

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde vom 16.06.2016 der Bf. GmbH als Rnf der ABC KG, Adresse, vertreten durch Heinz Neuböck Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H., 1010 Wien, Bauernmarkt 24, gegen die Bescheide vom 08.03.2016 des Finanzamtes Wien 4/5/10 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011, 2012 und 2013, beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide und die Beschwerdevorentscheidungen vom 29.08.2017 werden gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Begründung

Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (Bf) fand eine Außenprüfung u.a. betreffend Gewinnfeststellung 2011 – 2013 statt.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurde i.w. ausgeführt:

„Betriebsgegenstand: Elektroinstallation

...

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 1 BAO:

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 1 BAO erforderlich machen:

Einheitliche Gewinnfeststellung:

Zeitraum: 2011, 2012, 2013

Feststellung: Tz 1 – 4

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

...

Prüfungsfeststellungen:

Tz 1: Fremdleistungen

Das Unternehmen beschäftigte im Prüfungszeitraum immer wieder Subfirmen, die als Betrugsfirmen einzustufen sind. Die Funktion solcher Unternehmen besteht darin, Sozialbetrugs- und Hinterziehungstatbestände zu erfüllen, d.h. von den Rechnungsausstellern werden weder Sozialabgaben noch lohnabhängige Abgaben geleistet und Scheinrechnungen erstellt, um dadurch den Gewinn der Rechnungsempfänger zu schmälern sowie Steuern und Abgaben zu verkürzen. Bei diesen Firmen handelt es sich um die Fa. A.B. GmbH, Fa. C. GmbH und D.E. Handels GmbH. Die Firmen F. GmbH und G.H. Gesellschaft m.b.H. wurden für die Ausstellung von Scheinrechnungen verwendet, ohne dass die tatsächlichen Firmen davon wussten bzw. die Leistungen erbracht haben oder erbringen hätten können.

Alle diese Fremdleistungen wurden in bar bezahlt.

Am 12.10.2015 (per mail zugestellt an Steuerberater Mag. J.) wurde das geprüfte Unternehmen aufgefordert, gem. § 162 BAO die Empfänger der Bargeldbeträge zu nennen.

Die Räumlichkeiten dieser Firmen wurden zu keinem Zeitpunkt persönlich aufgesucht.

Folgende Feststellungen wurden zu den jeweiligen Firmen getroffen:

A.B. GmbH:

Im Rahmen umfangreicher Ermittlungen der Finanzpolizei wurde festgestellt, dass das gegenständliche Unternehmen weder als Dienstgeber noch als Leistungserbringer in Frage kommt. Der Firmenmantel wurde missbräuchlich verwendet zur Scheinanmeldung von zahlreichen Personen zu Sozialversicherung und zur Ausstellung von Scheinrechnungen. Bei

Begehung durch das zuständige Finanzamt wurde am 30.8.2011 am Firmensitz lt. Firmenbuch kein Anzeichen einer Firma gefunden. Zu diesem Zeitpunkt gab es keinen Hinweis, dass die Firma dort ansässig gewesen ist oder war. Auch der Name des Geschäftsführers Hr. T. K., der dort seinen Wohnsitz haben soll, scheint nicht auf.

Bei der Beantwortung des Fragenkataloges wurde mitgeteilt, dass es keinen schriftlichen Kooperationsvertrag mit dieser Firma gab. Die Kopie des Ausweises des Gf. T. K. sei verlorengegangen. Es wurden lediglich Abfragen der HFU-Gesamtliste und Stundenaufzeichnungen vorgelegt.

Die Überprüfung der Zahlungsbestätigungen ergab keine Übereinstimmung der Unterschrift des Geschäftsführers Hr. T. K. mit der Musterzeichnung im Firmenbuch.

Folgende Rechnungen sind nicht anzuerkennen und dem Gewinn hinzuzurechnen:

09.05.2011 A.B. Re 2011/131, 10.327,00

15.07.2011 A.B. GmbH, Re 2011/, 15.698,10

09.08.2011 A.B., Re 2011/178, 15.916,00

Hinzurechnung gem. § 162 BAO 41.941,10

C. GmbH:

Seit 14.6.2012 gibt es einen neuen Geschäftsführer Hr. L. M.. Bei der Einvernahme des Geschäftsführers am 18.9.2012 gibt dieser an, nur zu einer Firma Geschäftsbeziehungen zu haben, die nicht das geprüfte Unternehmen ist und dass er außer Baumeister und Sekretärin keine Dienstnehmer angemeldet hat. Seit Übernahme durch den neuen Geschäftsführer werden keine Abgaben mehr bezahlt. Ab diesem Zeitpunkt ist davon auszugehen, dass es sich bei dieser Firma um eine Scheinfirma handelt.

Von geprüften Unternehmen wurde ein Kooperationsvertrag vom 15.6.2015 (= 1 Tag nach Bestellung des neuen Geschäftsführers), wobei die Unterschrift nicht ident ist mit der des Gf. L. M. sowie einen Bescheid über die Gewerbeberechtigung, Stundenaufzeichnungen, einen Firmenbuchauszug, eine Ausweiskopie des Geschäftsführers, eine ZMR Bestätigung, Abfragen aus der HFU Liste sowie 2 gefälschte Dienstnehmeranmeldungen bei der Gebietskrankenkasse.

Die vorgelegte Rechnung hat nicht das Rechnungslayout der Originalrechnung der Firma C. GmbH.

Es ist auch hier davon auszugehen, dass diese Firma die Leistungen nicht erbracht hat und die ER vom 16.10.2012 in Höhe von € 11.615,00 nicht anerkannt werden kann

G.H. GesmbH:

Diese Firma wurde immer wieder zur Ausstellung von Schein- und Deckungsrechnungen verwendet.

Die vorgelegten Rechnungen entsprechen nicht dem Rechnungslayout der tatsächlichen Fa. G.H. GmbH. Auf den vorgelegten Rechnungen ist das Firmenlogo G.H. GmbH, richtig heißt die Firma G.H. GmbH. Bei Überprüfung mit dem Firmenbuch hätte dieser Unterschied auffallen müssen. Die Firma übernahm lt. Aussage des Geschäftsführers Hr. N. O. auch nie Bargeld, sondern alle Erlöse wurden über das Firmenkonto bei der Oberbank erfasst. Auf den vorgelegten Rechnungen scheint jedoch ein Firmenkonto bei der Bank Austria auf.

Vorgelegt wurde ein Kooperationsvertrag vom 20.12.2012, ein Firmenbuchauszug, eine Kopie der Gewerbeberechtigung, Abfrage der Umsatzsteueridentifikationsnummer vom 20.4.2005, eine gefälschte ZMR Abfrage, eine gefälschte Ausweiskopie sowie 3 gefälschte Anmeldungen der Arbeitnehmer bei der Gebietskrankenkassa.

Auch hier erfolgten alle Zahlungen in bar und die Unterschrift auf den Zahlungsbestätigungen stimmen nicht mit der des Geschäftsführers Hr. N. O. lt. Musterzeichnung im Firmenbuch überein.

Folgende Rechnungen können daher nicht als Fremdleistungen anerkannt werden und sind den Gewinnen hinzuzurechnen:

03.05.2013 G.H. GmbH, Re 2013-073-2, 16.514,00

11.06.2013 G.H. GmbH, Re 2013-118-2, 19.987,00

Hinzurechnung gem. § 162 BAO 36.501,00

D.E. Handels GmbH:

In Beantwortung des Fragenkataloges und als Beilage zu der ER wurde ein Kooperationsvertrag – Unterschrift nicht ident mit der des Geschäftsführers P. Q. – einen Auszug aus dem Gewerberegister von 21.3.2011, ein Firmenbuchauszug, eine vermutlich gefälschte Ausweiskopie des Geschäftsführers sowie 5 gefälschte Dienstnehmeranmeldungen bei der Gebietskrankenkasse vorgelegt.

Die Unterschrift auf der Zahlungsbestätigung stimmt nicht mit der Musterzeichnung des Geschäftsführers überein - „t“ ganz anders. Es ist auch auffällig, dass der Nachname gekürzt wurde und der Vorname P. ausgeschrieben ist.

Die Eingangsrechnung vom 30.1.2013 in Höhe von € 15.939,00 kann gem. § 162 BAO nicht anerkannt werden.

F. GmbH:

Die Originalrechnungen der Fa. F. GmbH differieren im Wesentlichen vom Layout und Erscheinungsbild mit den in der Buchhaltung vorgefundenen Fremdleistungsrechnungen.

Rechnungen und Zahlungsbestätigungen Fa. F. GmbH werden vom Geschäftsführer Herrn R. S. in kyrillischer Schrift unterschrieben. Die in der Buchhaltung vorgefundenen Kassabestätigungen weisen jedoch eine andere – nicht kyrillische – Unterschrift auf.

Seitens der Fa. F. GmbH gab es im Jahr 2013 und 2014 weder eine Geschäftsverbindung mit dem geprüften Unternehmen noch wurden Geldbeträge bar kassiert.

In Beantwortung des Fragenkataloges und als Beilage zu den ER wurde ein Kooperationsvertrag – Unterschrift nicht ident mit der des Geschäftsführers R. S. – einen Auszug aus den Gewerberegister von 21.3.2011, ein Firmenbuchauszug, eine vermutlich gefälschte Ausweiskopie des Geschäftsführers, eine gefälschte Bestätigung des Melderegisters des Gf. S., Abfragen der Dienstnehmer in der HFU-Gesamtliste, UIDNr.-Abfrage, Gewerberegisterabfrage sowie Stundenaufzeichnungen.

Die Unterschrift auf der Zahlungsbestätigung stimmt nicht mit der Musterzeichnung des Geschäftsführers überein und somit kann der Empfänger der Bargeldzahlungen nicht bekanntgegeben werden und folgende ER können nicht als Aufwand berücksichtigt werden:

28.08.2013 F. GmbH, Re 132-13, 23.023,00

30.10.2013 F. GmbH, Re 212-10, 33.777,00

18.12.2013, F. GmbH, Re 256-13, 24.380,00

Hinzurechnung gem. § 162 BAO 81.180,00

Tz. 2: Nichtanerkennung der Aufwendungen für Fremdleistungen gem. § 162 Abs. 1 BAO

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Wenn dies nicht erfolgt, sind die beantragten Aufwendungen nicht anzuerkennen.

Mit der Vorlage von Kopien von Firmenbuchauszügen, UID-Vergabebescheide, Gewerbescheine und Krankenkassenanmeldungen kann eine etwaige rechtliche Existenz eines Unternehmens nachgewiesen werden. Es wurde jedoch kein Nachweis darüber erbracht, dass das jeweilige Unternehmen auch die hier in Rede stehenden Leistungen erbracht haben.

Eine Glaubhaftmachung, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen von den Rechnungsaustellern erbracht worden seien, ist nach Ansicht der Außenprüfung nicht erfolgt.

Unternehmen in der Baubranche sind nach Ansicht der Finanzverwaltung oftmals als Hochrisikobranche einzustufen. An die Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes seien daher besondere Maßstäbe anzulegen. Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, ist die „formelle“ Existenz im Rechtssinn etwa einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin.

Grundsätzlich ist der Zahlungsmodus (Banküberweisung oder Barzahlung) der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit überlassen. Es widerspricht jedoch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass eine derart große Zahl von Rechnungsbeträgen bar bezahlt wird.

Ungewöhnliche geschäftliche Transaktionen rechtfertigen die Vermutung, dass das vom Abgabepflichtigen behauptete Geschehen mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmt. Die Begleichung derartiger Rechnungssummen erfolgt im Geschäftsverkehr üblicherweise durch Banküberweisung. Es mag durchaus sein, dass gelegentlich auch höhere Summen Barzahlungen vorkommen werden, dass jedoch sämtliche Rechnungen bar bezahlt wurden, erscheint unglaublich. Es entspricht nicht den allgemeinen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens, dass hohe Geldbeträge zunächst von der Bank abgehoben werden um die Zahlung in bar vorzunehmen, wenn ohnedies eine Banküberweisung möglich ist und auf den Rechnungen Bankverbindungen angeführt sind.

