsteuer, anfallen.

Zahlungen von Körperschaften an natürliche Personen würden Steuerlücken führen, weil Zahlungen an natürliche Personen bei diesen einem Grenzsteuersatz bis zu 50% unterliegen, während die Absetzbarkeit auf Ebene der Körperschaft nur eine Steuerersparnis von 25% mit sich bringt. Aus diesem Grund wurde in § 22 Abs. 3 KStG 1988 eine zusätzliche Empfängerbenennungspflicht geschaffen (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO, § 162, Rz. 5).

Der Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG entsteht rückwirkend in dem Jahr, in dem die betreffenden Aufwendungen angefallen sind und erhöht für dieses Jahr die Körperschaftsteuer. Damit liegt ebenso ein rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO vor. Dieses rückwirkende Ereignis tritt mit Verweigerung der Empfängernennung durch den Abgabepflichtigen bzw. mit Verstreichen der diesbezüglich von der Abgabenbehörde gesetzten Frist ein (vgl. VwGH 27.11.2020, Zl. Ro 2020/15/0019; Knechtel, Zuschlag zur Körperschaftsteuer und Anspruchsverzinsung, BFG-Journal 2021, S. 68ff).

So nach den Ausführungen in Punkt 3.2 dieser Entscheidung in freier Beweiswürdigung davon auszugehen ist, dass die fakturierten Fremdleistungen nicht durch die rechnungsausstellenden Unternehmen tatsächlich erbracht und diese nicht als Empfänger der fakturierten Beträge anzusehen sind, wurde dem Verlangen nach Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO nicht entsprochen. Der Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 wird daher für die Jahre 2012 bis 2015 wie folgt ermittelt:

| <b>Fremdleistungen:</b> | <b>2012</b>      | <b>2013</b>       | <b>2014</b>       | <b>2015</b>       |
|-------------------------|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| ***2***:                |                  |                   | 212.471,00        | 88.048,00         |
| ***3***:                |                  |                   |                   | 355.638,49        |
| ***4***:                |                  | 3.500,00          | 274.908,00        |                   |
| ***5***:                | 175.495,00       | 1.007.917,00      |                   |                   |
| SUMME FL:               | 175.495,00       | 1.011.417,00      | 487.379,00        | 443.686,49        |
| <b>davon 25% KSt:</b>   | <b>43.873,75</b> | <b>252.854,25</b> | <b>121.844,75</b> | <b>110.921,62</b> |

#### 4. 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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als diese Entscheidung in den Fragen der rückwirkenden Zulässigkeit einer auf § 162 BAO gestützten Empfängerbenennung und des Zuschlages nach § 22 Abs. 3 KStG 1988 der in diesem Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl. VwGH 27.11.2020, Zl. Ro 2020/15/0019; 14.9.2017, Zl. Ro 2016/15/0004; 17.11.2005, Zl. 2001/13/0247; 28.2.2012, 2008/15/0005). Darüber hinaus sind keine Rechtsfragen strittig, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Oktober 2021