Schließlich fehlt es an jedem guten Glauben, wenn im Jahr 2013 Regiestundensätze von pauschal € 23,00 angeboten werden. Wenn ein derartiger Stundensatz, wie behauptet wurde, „durchaus üblich“ sein soll, dann in aller Regel nur bei Engagement von Betrugsfirmen. Im Internet wird für den Facharbeiter am Bau und im Handwerk – für 2012 – ein Stundensatz von „mindestens € 50,00 plus 20 % USt“ empfohlen (vgl. BFG 27.4.2015, RV/7104860/2014).

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, als der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat.

Wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind, bleibt auch für eine Schätzung der Aufwendungen nach § 184 BAO kein Raum, weil durch eine solche Vorgangsweise das in der Erreichbarkeit einer Versteuerung geleisteter Beträge beim Zahlungsempfänger bestehende Ziel des § 162 BAO nicht erreicht (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 15.9.1999, 99/13/0150).

Tz. 3: Ermittlung des Gewinnes:

Gewinn lt. Erkl.

2011: 25.980,81,

2012: 36.354,92

2013: 29.409,67

...

Gewinn lt. Prüfung:

2011: 62.469,56

2012: 47.254,36

2013: 160.970,80

...“

Das Finanzamt (FA) erließ am 08.03.2016 entsprechende Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2011 – 2013 samt Wiederaufnahme.

Am 08.03.2016 langte eine Stellungnahme der steuerlich vertretenen Beschwerdeführerin (Bf) beim FA ein. In dieser wurde auf die beim FA gewährte Akteneinsicht Bezug genommen und i.w. ausgeführt, dass sich bei 2 Firmen (F. und G.H.) aus Sicht des FA Divergenzen ergeben hätten; der Bf seien die Unterschriftsproben aus dem Firmenbuch naturgemäß nicht bekannt gewesen und sohin seien allfällige Divergenzen bei der Unterschrift des Geschäftsführers nicht erkennbar gewesen, ebenso auch nicht Unterschiede beim Briefpapier, welches ebenso nicht bekannt sein hätte können.

Da sohin jedenfalls bei den anderen Subfirmen (D.E. Handels GmbH, A.B. GmbH und C. GmbH) keinerlei der Bf vorwerfbare Umstände vorlägen, welche die Anwendung, der von der Betriebsprüfung herangezogenen Bestimmung des § 182 BAO rechtfertigen würden, seien die diesbezüglichen Aufwendungen jedenfalls als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Anschließend wurden zu den einzelnen Subfirmen nähere Vorbringen getätigt, welche i.w. mit den Ausführungen in der Begründung zur Beschwerde (siehe unten) ident sind.

Die Bf brachte am 11.04.2016 ein Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist betreffend die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich des Einkünftefeststellungsverfahrens für 2011, 2012 und 2013 sowie gegen die auf Grund der verfükten Wiederaufnahme neuerlich erlassenen Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 2011 – 2013 ein.

Ausgeführt wurde, dass im Zuge des Prüfungsverfahrens umfangreiche Unterlagen- und Urkundenvorlage durch die steuerpflichtige Gesellschaft erfolgt sei. Weiters seien im Zuge der Akteneinsicht in den Betriebsprüfungsakt nach einer vorherigen grundsätzlichen Besprechung – mit dem vorigen Steuerberater – in der bestimmte Feststellungen bekanntgeben worden seien, mehrere Kopien aus dem Betriebsprüfungsakt und sei dann nach Informationsaufnahme bei der Mandantschaft weitere Stellungnahme insbesondere zu den nicht anerkannten Betriebsausgaben erfolgt. Das FA sei auf diese Stellungnahme bisher nicht mehr eingegangen, sodass dazu der Steuerpflichtigen keine Würdigung dazu vorliege und werde gebeten, hier entsprechende Stellungnahme zu den vorgebrachten umfangreichen Argumenten zu erstatten.

Dem Antrag wurde stattgegeben, die Rechtsmittelfrist wurde mit Bescheid vom 25.04.2016 letztmalig bis 31.05.2016 verlängert.

Am 31.05.2016 folgte ein weiteres Ansuchen um Rechtsmittelfristverlängerung bis 10.07.2016. Es wurde auf das Vorbringen im Fristverlängerungsantrag vom 11.04.2016 hingewiesen und ausgeführt, das im Zuge des Prüfungsverfahrens von der Bf abgegebene ausführliche Vorbringen stelle auch in wesentlichen Teilen das Beschwerdevorbringen dar und habe die Finanzbehörde trotz Kenntnis dieses Vorbringens darauf bisher in keiner Weise Stellung bezogen, worum das FA ersucht werde.

Das Finanzamt (FA) wies dieses Ansuchen mit Bescheid vom 09.06.2016 ab. Im Antrag vom 31.05.2016 seien keine neuen Argumente vorgebracht worden, die eine weitere Verlängerung rechtfertigen würden.

Dieser Bescheid wurde laut Angabe in der Beschwerde am 14.06.2016 zugestellt.

Die Beschwerde ist mit einem Freimachungsstempel (Frankiermaschine) mit Datum 15.06.2016 versehen und langte am 16.06.2016 beim FA ein.

In der Beschwerde wurde das Vorbringen in den Fristverlängerungsanträgen wiederholt und darauf hingewiesen, dass ein ergänzendes Beschwerdevorbringen nachgereicht werde.

Die Beschwerde wurde laut Vorlagebericht vom FA vorerst als fristgerecht eingebracht angesehen.

Mit Bescheid vom 28.06.2016 wurde vom FA ein Mängelbehebungsauftrag erteilt, da die Beschwerde keine Begründung enthalte. Die Mängel seien bis 29.09.2016 zu beheben.

Mit Schreiben vom 29.09.2016 wurde in Beantwortung des Mängelbehebungsauftrags die Begründung zur Beschwerde mit dem Hinweis auf das bisherige Vorbringen in den Fristverlängerungsansuchen nachgereicht.

Ausgeführt wurde wie folgt:

„Bei der gegenständlichen Betriebsprüfung ging es im Wesentlichen darum, dass Rechnungen von mehreren Subfirmen unter Hinweis auf § 182 BAO nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden, wobei erst zuletzt im Zuge einer Akteneinsicht sich ergab, dass im Betriebsprüfungsakt Beweisunterlagen vorhanden waren, wie insbesondere Unterschriftsproben von einzelnen Geschäftsführern aus dem Firmenbuch und weitere Informationen aus welchen sich aufklärungsbedürftige Unterlagen aus Sicht der Finanzverwaltung ergaben, welche bis zu diesem Zeitpunkt der steuerpflichtigen Gesellschaft nicht bekannt waren. Im Zuge der versuchten Abklärung noch während des Betriebsprüfungsverfahrens hat sich dann ergeben, dass der Finanzverwaltung bei 2 Firmen (F. und G.H.) Divergenzen bei diesen Informationen und Unterlagen vorlagen, welche der steuerpflichtigen Gesellschaft nicht bekannt sein konnten und auch hinsichtlich anderer Subfirmen (D.E. Handels GmbH, A.B. GmbH und C. GmbH) keinerlei der Steuerpflichtigen vorwerfbare Umstände vorlagen, welche die Anwendung, der von der Betriebsprüfung herangezogenen Bestimmung des § 182 BAO rechtfertigen, sodass die diesbezüglichen Aufwendungen jedenfalls als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Die steuerpflichtige Gesellschaft bringt daher durch ihre steuerliche Vertretung im Rahmen dieser Beschwerde nochmals ausdrücklich vor, dass die unter Anwendung des §162 BAO erfolgten Aufwandskürzungen bei mehreren Subfirmen entsprechend den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht zu Unrecht aberkannt wurden und wird sohin begehrt, dass die entsprechenden Betriebsausgaben lt. Steuererklärungen auch als solche berücksichtigt und anerkannt werden, wobei im Einzelnen zu den jedenfalls abzugsfähigen Betriebskosten nachstehender Subfirmen detailliert ausgeführt wird wie folgt:

D.E. Handels GmbH:

Bei dieser Gesellschaft wird § 162 BAO deshalb angewendet, da sich lt. Finanzverwaltung aus der Zahlungsbestätigung über den gegenständlichen Rechnungsbetrag nicht ergebe, dass diese vom Geschäftsführer ausgestellt war. Dies begründet das Finanzamt damit, dass aufgrund einer Kopie des Gesellschaftsbeschlusses über die Bestellung des Geschäftsführers Fatma Q. im Firmenbuch offensichtlich eine andere Unterschrift dieses Geschäftsführers hervorgeht.

Tatsächlich wurde von der steuerpflichtigen Gesellschaft vorgelegt eine Kopie des Reisepasses, dieser wurde bisher von der Finanzbehörde nicht falsifiziert und ergibt sich aus diesem Reisepass ganz eindeutig eine Übereinstimmung der Unterschrift des Geschäftsführers mit der Unterschrift auf dem Kassaeingangsbeleg.

Weiters wurden bei diesem Sub-Unternehmer auch andere Unterlagen vorgelegt, wie Auszug aus dem Gewerberegister, Anfrage hinsichtlich UID-Nummer, Anfrage betreffend HFU-Liste und auch der grundsätzlich nicht zu beanstandende Vertrag, welcher bei der Steuerpflichtigen mustermäßig für Sub-Firmen verwendet wird.

Aus vorgenannten Unterlagen ergibt sich sohin zweifellos, dass § 162 Abs. 1 BAO in diesem Fall nicht anwendbar ist, zumal jedenfalls der Geschäftsführer als Empfänger des Zahlungsbetrages in Höhe von € 15.939,00 genannt wurde und auch ganz eindeutig dessen Unterschrift im Reisepass mit jener auf dem Zahlungsbeleg übereinstimmt und auch eine relevante andere Unterschrift aus dem dem Finanzamt vorliegenden Firmenbuchbeschluss nicht erkennbar ist, die gegenständlichen Betriebsausgaben sind sohin anzuerkennen.

A.B. GmbH:

Hier wird ebenso vom Finanzamt argumentiert, dass der Empfänger der Zahlungen für die drei gegenständlichen Rechnungen nicht benannt wurde, zumal die Unterschrift des Geschäftsführers K. nicht mit dessen Musterzeichnung im Firmenbuch übereinstimme.

Dazu ist vorerst auszuführen, dass umfassend dokumentiert wurde, dass auch diese gegenständlichen Leistungen lt. den vorgelegten Aufstellungen vollständig erbracht wurden, dazu gibt es auch eigene Leistungskalkulationen der Steuerpflichtigen und ist aus den vorliegenden Unterlagen, einerseits Musterzeichnung aus dem Firmenbuch und andererseits auf der Zahlungsbestätigung kein relevanter Unterschied in der Unterschriftsleistung des Geschäftsführers T. K. erkennbar, jedenfalls kann eine allfällige geringfügig unterschiedliche Unterschrift nicht in den Ingerenzbereich der Steuerpflichtigen führen: Diese hat durch ihren Gesellschafter, Herrn U., zahlreiche Prüfungshandlungen gesetzt, wie insbesondere Überprüfung der UID-Nummer, Überprüfung in der HFU-Liste und erfolgte auch die persönliche Bezahlung an den Geschäftsführer der Fa. A.B. GmbH durch den Gesellschafter U., der sich auch von der Identität des Geschäftsführers persönlich überzeugt hat.

Dazu kommt, dass vom Finanzamt bereits mit Bescheid vom 11.3.2013 ausdrücklich durch den Fachvorstand in der damaligen Berufungsvorentscheidung festgehalten wurde, dass es sich gegenständlich keinesfalls um Scheinrechnungen handelt, zumal der (schon damals) von der Finanzverwaltung geäußerte Verdacht in keiner Weise substantiiert war. Es wurde daher damals der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 stattgegeben und die (selben) Betriebsausgaben zur Gänze anerkannt!

Auch in diesem Fall kommt daher eine Vorgangsweise nach § 162 BAO nicht in Betracht, vielmehr sind die von der A.B. GmbH verrechneten Leistungen, welche an deren Geschäftsführer bezahlt wurden, jedenfalls als Betriebsausgabe absetzbar.

C. GmbH:

Bei diesem Sub-Unternehmen geht das Finanzamt auch davon aus, „dass diese Firma die Leistungen nicht erbracht hat und die ER vom 16.10.2012 in Höhe von € 11.615,00 nicht anerkannt werden kann“.

Diese „Vermutung“ wird vom Finanzamt darauf gestützt, dass die Unterschrift nicht ident sei mit der Unterschrift des Geschäftsführers L. M., wobei tatsächlich auch hier keine näheren Unterlagen oder Beweismittel in diese Richtung gegeben sind. Die vorliegende Unterschrift einerseits auf dem der steuerpflichtigen Gesellschaft vorliegenden Ausweis, welcher dem Geschäftsführer persönlich im Original gezeigt und dann in Kopie übergeben wurde einerseits und der Unterschrift auf dem Kassaeingangsbeleg vom 30.10.2012 andererseits sind weitgehend ähnlich und kann jedenfalls daraus in keiner Weise ein maßgeblicher Unterschied bei diesen Unterschriften aufgezeigt werden, welcher dazu führen könnte, dass man unterstellt, dass eine andere Person als der Geschäftsführer tatsächlich die Zahlung erhalten hat.

Dazu hat der Gesellschafter der Steuerpflichtigen, Herr U., dargelegt, dass er gegenständliche Zahlung persönlich dem Geschäftsführer auf dessen ausdrücklichen Wunsch gegeben hat und wurde diese Zahlung auch mit dem entsprechenden Zahlungsbeleg als Barzahlung ordnungsgemäß bestätigt. Andere Beweismittel, welche für die „Vermutung“ des Finanzamtes sprechen, liegen nicht vor. Vielmehr gibt es zahlreiche andere vorgelegte Unterlagen, wie Kopie der Gewerbeberechtigung, detaillierteste Stundenaufzeichnungen und auch ZMR-Abfrage, ebenso wie auch Abfrage bei Finanzamt und aus der HFU-Liste, sodass insgesamt auch in diesem Fall jedenfalls davon auszugehen ist, dass der Empfänger ordnungsgemäß gem. § 162 BAO benannt wurde und sohin jedenfalls aus diesem Grund der Aufwand nicht deshalb unberücksichtigt bleibt, da der Empfänger nicht genannt wurde. Vielmehr ist auch in diesem Fall ganz eindeutig dokumentiert, dass es sich keinesfalls um eine Scheinrechnung handelt, die Leistungen auch tatsächlich erbracht wurden und auch tatsächlich Zahlung an den von der Steuerpflichtigen ausdrücklich genannten Empfänger erfolgte.

Zu weiteren gemäß § 162 BAO nicht anerkannten Betriebsausgaben wird vorerst nur kurz ausgeführt wie folgt:

Bei der G.H. GmbH wurde im Zuge der Akteneinsicht Kopie eines Briefpapier und auch Musterzeichnungserklärung aus dem Betriebsprüfungsakt vorgelegt. Dazu ist vorerst darauf hinzuweisen, dass ein Vergleich des unterschiedlichen Briefpapiers ergibt, dass jenes, welches dem Finanzamt vorliegt, nicht einmal den Firmenwortlaut enthält, dieser lautet G.H. GesmbH, wobei auch hier weder dieses andere Briefpapier noch die Musterzeichnungserklärung der Steuerpflichtigen bekannt sein konnten, sodass auch die allenfalls unterschiedlichen Unterschriften nicht auffallen konnten. Auch betreffend diesen Sub-Unternehmer wurden umfangreichste Unterlagen (HFU-Liste, UID-Nummer, etc) vorgelegt und erfolgte die Auszahlung durch Herrn U, persönlich an den Geschäftsführer, der ihm auch eine Kopie seines Ausweises gegeben hat. Festzuhalten ist auch hier, dass die Unterschrift auf dem Ausweis mit der Unterschrift auf der Bestätigung übereinstimmt.

Auch hier erfolgte sohin ganz eindeutige Empfängerbenennung und scheidet sohin die Anwendung des § 162 BAO schon grundsätzlich aus.

Beim Sub-Unternehmer F. GmbH wurden bei der persönlichen Akteneinsicht übergeben die Musterzeichnung des Geschäftsführers vom 23.04.2013, sowie Muster-Briefpapier und auch Meldezettel. Dazu ist festzuhalten, dass bei den übergebenen Unterlagen die Unterschriften nicht gleich sind, so findet sich etwa auf dem Ausweis der Vorname ausgeschrieben, auf den beiden Bestätigungen (Stempel und Musterzeichnung) findet sich kein ausgeschriebener Vorname. Die übergebene Passkopie enthält offensichtlich das idente Foto und ergibt sich, dass die beiden Ausweise offensichtlich aus einem unterschiedlichen Zeitraum stammen, in der vom Finanzamt übergebenen Reisepasskopie sind Stempel aus dem Jahr 2014 aufgenommen und dürfte dieser Pass mit neuerem Datum sein. Der Pass, welcher Herrn U, gezeigt wurde, stammt offensichtlich vom 31.07.2009, sodass auch daraus kein Widerspruch erkennbar ist. Auch sonst liegen in dieser Sache wieder zahlreiche Unterlagen vor, welche in keiner Weise Anlass zu Zweifeln und weiteren Prüfungshandlungen durch die Steuerpflichtige gegeben haben, auch hier ist daher die Anwendung des § 162 BAO unzulässig.

Bereits jetzt wird darauf hingewiesen, dass weitere Beweismittel bisher offensichtlich dem Finanzamt weder vorliegen noch aufgenommen wurden, wozu amtswegige Verpflichtung insoweit besteht, als die Anwendung des § 162 BAO trotz Empfängerbenennung erfolgen soll, wie etwa Befragung gewerberechtlicher Geschäftsführer oder auch Vermieter der jeweiligen Gesellschaften, zumal ja die diesbezüglichen Daten aus den aktenkundigen Meldezetteln dem Finanzamt vorliegen.

Ohne jegliche weitere Beweisaufnahmen kommt auch aus den oben angeführten Gründen die Aberkennung als Betriebsausgabe nach § 162 BAO nicht in Betracht und wird nunmehr höflich gebeten, die nunmehr im Beschwerdeverfahren (nochmals) erfolgten Ausführungen

entsprechend zu würdigen und die von der Betriebsprüfung aberkannten Betriebsausgaben schon mangels Anwendbarkeit des § 162 BAO entsprechend den von der steuerpflichtigen Gesellschaft erstatteten Steuererklärungen anzuerkennen.

Aus verfahrensrechtlicher Vorsicht wird nochmals darauf hingewiesen, dass bereits die Einvernahme der genannten und der Behörde namentlich bekannten Geschäftsführer vorgenannter Subunternehmer-Gesellschaften zum Beweis dafür beantragt wurde, dass die jeweiligen Fakturen der einzelnen Subunternehmer den tatsächlich erbrachten Leistungen entsprechen und die dort ausgewiesenen Rechnungsbeträge für die erbrachten Leistungen ordnungsgemäß durch die steuerpflichtige Gesellschaft bezahlt wurden, sodass deren Abzugsfähigkeit zu Recht besteht, was ausdrücklich aufrecht erhalten wird; weiters wird zu diesem Thema auch die Einvernahme des Kommanditisten V. U., ...(Adresse) höflich beantragt und wird auch nochmals auf die bereits erfolgte Antragstellung auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung ausdrücklich hingewiesen....“

Laut Vorlagebericht kam das FA in weiterer Folge zum Ergebnis, dass die Beschwerde schon ursprünglich verspätet beim Finanzamt eingebracht worden war und demzufolge ein Mängelbehebungsverfahren wegen fehlender Begründung nicht einzuleiten gewesen wäre.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 29.08.2017 und gesonderter Begründung vom 30.08.2017 wurde die Beschwerde als verspätet zurückgewiesen. Die gesonderte Begründung wurde am 04.09.2017 zugestellt.

Die Bf brachte am 03.10.2017 einen Vorlageantrag betreffend "Beschwerde gegen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Feststellung der Einkünfte 2011 bis 2013" ein. Die Beschwerde sei fristgerecht eingebracht worden.

Das FA legte die Beschwerde am 20.02.2018 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vor und führte i.w. aus, die Beschwerde vom 16.06.2016 sei schon ursprünglich verspätet beim FA eingebracht worden, demzufolge ein Mängelbehebungsverfahren wegen fehlender Begründung gar nicht einzuleiten gewesen wäre. Es werde um Abweisung des Vorlageantrags ersucht.

Das BFG forderte das FA mit Schreiben vom 09.03.2020 auf, zu folgenden Punkten eine Stellungnahme abzugeben:

„1. Das Finanzamt geht in der Begründung zur BVE von folgendem Sachverhalt aus:

„Am 08.03.2016 wurden neue Sachbescheide betreffend Feststellung der Einkünfte 2011 bis 2013 gemäß § 188 BAO erlassen. Am letzten Tag der Rechtsmittelfrist wurde um Fristverlängerung angesucht. Die Rechtsmittelfrist wurde mit 25.04.2016 bis 31.05.2016 verlängert. Am 31.05.2016 langte erneute ein Antrag auf Fristverlängerung ein. Dieser Antrag wurde jedoch mit 09.06.2016, zugestellt am 14.06.2016, abgewiesen. Die Beschwerde wurde am 15.06.2016 zur Post gegeben und langte am 16.06.2016 beim zuständigen Finanzamt ein.“

Im Vorlagebericht wird hingegen ausgeführt:

„Da das Fristverlängerungsansuchen am letzten Tag der verlängerten Beschwerdefrist eingebracht worden war, wurde die Frist zur Einbringung der Beschwerde jedenfalls um einen Tag gehemmt. Da die Abweisung des Rechtsmittelfristverlängerungsantrages am 14.6.2016 zugestellt worden war, war zu diesem Zeitpunkt die Beschwerdefrist noch einen Tag offen. Die Beschwerde hätte daher am 15.6.2016 eingereicht werden müssen. Tatsächlich wurde sie aber erst am 16.6.2016, somit einen Tag nach Ablauf der Rechtsmittelfrist und somit verspätet eingereicht. Die Beschwerde vom 16.06.2016 wäre somit als verspätet zurückzuweisen gewesen.“

Nach der Aktenlage langte die Beschwerde am 16.06.2016 beim Finanzamt ein (laut Eingangsstempel).

Es erscheint daher auf Grund des Postlaufs vorstellbar, dass die Beschwerde bereits am 15.06.2016 zur Post gegeben wurde (der Stempel auf dem Briefumschlag, datiert mit „15.06.2016“, stammt offenbar von einer Frankiermaschine des Stb).

Bitte um Stellungnahme.

2. Sollte das BFG zum Ergebnis gelangen, dass die Beschwerde rechtzeitig eingebracht wurde, wäre inhaltlich zu entscheiden.

Das Finanzamt wird daher aufgefordert, eine inhaltliche Stellungnahme zum (ergänzten) Beschwerdevorbringen abzugeben.

3. Die Beschwerde und der Vorlageantrag betreffen auch die Wiederaufnahmsbescheide.

Das Finanzamt wird daher aufgefordert, diese vorzulegen und den Vorlagebericht insoweit zu ergänzen. ...“

Am 27.03.2020 übermittelte das FA die Stellungnahme, weitere Unterlagen und die Wiederaufnahmsbescheide vom 08.03.2016.

In der Stellungnahme wurde ausgeführt:

„Rechtzeitigkeit:

Zur Rechtzeitigkeit wird vorgebracht, dass nach Rücksprache mit dem Infocenter normalerweise auf Briefe, die per Post beim Finanzamt einlangen, das Datum vermerkt wird, das auf dem Stempel der Frankiermaschine zu lesen ist. (Inwiefern es mit dieser Vorgehensweise nachvollziehbar ist, wann das Schriftstück wirklich aufgegeben wurde, und die Frist dadurch gewahrt ist, bleibt fraglich.)

Vermutlich wurde im Jahr 2016 das falsche Datum am Stempel „Finanzämter Wien gemeinsame Einlaufstelle“ eingegeben. Es wird demnach von einem rechtzeitigen Einlangen der Beschwerde ausgegangen und wird in der Folge inhaltlich zum Beschwerdebegehren Stellung genommen.

Der Bw gibt in der Beschwerde noch an, dass der abweisende Bescheid betreffend Firstverlängerung am 14.06.2016 zugestellt wurde. Im Vorlageantrag wird die Zustellung gänzlich verneint „eine Abweisung des Fristverlängerungsansuchens nicht erfolgt“.

Wiederaufnahmebescheide:

Die Wiederaufnahme erfolgte aufgrund der im Zuge der Außenprüfung festgestellten Sachverhalte zu den Subfirmen des geprüften Beschwerdewerbers.

Die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens wird nicht beanstandet.

Beschwerde:

Wie die Außenprüferin in ihrer Stellungnahme bereits festgehalten hat, ist nach Abhaltung der Schlussbesprechung am 03.12.2015 in Anwesenheit von ... ein Steuerberaterwechsel erfolgt. Neuer Steuerberater ist die Heinz Neuböck Wirtschaftstreuhand GmbH, vertreten durch Hr. Dr. X.. Am 24.02.2016 kam es zu einer Akteneinsicht des neuen Steuerberaters. Dabei wurde eine Stellungnahme zu den Feststellungen angekündigt, die am 08.03.2016 beim Finanzamt eintraf und keinerlei neue Tatsachen enthielt. Daher wurde auch keine Stellungnahme seitens der Betriebsprüfung verfasst, sondern auf die Möglichkeit einer Beschwerde hingewiesen. Die Feststellungen wurden bei der Schlussbesprechung und auch bei der Akteneinsicht genau besprochen.

Die Beschwerde enthält keine neuen Tatsachen. Es wurden keinerlei neuen Beweise vorgelegt.

Das Unternehmen beschäftigt seit Jahren Subfirmen, die als sogenannte Betrugsfirmen einzustufen sind. Erstmals kam es bereits 2009 zu einer Nichtanerkennung von Fremdleistungen. Damals wurde die Beschwerde zurückgenommen. Mindestens seit damals muss sich das Unternehmen der Problematik der Subfirmen im Baugewerbe bewusst gewesen sein.

Auch 2011 wurden bei der Veranlagung Fremdleistungen nicht anerkannt. Es kam zwar zu einer Stattgabe der Beschwerde, aber nur mit der Begründung, dass das Finanzamt nicht ausreichende Ermittlungen durchgeführt hat, die jedoch jetzt erfolgten.

Auch 2014 finden sich umfangreiche Fremdleistungen von bekannten Betrugsfirmen im Aufwand der Firma.

Zu den einzelnen Fremdleistungsfirmen:

Zusätzlich zu der Begründung im Bericht wird ergänzend zu der Beschwerde festgestellt:

- D.E. Handels GmbH:

Nach Ansicht der Prüferin stimmt die Unterschrift nicht überein, sie wurde nur nachgemacht - anderes „t“. Der Vorname wurde gekürzt und der Nachname ausgeschrieben. Hier wurden auch gefälschte Anmeldungen bei der Gebietskrankenkassa vorgelegt! Der Geschäftsführer ist seit 14.02.2014 nicht mehr in Österreich gemeldet, eine Einvernahme ist daher nicht mehr möglich.

Kooperationsvertrag und die Ausweiskopie betreffend D.E. GmbH werden nachgereicht.

- A.B. GmbH:

Unterschrift stimmt nicht überein, der Geschäftsführer T. K. ist seit 20.10.2011 nicht mehr in Österreich gemeldet! Der Beschwerde wurde nur stattgegeben, weil vom Finanzamt damals keine ausreichenden Erhebungen durchgeführt wurden und keine Anfrage zur Empfängerernennung gem. § 162 BAO erfolgte. Dies erfolgte jetzt im Prüfungsverfahren ausführlich.

- C. GmbH:

Auch hier unterschiedliche Unterschriften auf Ausweis, Kooperationsvertrag und Zahlungsbestätigung - anderes Rechnungslayout als bei tatsächlicher Firma sowie Vorlage von 2 gefälschten Dienstnehmeranmeldungen.

Geschäftsführer nur bis 18.06.2013 in Österreich gemeldet, muss sich das Unternehmen der Problematik der Subfirmen im Baugewerbe bewusst gewesen sein.

Auch 2011 wurden bei der Veranlagung Fremdleistungen nicht anerkannt. Es kam zwar zu einer Stattgabe der Beschwerde, aber nur mit der Begründung, dass das Finanzamt nicht ausreichende Ermittlungen durchgeführt hat, die jedoch jetzt erfolgten.

Auch 2014 finden sich umfangreiche Fremdleistungen von bekannten Betrugsfirmen im Aufwand der Firma.

- G.H. GmbH:

Auch hier stimmen die Unterschriften nicht überein, anderes Rechnungslayout, Bezeichnung der Firma unvollständig, gefälschte Anmeldungen bei der Gebietskrankenkassa. Der Geschäftsführer N. O. ist seit 12.6.2012 nicht mehr in Österreich gemeldet!

- F. GmbH: Auch hier ist die Unterschrift nicht ident. Der Geschäftsführer R. S. ist unbekannten Aufenthalts und kann nicht einvernommen werden.

Zu den Ausführungen betreffend Anwendung des § 162 BAO wird auf die Ausführungen im Bericht hingewiesen. Besonders darauf hinzuweisen ist, dass alle Bezahlungen in bar erfolgten und in keinem Fall die Räumlichkeiten der betreffenden Subfirmen aufgesucht wurden.

Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts geht hervor, dass viele Betrugsunternehmen in der Baubranche nach außen hin den Anschein der Seriosität erwecken.

Das Bundesfinanzgericht hat beispielsweise in BFG 10.6.2014, RV/7103567/2011, und BFG 29.4.2014, RV/7103197/2011, festgestellt, dass es einem Auftraggeber sehr wohl möglich und auch zumutbar ist, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen. Hierbei kann er sich im Hinblick auf die seit Jahrzehnten allgemein bekannte Betrugsanfälligkeit insbes. im Bau- und Baunebengewerbe auch nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene UID-Nummern, Gewerbeberechtigungen, etc. „verlassen“, sondern hat sich grundsätzlich mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers davon zu überzeugen, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiert, der auf Grund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt.

Im vorliegenden Fall hat sich die Bw nach eigenen Angaben im Wesentlichen mit dem Vorliegen von Firmenbuch-, Steuer- und UID-Nummern zufriedengegeben. Es wäre noch nachvollziehbar, dass die Bw. – aus welchen Gründen immer – übersieht, bei einem einzelnen Unternehmen die gebotene Sorgfalt walten zu lassen, ist ein solches Verhalten bei fünf Subunternehmen wie im vorliegenden Fall mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang zu bringen.

Es wurde bei keinem der Fremdleister der Firmensitz aufgesucht.

...“

Mit Schriftsatz vom 28.04.2020 übermittelte das BFG dem Bf die Stellungnahme des FA.

Mit Schriftsatz vom 24.07.2020 brachte der steuerliche Vertreter eine Stellungnahme ein. Darin wurde i.w. vorgebracht, dass bei allen Subfirmen entsprechende Überprüfungshandlungen erfolgt seien. Es habe mit nahezu allen Geschäftsführern persönliche Kontakte gegeben und seien nicht nur die jeweiligen Personen, sondern auch die Gewerbeberechtigungen und Gültigkeit der UID-Nummern überprüft worden. Alle Unternehmen seien in der HFU-Liste enthalten gewesen. Die ursprüngliche Annahme der Betriebsprüfung, es habe sich um "Scheinrechnungen" gehandelt, habe einer näheren Überprüfung nicht standgehalten; aber auch die Annahme von "Deckungsrechnungen" sei in keiner Weise nachvollziehbar und auch nicht durch die Bestimmung des § 162 BAO begründbar.

Die bereits gestellten Beweisanträge wie die Einvernahme des Gesellschafters der Bf sowie einiger Geschäftsführer der Subfirmen würden ausdrücklich aufrecht gehalten.

Nach Ausführungen zu den einzelnen Subfirmen wurde darauf verwiesen, dass die Anwendung des § 162 BAO im ggstdl Fall ausgeschlossen sei. 162 BAO könne nur dann zur Anwendung gelangen, wenn vorher alle möglichen Erkenntnisquellen ausgeschöpft worden seien und dann immer noch Zweifel blieben (vgl. *Stoll*, BAO, 1731f.). Es habe bei allen Subfirmen Kenntnis der Namen der Firmen und auch der Geschäftsführer gegeben, sodass für die Behörde die Möglichkeit bestanden habe, entsprechende Ermittlungshandlungen vorzunehmen.

Nach einer vom BFG für Mai 2021 anberaumten Ladung zu einer mündlichen Verhandlung brachte der mit einer steuerlichen Spezialvollmacht des Komplementärs betraute Vertreter mit Schreiben vom 12.05.2021 i.w. vor, es liege kein wirksames Auskunftersuchen gemäß § 162 BAO vor, da dieses mit Mail gestellt worden sei. Dieses sei im Bereich der BAO unzulässig. Auch fehle es den Auskunftersuchen an einem Leistungsgebot und somit an Normativität. Außerdem sei kein Hinweis auf die Konsequenz bei Nichtbefolgen ersichtlich. Nach Verweis auf weitere Punkte im Fragenkatalog, die der Judikatur widersprechen würden, wurde ausgeführt, es bleibe dabei, dass einem E-Mail im Anwendungsbereich der BAO die Eigenschaft einer Eingabe nicht zukomme, was analog auch für Erledigungen gelte.

Die angefochtenen Bescheide seien aber auch inhaltlich unvertretbar.

Bereits der Einleitungssatz enthalte einen unauflösbaren Widerspruch, wenn er ausführe, das Unternehmen habe im Prüfungszeitraum Subfirmen beschäftigt, die als Betrugsfirmen einzustufen seien. Bei Leistungserbringung sei § 162 BAO unanwendbar, bei Scheinfakturen hätte es entsprechender Beweise bedurft.

Der Bp Bericht verweigere jede Auskunft darüber, worin der "Betrug" der "Betrugsfirmen" in Bezug auf die Bf konkret bestanden habe.

Ferne gehe es nicht an, einen Bescheid auf der Partei nicht zugängliches Beweismaterial zu stützen. Dieser Grundsatz dulde keine Ausnahme. Genau das liege hier aber vor. Die Bf könne die Zahlungsmoral der Subfirmen nicht kennen.

Dazu komme aus näher dargestellten Gründen methodische Fehlerhaftigkeit.

Es handle sich um Ermittlungs-, Beweis- und Feststellungslosigkeit des Finanzamtes, welche in eine inhaltliche Rechtswidrigkeit münde.

Auf einschlägige Judikatur wird verwiesen und wird diese dargestellt.

Die Feststellungsmängel seien heute – Jahre später und nach Insolvenz der Subfirmen – nicht mehr sanierbar.

Wie sich aus einer BMF-Unterlage zeige, gehe es in aller Regel nicht darum, die materielle Wahrheit zu finden, sondern darum, den Steuerausfall bei den Subfirmen durch Abzugsverbote beim jeweiligen Auftraggeber zu kompensieren.

Diesbezüglich werde auf eine Reihe von VwGH-Entscheidungen bezgl. der Bauwirtschaft verwiesen, in denen der Einspruch durchwegs erfolgreich gewesen sei.

Die eben aufgezeigten Mängel auf der Beweis- und Tatsachenebene würden auf die Wiederaufnahme eins zu eins ausstrahlen.

Die Verfahrenswiederaufnahme und mit ihr auch die angefochtenen F-Bescheide hätte richtigerweise unterbleiben müssen. Sie sei aber verfügt worden, was weitere Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide bedeute.

Das BFG beraumte die angesetzte Verhandlung ab, da der Amtspartei ein ausreichender Zeitraum für eine Stellungnahme zu dem eingebrachten Schriftsatz eingeräumt wurde.

In der Stellungnahme der Amtspartei vom 31.08.2021 brachte das FA i.w. vor, hinsichtlich der 5 str. Subfirmen sei zu Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung bei der Bf bekannt gewesen,

dass die Subunternehmer in den Jahren 2011 – 2013 wiederholt an verschiedene in der Baubranche tätige Unternehmen Schein- bzw Deckungsrechnungen gegen Entgelt über erbrachte Leistungen ausgestellt hätten. U.A. seien auch Rechnungen über an die Bf angeblich erbrachte Leistungen gefunden worden, die vermutlich ebenfalls fingiert gewesen seien. Bei den diesbezüglichen Überprüfungen durch die AP hätten sich rasch Ungereimtheiten iZm den Aufzeichnungen der bezeichneten Gesellschaften herausgestellt.

Die AP habe versucht, die Ungereimtheiten aufzuklären, indem sie dem steuerlichen Vertreter der Bf (Stb) einen Fragenkatalog übermittelt habe sowie durch Befragung des vertretungsbefugten Gesellschafters der Bf als Verdächtigen im Finanzstrafverfahren im Beisein seines Steuerberaters.

Weil die gestellten Fragen nur sehr vage und unkonkret beantwortet worden seien, aber auch keine ergänzenden Unterlagen zu den Antworten vorgelegt worden wären, habe die AP anlässlich einer Besprechung am 08.10.2015 bekannt gegeben, dass sie die Gesellschaft zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO auffordern werde, weil sie bezweifle, dass die benannten Gesellschaften die Leistungen tatsächlich erbracht hätten. Über diese Ankündigung liege ein kurzer Vermerk im Prüfungsprotokoll vor. Eine diesbezügliche schriftliche Dokumentation liege nicht vor. In einem E-Mail vom 12.10.2015 habe der Stb mitgeteilt, dass die Bf alles in ihrer Macht stehende unternommen habe, um sich der Seriosität der fraglichen Fremdleister zu versichern, wenn sich nunmehr diese Gesellschaften als unehrlich herausstellten, treffe die Bf daran kein Verschulden.

Die AP habe am 12.10.2015 die angekündigten E-Mails versendet, welche übertitelt waren mit

"Fragenkatalog AP Bf. KG

Fremdleistungen ...(Name der Gesellschaft)

Aufforderung die Empfänger der als Betriebsausgaben abgesetzten Beträge gem. § 162 BAO genau zu benennen"

Auch die von der AP als Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO qualifizierten Fragenkataloge nebst angehängter Unterlagen, aus denen sich die Verdachtsmomente ergeben hätten, dass die Leistungen der angesprochenen Fremdleister gar nicht erbracht worden seien, seien mittels E-Mail vom 12.10.2015 an den Stb übermittelt worden.

Am 09.11.2015 hätte zu den nachgereichten Kalkulationsunterlagen und Unterlagen zur Empfängerbenennung neuerlich eine Besprechung stattgefunden. Die Beantwortung der Fragenkataloge sei nach Fristverlängerung am 17.11.2015 beim FA eingelangt.

Am 03.12.2015 habe die Schlussbesprechung in Anwesenheit der Organe der KG und des Stb stattgefunden. Der Stb hätte die Niederschrift genau durchlesen wollen und habe sie deshalb mitgenommen. Er hätte zugesagt, die unterschriebene Niederschrift zeitnah an die AP zu mailen. Als dies ausblieb, wurde der AP auf Nachfragen mitgeteilt, dass dem Stb die Vollmacht entzogen worden sei. Dieses Verhalten komme einer Verweigerung der Unterschrift gleich.

Am 22.12.2015 habe die AP von der Bestellung der neuen steuerlichen Vertretung erfahren.

Am 04.01.2016 seien die Prüfungsfeststellungen dem neuen Stb übermittelt worden; dieser habe anschließend Akteneinsicht genommen und resümiert, dass die erweislichen Prüfungsfeststellungen nicht geeignet seien, nach Aufforderung zur Empfängerbenennung die str. Betriebsausgaben zu versagen.

Aus Sicht der AP habe die Stellungnahme des neuen Stb keine neuen Aspekte enthalten, sodass sie am 08.03.2016 die Ausfertigung der Bescheide veranlasst habe, wobei Betriebsausgaben iHv insgesamt EUR 226.415,00 nicht anerkannt worden seien.

Zum nunmehrigen Vorbringen vom 12.05.2021 werde zu den einzelnen Punkten ausgeführt:

Ad A. Kein wirksames Auskunftsverlangen:

Diesem Vorbringen sei entgegen zu halten, dass es sich bei der Empfängerbenennung um eine verfahrensleitende Verfügung handle, die den Gang des Verfahrens erleichtern, beschleunigen und strukturieren soll.

E-Mails dienen der schnellen Kommunikation.

In § 94 BAO sei auch vorgesehen, dass Verfügungen, die nur das Verfahren betreffen, schriftlich oder mündlich erlassen werden können, weil dies ermöglichen soll, dass Verfahrensabläufe spontan festgelegt und gestaltet werden können. Daher könnten solche verbindliche Anordnungen auch erst im Rahmen des das Verfahren abschließenden Bescheides angefochten werden.

Das schriftliche Festhalten der Gründe für eine solche mündliche Verfügung und ihres Inhalts erscheine zweckmäßig. Genau dieser Zweck werde aber auch mit einem E-Mail zur Nachrichtenübermittlung in einem laufenden Rechts- bzw. Prüfungsverfahren erfüllt.

Ad. 2.2. Keine Normativität mangels eines Leistungsgebots, da die Bf in den E-Mails nicht "aufgefordert", sondern "gebeten" worden sei:

Es komme auf das Gesamtbild der Verhältnisse an. Jeder Abgabepflichtige sei sich bewusst, dass den Anordnungen des Prüfers im Hinblick auf den bezeichneten Gegenstand der Überprüfung Folge zu leisten sei.

Ad. 2.3. Kein Hinweis auf die Konsequenz bei Nichtbefolgung bzw. kein Hinweis auf § 162 BAO. Der einleitende Absatz ... laute:

"Sie werden gebeten, die beiliegenden Fragenkataloge innerhalb von 14 Tagen schriftlich zu beantworten und eventuell neue Unterlagen beizulegen. Die Beantwortung ist für jede Firma extra erforderlich."

Aus der Formulierung der E-Mails vom 12.10.2016 sei nicht ohne weiteres zu erkennen, dass es sich um eine Aufforderung gem. § 162 BAO handle, deren Nichtbefolgung die zwingende Aberkennung der Ausgaben zur Folge haben könne.

Aus diversen, vorher ergangenen E-Mails und einem Prüfungsprotokoll ergebe sich aber, dass schon seit einem Vorhalt vom 27.07.2021 festgestanden sei, dass es bei der AP schwerpunktmäßig um die Anerkennung oder Nichtanerkennung der Leistungen der angeführten Subunternehmer gehe.

Mit diesem Vorhalt seien bereits jene Fragen gestellt worden, die bis zum 07.03.2021 weder ausreichend beantwortet noch übliche Grundaufzeichnungen vorgelegt worden seien.

Die Leistungen dieser Bauleister hätten auch den Gegenstand einer Besprechung der AP mit dem gf. Gesellschafter der Bf und dessen Stb gebildet.

Aus der Niederschrift der AP über die Befragung betreffend Details der Leistungen der fünf Dienstleister gehe auch hervor, dass die AP den Vertreter der KG als Verdächtigen für die str. Jahre einvernommen habe. Die Antworten auf die gestellten Fragen seien ausweichend und unkonkret gewesen.

Vom Vertreter der Bf seien Unterlagen zugesagt worden.

Die nächste Besprechung habe dann am 08.10.2015 stattgefunden. Dabei ging es darum, wer das Geld im Namen der str. Fremdleister entgegen genommen hätte und um Anmeldungen beschäftigter Dienstnehmer bei der GKK, welche sich nachträglich als Fälschungen erwiesen hätten. Die AP habe darauf hingewiesen, dass sie gemäß § 162 BAO vorgehen werde. Die AP dürfte damals auf die Rechtsfolge der zwingenden Aberkennung der Betriebsausgaben bei nicht ausreichender Empfängerbenennung hingewiesen haben, denn der Stb habe bereits am 12.10.2015 reagiert und beteuert, dass es keinen gerechtfertigten Grund für eine Empfängerbenennung gebe, da die Bf ohnehin alles in ihrer Macht stehende unternommen habe, um sich von der Seriosität der Subunternehmer zu versichern. Allerdings habe er ausdrücklich nicht darauf Bezug genommen, dass und wie die AP informiert habe, dass sie zur Empfängerbenennung auffordern werde und worauf sie sich dabei stütze. Dem wenig informativen E-Mail vom 12.10.2015 an den Stb habe sie anscheinend die mit "Aufforderung, die als Empfänger der Betriebsausgaben abgesetzten Beträge gem. § 162 BAO genau zu benennen", übertitelten Fragenkataloge zu jeden der fünf angesprochenen Fremdleister

angeschlossen. Die tatsächliche Beantwortung dieser Fragenkataloge, ohne dass neue Tatsachen hervorgekommen seien, sei am 20.11.2015 erfolgt.

In all diesen Schreiben sei nicht problematisiert worden, dass die Aufforderung zur Empfängerbenennung nicht ordnungsgemäß gewesen sei, sondern lediglich, dass sie nicht zulässig gewesen sei, weil die Dienstleister unbeanstandet ihre Leistungen erbracht hätten und ihre vertretungsbefugten Organe Empfänger der angezweifelte Zahlungen gewesen seien.

In weiterer Folge sei die Kzl. Neuböck zum neuen Vertreter bestellt worden, wobei nach Übermittlung der Niederschrift über die Schlussbesprechung und nach Akteneinsicht keine neuen Beweismittel hätten vorgelegt werden können.

Erst mit besonderer Bevollmächtigung des neu einschreitenden Vertreters sei nunmehr die Unwirksamkeit der Aufforderung zur Empfängerbenennung, aber auch das Fehlen ausreichender Ermittlungsergebnisse, dass nicht die Fremdleister, sondern andere Personen die Empfänger der strittigen Zahlungen seien, eingewendet worden.

Die Amtspartei vertrete jedenfalls den Standpunkt, dass die AP mündlich über die rechtlichen Voraussetzungen und die Rechtsfolge einer Aufforderung gemäß § 162 BAO im Rahmen der Besprechung am 08.10.2015 aufgeklärt habe und dass die mit E-Mail versandten iZm der Aufforderung gemäß § 162 BAO stehenden Fragenkataloge diese Ankündigung lediglich ergänzt habe. E-Mails seien im Rahmen dieses Verfahrens zur vereinfachten Übermittlung von Nachrichten verwendet worden und nicht für Anbringen bzw. Erledigungen.

Eine Würdigung der konkreten Fragebeantwortungen, ob die fraglichen Dienstleister tatsächlich die abgerechneten und behaupteten Leistungen erbracht haben und ob vertretungsbefugte Organe die angeblichen Zahlungen für die abgerechneten Leistungen empfangen haben, sei im AP-Verfahren nicht wirklich erfolgt noch seien diesbezüglich geeignete Ermittlungen angestellt worden. Diesbezüglich wären aus Sicht der Amtspartei ergänzende Ermittlungen zu führen.

Ad. "Die Fragenkataloge enthalten bis auf den lapidaren Hinweis auf § 162 BAO nichts, das auf ein solches Auskunftsverlangen schließen ließe. ... "

Die Fragenkataloge zielten auf Sachverhalte ab, die in irgendeiner Form mit der Nachversteuerung von Sachverhalten zu tun hätten, bei denen eine abgabenrechtlich bedeutsame Tätigkeit vorgetäuscht würde, in deren Namen fingierte Rechnungen über Leistungen ausgestellt würden, Deckungsrechnungen ausgestellt würden, bloße Firmenmantel missbräuchlich als Anmeldung von Dienstnehmern verwendet würden, obwohl tatsächlich die angemeldeten Personen als Schwarzarbeiter für operativ tätige Unternehmen unbesteuert Leistungen erbrächten etc.

Insofern wäre der Fragenkatalog an die besonderen Verhältnisse anzupassen.

"1. Wie und auf welche Art ist die Geschäftsverbindung zustande gekommen?"

Auf diese Frage sei der Vertreter nicht eingegangen.

"2. Welche Unterlagen haben Sie abverlangt, um sich von der Existenz der Firmen zu überzeugen?"

Stb: "Einer GmbH darf die rechtliche Existenz nicht abgesprochen werden ..."

Bei dieser Frage gehe es nicht um die rechtliche Existenz im Sinne des UGB, sondern ob eine abgabenrechtlich bedeutsame wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet werde etc.

"3. Waren Sie jemals in den Firmenräumlichkeiten dieser Firmen?"

Stb: "Nicht einordenbar und ihrer Tragweite erschließbar ist die Feststellung, dass der Gf. der Revisionswerberin niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe, zumal im angefochtenen Erkenntnis nicht dargelegt wird, ob und inwieweit dies in der Baubranche üblich ist. Das trifft auch hier den Punkt."

Diese Frage ziele auch auf § 162 BAO ab. Übersehe ein Wirtschaftstreibender ein auffälliges Verdachtsmoment, bringe er nicht die zumutbare Sorgfalt eines redlichen Unternehmers im Sinne des UGB auf, und er müsse für sein sorgloses Handeln und sich darauf für den Abgabengläubiger ergebenden schädlichen wirtschaftlichen Folgen einstehen.

"4. Welche Personen sind für diese Firmen aufgetreten und wie haben Sie sich überzeugt, dass es sich dabei auch tatsächlich um Vertreter dieser Firmen handelt?"

Diese Frage diene zur Abschätzung, wem ein Verhalten tatsächlich zuzurechnen sei.

"6. Welche Unterlagen gibt es, um die Leistungen der Firmen nachzuweisen bzw. zu dokumentieren (Bautageberichte, Bautagebücher, sonstige Kontrollaufzeichnungen, Stunden- oder Anwesenheitslisten ...?)"

Stb: "Sie ist Musterfall einer verpönten Beweislastumkehr...."

Diese Frage könnte im Zusammenhang mit § 162 BAO bedeutsam sein, wenn davon abhängt, ob eine Leistung als erbracht anzusehen sei.

"11. Wie haben Sie sich bei Barzahlungen vergewissert, dass der Unternehmer auch berechtigt ist, für die Firma Bargeld entgegenzunehmen? (z.B. durch Vorlage des Ausweises des Geschäftsführers – Kopie)"

Es werde iZm unüblichen Barzahlungen oft behauptet, die Zahlung für erbrachte Leistungen sei direkt auf einer Baustelle einer Person übergeben worden, der nur mit dem Vornamen bekannt sei, aber sich als befugter Vertreter eines anderen ausgegeben habe. Wer sich auf den Usancen

des Wirtschaftsverkehrs widersprechende Rechtshandlungen berufe, müsse ein gesetztes ungewöhnliches Verhalten auch rechtfertigen können; könne beim Empfänger der Zahlung die Besteuerung nicht überprüft werden, müsse der Zahler nach § 162 BAO eintreten.

Zur von der Bf behaupteten inhaltlichen Unrichtigkeit der angefochtenen Bescheide brachte die Amtspartei i.w. vor, ob Schwächen in der Wortwahl darüber Aufschluss gäben, ob ein Sachverhalt ausreichend ermittelt bzw. gewürdigt worden sei, sei dahingestellt.

Weil die Bf als Bauleisterin tätig sei, seien u.a. auch die bezogenen Fremdleistungen überprüft worden.

Nur bei den 5 in Frage stehenden aus anderen Verfahren bekannten Subleistern habe es auch bei den Geschäftsaufzeichnungen der Bf gehakt. Es seien diesbezüglich gar keine Versuche gesetzt worden, Grundaufzeichnungen vorzulegen, die regelmäßig über die Tätigkeit von Subleistern angefertigt würden bzw. die sich von selbst durch Rückfragen, Korrespondenz etc. ergeben würden.

Dies habe die Prüferin versucht, im Einleitungsteil des Bp-Berichtes anzusprechen.

Zum Vorbringen, bereits der Einleitungsteil des Bp Berichtes stehe mit sich selbst in unlösbarem Widerspruch, führte das FA aus, um von einer ermittlungs- und beweisfreien Bekundung von Behörden zu sprechen, wäre es wohl notwendig, auch die übrigen Teile des Prüfberichtes und die Niederschrift über die Schlussbesprechung durchzugehen.

Zum Vorbringen, das FA verneine, ermittlungs- und beweisfrei Ergebnis machen zu können (dürfen) brachte die Amtspartei vor, die AP habe bezüglich aller Fremdleister die Unterlagen der Jahre 2011, 2012 und 2013 eingesehen. Zusätzlich habe sie einen Fragenkatalog erstellt, der hinsichtlich aller Fremdleister zu beantworten war. Am 01.09.2015 habe sie den Komplementär der Bf einterviewt, welcher die Fragen recht wortkarg und unkonkret beantwortet habe.

Die AP habe es verabsäumt, ihre Verdachtsmomente ausreichend zu konkretisieren und weiter ins Detail zu gehen z.B. welche Korrespondenz es zu einem bestimmten Geschäftsfall gäbe und welche Beweismittel hierfür vorgelegt werden können etc. Die Eignung der gewählten Ermittlungsmethoden seien das Problem gewesen und nicht die Gewinnung eines beweisfreien Ergebnisses das Ziel.

Zum Vorbringen Stb 1.3. und 1.4 brachte die Amtspartei i.w. vor, die AP habe mit ihrem Vorhalt entsprechende Beweismittel beigelegt; dies hätte sie auch im Prüfungsbericht ansprechen sollen. Zu polemischen Anwürfen des Stb wolle die Amtspartei nicht Stellung beziehen; die zit. Erkenntnisse des VwGH würden nicht unmittelbar die vorliegende Beschwerdesache betreffen.

Die rechtlichen Anforderungen an das Auskunftersuchen nach § 162 BAO seien hier erfüllt, weil die Aufzeichnungen eines im Arbeitsbogen abgelegten Prüfungsprotokolls erkennen ließen, dass bei der Besprechung am 8.10.2015 ausgiebig über die angekündigte Aufforderung zur Empfängerbenennung diskutiert worden sei.

Die zweite Frage betreffe das Ergebnis, dass die genannten Empfänger der Geldbeträge nicht jene Empfänger seien, die diese Beträge tatsächlich erhalten hätten.

Auch die Auseinandersetzung mit der Beantwortung auf die Aufforderung zur Empfängerbenennung parallel zu einem Fragenkatalog, der erweisen sollte, ob durch Fremdleister bestimmte Leistungen tatsächlich erbracht worden seien, ob diese Beantwortung eine Weigerung der Empfängerbenennung darstelle, sei nicht nachvollziehbar geführt worden.

Soweit rechtliche Merkmale der Empfängerbenennung nicht erfüllt worden seien, müsste die Aufforderung formal wiederholt werden.

Soweit Ermittlungen nicht ausreichend bzw. in der angemessenen Qualität geführt worden seien, wären diese Ermittlungen zu ergänzen. Der Feststellungsbescheid könne durch nachgeholte Rechtshandlungen im Beschwerdeverfahren saniert werden.

Zum Vorbringen Stb Pkt. 2 brachte das FA i.w. vor, diese Ausführungen würden sich nicht konkret auf die erlassenen Feststellungsbescheide beziehen.

Zum Vorbringen des Stb bezgl. Wiederaufnahme brachte das FA i.w. vor, eine gesonderte Stellungnahme erübrige sich aus näher dargelegten Gründen.

Abschließend führte das FA aus, aus Sicht der Amtspartei ermangele es den Sachbescheiden an dokumentierten Ermittlungen und dem darauf aufbauenden, in freier Beweiswürdigung gewonnenen Ergebnis, ob und dass Gründe gegeben seien für die Aufforderung zur Empfängerbenennung. Ebenso wäre die als Empfängerbenennung erfolgte Vorhaltsbeantwortung daraufhin zu prüfen gewesen, ob sie eine wirksame Empfängerbenennung darstelle oder als Weigerung zu qualifizieren wäre und damit die zwingende Aberkennung der Betriebsausgaben zur Folge gehabt hätte.

Durch Nachholung solcher zielführender Ermittlungen könne die Fehlerhaftigkeit der Bescheide im Beschwerdeverfahren saniert werden.

Soweit das BFG die angefochtenen Bescheide gemäß § 278 BAO aufheben oder einen Ermittlungsauftrag an die Abgabenbehörde erteilen sollte, ersuche die Amtspartei, mit den ergänzenden Ermittlungen betraut zu werden.

Durch vom BFG angeordnete Ermittlungen könnte auch die Frage beleuchtet werden, wer die fraglichen Fremdleistungen erbracht habe, auch wenn seit der angeblichen Ausführung dieser

Leistungen bereits viele Jahre vergangen seien. Die Geschäfts- und Grundaufzeichnungen der Bf könnten hinsichtlich der bemängelten Fremdleistungen noch einmal überprüft werden.

Eine Übersicht, welcher Personal- und Sacheinsatz von Seite der Fremdleister benötigt worden sei, um die angeblich erbrachten Leistungen tatsächlich zu erbringen, sei bisher nicht erstellt worden, ebenso wenig eine Überprüfung, welche Sachmittel und Personal den Fremdleistern tatsächlich zur Verfügung standen, auf Grund eingereichter Abschlüsse beim Firmenbuchgericht bzw. erklärten Anlagevermögens in Zusammenhang mit ihren Steuererklärungen.

Erwägungen

Zur Rechtzeitigkeit der Beschwerde

Sachverhalt:

Am 08.03.2016 wurden Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Feststellung der Einkünfte 2011 bis 2013 gemäß § 188 BAO erlassen. Am letzten Tag der Rechtsmittelfrist wurde um Fristverlängerung angesucht. Die Rechtsmittelfrist wurde mit Bescheid vom 25.04.2016 bis 31.05.2016 verlängert. Am 31.05.2016 langte erneute ein Antrag auf Fristverlängerung ein. Dieser Antrag wurde jedoch mit 09.06.2016, zugestellt am 14.06.2016, abgewiesen. Die Beschwerde wurde am 15.06.2016 zur Post gegeben und langte am 16.06.2016 beim zuständigen Finanzamt ein.

Beweiswürdigung:

Strittig ist, ob die Beschwerde am 15.06.2016 oder am 16.06.2016 eingebracht (in diesem Fall zur Post gegeben) wurde, wobei der Eingangsstempel des FA auf dem Poststück mit "16.06.2016" datiert war, während der Stempel auf dem Briefumschlag (von einer Freistempelmanchine des Steuerberaters) dieses Poststücks mit "15.06.2016" datiert war.

Nachdem das BFG dem FA mitteilte, dass es "auf Grund des Postlaufes vorstellbar" erscheint, dass die Beschwerde "bereits am 15.06.2016 zur Post gegeben wurde", brachte das FA (nunmehr) vor, es werde normalerweise mit dem Eingangsstempel das Datum vermerkt, das auf dem Stempel der Frankiermaschine zu lesen ist. Vermutlich sei das falsche Datum am Stempel "Finanzämter Wien gemeinsame Einlaufstelle" eingegeben worden. Das FA gehe demnach (nunmehr) "von einem rechtzeitigen Einlangen der Beschwerde" aus.

Da (nunmehr) beide Parteien von einer Postaufgabe der Beschwerde am 15.06.2016 ausgehen, schließt sich das BFG in freier Beweiswürdigung dieser Ansicht an. Der Stempel der Freistempelmanchine ist zumindest ein gewisses Indiz für die Aufgabe des Poststücks an diesem Tag (richtig ist das Vorbringen des FA, dass auch ein derartiger Stempel keinen Beweis für die tatsächliche Postaufgabe an diesem Tag darstellt) und ein Postlauf von einem Tag bis zum Einlangen der Beschwerde bei der Behörde ist ebenfalls wahrscheinlich; auch das FA geht (nunmehr) davon aus, dass ein falsches Datum am Eingangsstempel eingegeben wurde. Die Postaufgabe der Beschwerde am 15.06.2016 ist daher der Sachverhalt, der die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 108 Abs 4 BAO werden die Tage des Postlaufs in die Frist nicht eingerechnet.

Die rechtzeitige Postaufgabe ist daher fristwährend.

Gemäß § 110 Abs 1 BAO können gesetzlich festgesetzte Fristen, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden.

Im ggstdl. Fall handelt es sich um die Beschwerdefrist. Diese ist gesetzlich festgesetzt und beträgt gemäß § 245 Abs 1 BAO einen Monat.

Gemäß § 245 Abs 3 BAO ist die Beschwerdefrist auf Antrag von der Abgabenbehörde aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

Gemäß § 245 Abs 4 BAO beginnt die Hemmung des Fristenlaufes mit dem Tag der Einbringung des Antrags und endet mit dem Tag, an dem die Entscheidung über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird.

Mit Ablauf des Tages, an dem die Hemmung des Fristenlaufs endet, beginnt schließlich noch jener Teil der Beschwerdefrist weiterzulaufen, der mit Ablauf des Tages, der dem Tag der Einbringung des Fristverlängerungsantrags vorangegangen ist, noch unverbraucht war.

Im ggstdl Fall wurde dem (ersten) Antrag auf Rechtsmittelfristverlängerung Folge gegeben, die Rechtsmittelfrist wurde mit Bescheid vom 25.04.2016 bis 31.05.2016 verlängert. Am 31.05.2016, dem letzten Tag der Frist, wurde ein weiterer Antrag auf Fristverlängerung eingebracht. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 09.06.2016 abgewiesen und am 14.06.2016 zugestellt. Da das Fristverlängerungsansuchen am letzten Tag der verlängerten Beschwerdefrist, nämlich am 31.05.2016, eingebracht worden war, wurde die Frist zur Einbringung der Beschwerde (wie das FA richtig ausführt) jedenfalls um einen Tag gehemmt. Die Frist zur Einbringung der Beschwerde endete somit einen Tag nach Zustellung des abweisenden Bescheids, somit mit Ablauf des 15.06.2016.

Die Einbringung der Beschwerde am 15.06.2016 (Datum der Postaufgabe) erfolgte daher rechtzeitig.

Rechtsfolgen der unrichtigen Zurückweisung der Beschwerde durch das FA

Das BFG hat gemäß § 278 Abs 1 BAO zuerst zu überprüfen, ob die Beschwerde als unzulässig oder als zu spät eingereicht zurückzuweisen oder als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist.

Sollte dies nicht der Fall sein, dann kann das BFG, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden können, unter gewissen Voraussetzungen den angefochten Bescheid aufheben und die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisen.

In allen anderen Fällen hat das BFG gemäß § 279 BAO immer (d.h. auch erstmals) in der Sache selbst zu entscheiden, wenn die Abgabenbehörde die Beschwerde mit einer formalen Beschwerdeverentscheidung (hier: Zurückweisung der Beschwerde als verspätet) erledigt hat (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 279, Rz. 4; *Salzmann*, BFG Journal 2015,118; BFG 06.11.2019, RV/7105805/2019; BFG 07.01.2019, RV/2100599/2015; BFG 17.02.2015, RV/5101670/2014).

Es hat demzufolge keine Formalentscheidung zu erfolgen, das BFG kann daher gemäß § 278 BAO vorgehen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 279, Rz. 4).

Aufhebung und Zurückverweisung

Voraussetzungen:

Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs 1 BAO steht im Ermessen des Gerichts (vgl. VwGH 09.09.2015, Ra 2015/16/0037). Zulässig ist sie aber nur dann,

- a) wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (§ 278 Abs 1 erster Satz BAO) und
- b) wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes nicht durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen ist oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist (§ 278 Abs 1 zweiter Satz BAO).

Diese "im Rahmen" der sodann zu fällenden Ermessensentscheidung zu berücksichtigenden positiven und negativen Voraussetzungen sind in rechtlicher Gebundenheit zu prüfen. Das Gericht hat die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte zu bezeichnen und zu beurteilen und auch die Frage zu beantworten, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087).

Vgl. VwGH 29.08.2017, Ra 2014/17/0049:

"Der VwGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass § 278 Abs 1 BAO ... den Grundsatz der Entscheidung in der Sache vor einer ausnahmsweisen Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde normiere. Eine solche Aufhebung ist jedenfalls unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die Ausnahmebestimmung (der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung) ist an den Zielsetzungen der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 orientiert, restriktiv (im Sinne eines engen Anwendungsbereiches) zu verstehen (vgl sehr ausführlich VwGH vom 9. September 2015, Ra 2015/16/0037, weiters VwGH vom 1. September 2015, Ro 2014/15/0029, sowie VwGH vom 26. Jänner 2017, Ra 2015/15/0063). Das Verwaltungsgericht muss im Rahmen seiner Entscheidung über die Aufhebung und Zurückverweisung die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte im Hinblick auf die genannten Zielsetzungen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bezeichnen und beurteilen, ob die Durchführung allfälliger Ermittlungsschritte sowie die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit des Verfahrens gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (vgl das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 9. September 2015, Ra 2015/16/0037)."

Das BFG geht davon aus, dass es für die nach der Judikatur des VwGH restriktive Aufhebung unter Zurückverweisung in Fällen mit besonders gravierenden Ermittlungslücken Anwendungsbereiche bleiben müssten; andernfalls hätte der Gesetzgeber eine derartige Möglichkeit gar nicht normiert. Dies muss insbesondere dann gelten, wenn eine Verlagerung der üblicherweise im verwaltungsbehördlichen Verfahren gesetzten Maßnahmen zum Verwaltungsgericht erhebliche Verzögerungen und einen Anstieg der damit verbundenen Kosten zur Folge hätte (BFG 09.02.2021, RV/5101549/2016).

Der VwGH führt im Erkenntnis VwGH 26.06.2014, Ro 2014/03/0063, Gründe für die ausnahmsweise Anwendung der Kassation an. Demnach wird *"Eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen ... daher insbesondere dann in Betracht kommen, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts*

(vgl § 37 AVG) lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat..."

Im (abweisenden) Erkenntnis vom 22.10.2015, Ra 2015/16/0098, bestätigte der VwGH im Ergebnis die Rechtmäßigkeit der Kassation durch das BFG, welches im Beschluss vom 19.08.2015, RV/7200071/2015, u.a. ausgeführt hatte:

"Die Bescheidaufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen, wobei die Ermessensübung zu begründen ist. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens ... Auch ist es nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen ..."

Nach Unger in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 278 BAO, Seite 776, hat das Verwaltungsgericht bei der Ermessensübung u.a. primär abzuwägen, ob es der belangten Behörde Ermittlungsaufträge gemäß § 269 Abs 2 BAO erteilt oder eben einen kassatorischen Aufhebungsbeschluss gemäß § 278 Abs 1 BAO fasst. In Einzelfällen kann auch eine Vornahme selbstständiger Ermittlungen des Verwaltungsgerichtes, welche zwar nicht im Interesse der Raschheit oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden sind, aber aus anderen (zumal Zweckmäßigkeits-)Gründen erfolgen, auf Ebene der Ermessensübung einem Aufhebungsbeschluss entgegenstehen (Hinweis auf Ritz, BAO⁵ § 278 Tz 4 f mwN). Die solcherart vorgenommene Ermessensübung ist zu begründen (mwN).

Unterlassene Ermittlungen durch die belangte Behörde

Mangelhaftigkeit der erstinstanzlichen Bescheide

Allgemeines:

Festzuhalten ist, dass die belangte Behörde die Beschwerde mit einer Formalentscheidung (Zurückweisung wegen Verspätung) erledigte und daher im Rechtsmittelverfahren keine inhaltlichen Ermittlungen durchführte.

In der Begründung der (erst nachträglich über Aufforderung durch das BFG vorgelegten) Wiederaufnahmsbescheide wird auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

Festzuhalten ist, dass die Bescheide über die Feststellung von Einkünften entgegen § 93 BAO keine Begründung enthalten.

Das Fehlen der notwendigen Begründung bewirkt eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens, welche im ordentlichen Rechtsmittelverfahren noch saniert werden kann (*Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren*³, Band 1, § 93, Rz. 14).

Da die Bescheide aufgehoben werden, wird die belangte Behörde im Falle der neuerlichen Erlassung von Feststellungsbescheiden diese zu begründen haben.

Aus der Höhe der einheitlich und gesondert durchgeführten Feststellung der Einkünfte in den jeweiligen Sachbescheiden ist ableitbar, dass die Sachbescheide den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung im Prüfungsbericht folgen.

Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zufolge stützen sich die gesamten Prüfungsfeststellungen auf § 162 BAO.

So ist in "Tz 1 *Fremdleistungen*" vermerkt:

"Am 12.10.2015 (per Mail zugestellt an Steuerberater ...) wurde das geprüfte Unternehmen aufgefordert, gem. § 162 BAO die Empfänger der Bargeldbeträge zu nennen."

"Folgende Feststellungen wurden zu den jeweiligen Firmen getroffen:

A.B. ... Hinzurechnung gem. § 162 BAO 41.941,10 ...

G.H. ...Hinzurechnung gem. § 162 BAO 36.501,00 ...

D.E. ... Die Eingangsrechnung in Höhe von € 15.939,00 kann gem. § 162 BAO nicht anerkannt werden ...

F. GmbH ... Hinzurechnung gem. § 162 BAO 81.180,00..."

Tz 2 lautet: "Nichtanerkennung der Aufwendungen für Fremdleistungen gem. § 162 Abs. 1 BAO".

Es folgen Ausführungen über die Voraussetzungen des § 162 BAO und dessen Anwendung im vorliegenden Fall auf die Leistungen der Fremdfirmen.

Die Nichtanerkennung der str. Fremdleistungen erfolgte somit ausschließlich nach § 162 BAO. Auch die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgte ausschließlich aus diesem Grund (Verweis auf Tz 1 – 4 des Berichts unter "Prüfungsabschluss Wiederaufnahme des Verfahrens").

Formelle Mängel:

Die Aufforderung zur Empfängerbenennung durch die AP erfolgte am 12.10.2015 per Mail an den Steuerberater. Dieser Vorgang ist unbestritten.

Bei der Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO handelt es sich um einen Bescheid, und zwar um eine verfahrensleitende Verfügung iSd § 94 BAO (*Fischerlehner/Brennsteiner*, aaO, § 162, Rz.4). Nach § 244 BAO können derartige Verfügungen nicht abgesondert, sondern erst mit Beschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.

Gemäß § 94 BAO können derartige Verfügungen schriftlich oder mündlich erlassen werden. Die Wirksamkeit von Erledigungen erfolgt durch Zustellung bzw. durch Verkündung.

Für die Frage, ob und mit welchem Inhalt ein mündlicher Bescheid erlassen wurde, ist jene Urkunde entscheidend, die über den Bescheidinhalt und die Tatsache der Verkündung angefertigt wurde (VwGH 19.12.2002, 2002/16/0149).

So kann die Aufforderung zur Empfängerbenennung im Rahmen einer niederschriftlich festgehaltenen Vernehmung durch Verkündung wirksam erfolgen (*Fischerlehner/Brennsteiner*, aaO, § 97, Rz. 3; VwGH 09.06.2020, Ra 2020/13/0001).

Auch ein mündlich verkündeter Bescheid muss die Bescheiderfordernisse gemäß § 93 BAO enthalten. So sind Erledigungen ohne Spruch keine Bescheide (VwGH 26.02.2013, 2010/15/0064).

Die Wirksamkeit von Erledigungen (somit deren rechtliche Existenz) setzt grundsätzlich voraus, dass sie dem Adressaten bekannt gegeben wird. Vor Bekanntgabe entfaltet zB ein Bescheid keinerlei Rechtswirkungen; ein Bescheid gehört erst mit seiner Erlassung dem Rechtsbestand an (*Ritz*, aaO, § 97, Rz. 1).

Wenn die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 31.08.2021 vorbringt, die Aufforderung zur Empfängerbenennung könnte schon vor der Übermittlung mittels E-Mail mündlich erfolgt sein, so kann diesem Vorbringen nicht gefolgt werden.

Die belangte Behörde bringt an anderer Stelle nämlich vor, die AP habe anlässlich einer Besprechung am 08.10.2015 bekanntgegeben, *"sie werde die Gesellschaft zur Empfängerbenennung auffordern ... Über diese Ankündigung liegt ein kurzer Vermerk im Prüfungsprotokoll vor. Eine schriftliche Dokumentation in einem Aktenvermerk oder in einem Vorhalt, wie die beabsichtigte Aufforderung zur Empfängerbenennung begründet werde, was Gegenstand der Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO sei und welche rechtlichen Folgen es habe, wenn der Aufforderung nicht entsprochen werde, liegt nicht vor."*

Demnach handelt es sich um eine Absichtserklärung, nicht aber um die Verkündung eines Bescheids, zumal es auch keine aussagekräftige schriftliche Dokumentation darüber gibt (vgl.

Protokoll Besprechung 8.10.2015: "*Vorhalt mit Aufforderung zu Empfängerbenennung wird erstellt*").

Weiters wird ausgeführt: "*... versandte die Außenprüferin am 12.10.2015 die angekündigten E-Mails ...*".

Aus dieser Darstellung ist klar ersichtlich, dass die Aufforderung zur Empfängerbenennung mit E-Mail übermittelt wurde. Die bloße Ankündigung einer derartigen Vorgangsweise, noch dazu ohne schriftliche Dokumentation über einen etwaigen Bescheidinhalt, ist keine mündliche Verkündung eines Bescheids, da essentielle Bescheiderfordernisse (Spruch, Begründung, Rechtsfolgen) fehlen.

Elektronische Zustellung ist nach § 5bFOnV nur für Erledigungen mittels FinanzOnline vorgesehen. Die Zustellung mittels E-Mail ist unzulässig, da diesbezüglich keine Verordnung des BMF vorliegt (*Fischerlehner/Brennsteiner*, aaO, § 97, Rz 5).

Nimmt eine Abgabenbehörde im Anwendungsbereich der BAO eine gesetzlich (bzw durch Verordnung) nicht vorgesehene Form der Übermittlung des Inhaltes von Erledigungen (zB Zustellung per E-Mail) vor, so bewirkt dies nach hA keine behördliche Erledigung; diesfalls liegt somit ein absolut nichtiger Verwaltungsakt vor (*Ritz*, aaO, § 97, Rz. 7 mwN).

Dies korrespondiert mit der einhelligen Rechtsansicht, dass Anbringen mittels E-Mail keinerlei Rechtswirkungen entfalten, unbeachtlich sind und nicht einmal als unzulässig zurückgewiesen werden müssen. Sie sind auch keiner Mängelbehebung zugänglich (vgl. z.B. VwGH 27.09.2012, 2012/16/0082; BFG 26.09.2019, RV/4100189/2018).

Der Bf ist daher insoweit Recht zu geben, dass schon aus diesem Grund kein wirksames Auskunftersuchen gemäß § 162 BAO vorliegt.

Es liegen aber auch weitere formelle Mängel vor: Keine klare Aufforderung zur Empfängerbenennung; kein Hinweis auf die Sanktion bei Nichterfüllung.

Dies wird auch von der belangten Behörde zugestanden, wenn sie ausführt: "*Dem steuerlichen Vertreter ist hier insoweit zu folgen, weil aus der Formulierung des angesprochenen Emails vom 12.10.2015 nicht ohne weiteres zu erkennen ist, dass es sich hierbei um eine Aufforderung zur Benennung von Empfängern abgesetzter Beträge gemäß § 162 BAO handelt, deren Nichtentsprechung die zwingende Aberkennung der Ausgaben zur Folge haben kann*" (S. 8 Stellungnahme Amtspartei vom 31.08.2021).

Zur Anwendung des § 162 BAO führt VwGH 04.06.2009, 2004/13/0076, aus: "*Wird von § 162 BAO Gebrauch gemacht, so führt dies bei Verweigerung der verlangten Angaben, worunter u.a. die Angabe eines anderen als des tatsächlichen Empfängers zu verstehen ist, auch dann zur Nichtanerkennung der Betriebsausgabe, wenn sie als solche erwiesen oder glaubhaft gemacht*

worden ist. Dies dient bestimmten – die Erfassung der Beträge beim Empfänger betreffenden – Gesetzeszwecken, an denen sich auch die Ausübung des Ermessens, von der Bestimmung Gebrauch zu machen, zu orientieren hat (vgl. etwa Doralt, EStG11, § 4 Tz 271 ff). Das Ermessen ist in der Form einer konkreten Anfrage gemäß § 162 Abs. 1 BAO auszuüben, die allein die unter der erwähnten Sanktion stehende Verpflichtung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO auslöst (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, Zl. 2001/13/0253, m.w.N.).

Im vorliegenden Fall ist eine solche Anfrage nicht aktenkundig und der angefochtene Bescheid nicht auf § 162 BAO gestützt. Der Hinweis der belangten Behörde auf die zitierte Kommentarstelle geht daher ins Leere."

Im ggstdl Fall wurden die angefochtenen Bescheide zwar – ausschließlich – mit § 162 BAO begründet; diese Begründung ist jedoch nicht tragfähig, da die Anfrage per Email übermittelt wurde und sich auch nicht konkret auf § 162 BAO mit dessen zwingender Rechtsfolge bezog.

Tatsächlich sind die angefochtenen Bescheide nicht auf § 162 BAO gestützt, da schon der Form nach keine korrekte Aufforderung nach § 162 BAO vorliegt.

Inhaltliche Mängel:

Allgemeines:

§ 162 BAO Gesetzestext:

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

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

Lehre (vgl. Fischerlehner/Brennsteiner, aaO., § 162):

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, beim anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Empfänger vom Abgabepflichtigen konkret genannt wird. Es dürfen aber keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden.

Ob die Aufforderung zur Empfängerbenennung erfolgt, liegt im Ermessen der Behörde. Sie hat dem Sinn des Gesetzes und den Vorstellungen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entsprechen.

Eine Aufforderung der Abgabenbehörde ist dann gerechtfertigt, wenn ein Verdacht bzw zumindest eine qualifizierte Vermutung besteht, dass die erhaltene Zahlung beim Empfänger nicht der Besteuerung unterzogen wurde. Dies kann idR beispielsweise bei Schmiergeldzahlungen, Schwarzgeschäften oder sonstigen problematischen Geschäftspraktiken angenommen werden. (Vgl. *Lang/Raffeltsberger* in VWT 2021, 198, Empfängerbenennung nach § 162 BAO – Systematik und aktuelle Judikatur mit Hinweis auf VwGH 28.05.1997, 94/13/0230: "*War erwiesen, daß der in den Rechnungen genannte Leistungserbringer weder an der angegebenen Adresse noch sonst wo als existent auffindbar war, dann bestand für die Abgabenbehörde ausreichender Anlaß, von der Beschwerdeführerin die Benennung jenes Steuerrechtssubjektes zu begehren, an welches sie die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen nun tatsächlich geleistet hatte.*")

Empfänger ist der Vertragspartner des Stpfl, der an den Stpfl geleistet und dafür die Gegenleistung empfangen hat. Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, so kann diese Person nicht als Empfänger angesehen werden.

Der Abzug der Aufwendungen ist mit der Namhaftmachung von Personen noch nicht gesichert. Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge sind, hat die Behörde den Abzug zu versagen (zB Einschaltung von Briefkastenfirmen, Unauffindbarkeit oder völlige Unbekanntheit einer Person an der angegebenen Adresse).

Die Antwort des Stpfl. auf das Verlangen nach exakter Empfängerbenennung ist – wie alle anderen Sachverhaltsangaben – im Rahmen der freien Beweiswürdigung von der Abgabenbehörde zu würdigen. So ist die zB die Frage, welche Gepflogenheiten etwa bei Geschäftsanbahnungen üblich sind, eine sachverhaltsbezogene Frage, sodass hiezu Feststellungen zu treffen sind.

Die Aufwendungen sind bei Verweigerung der betreffenden Angaben auch dann zwingend nicht anzuerkennen, wenn die Tatsache der betrieblich veranlassten Zahlung an sich unbestritten ist. Für eine Schätzung der Aufwendungen bleibt diesfalls kein Raum.

Judikatur des VwGH:

Der VwGH geht in seiner Rechtsprechung von folgenden Maßstäben bei der Anwendung des § 162 BAO aus:

Grs. ist einer Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wird, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (VwGH in ständiger Rechtsprechung, vgl. zB VwGH 07.06.2021, Ra 2021/13/0035).

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. zB VwGH 31.08.2020, Ra 2020/15/0022; VwGH 31.05.2006, 2002/13/0145; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005). Die Antwort des Steuerpflichtigen auf Verlangen nach exakter Empfängerbenennung ist – wie alle anderen Sachverhaltsangaben – im Rahmen der freien Beweiswürdigung von der Abgabenbehörde zu würdigen (vgl. VwGH 14.10.2010, 2008/15/0124).

Um § 162 BAO zu entsprechen, muss die Unfähigkeit des Stpfl., den wahren Zahlungsempfänger bekannt zu geben, unverschuldet sein (VwGH 07.06.2021, Ra 2021/13/0035).

Im der Planung eines Hotelumbaus in Kroatien entspricht es nach VwGH 07.06.2021, "ohne jeden Zweifel der nach den Umständen gebotenen und auch zumutbaren Sorgfalt, bei einer Barzahlung (überdies außerhalb Österreichs) in Höhe von 100.000 € zu prüfen, wer jene Person ist, die diese Zahlung entgegennimmt. Eine derartige Prüfung ist – wie auch der vorliegende Fall zeigt – schon allein im Interesse des Zahlenden selbst geboten, um allenfalls eine Rückforderung geltend machen (und durchsetzen) zu können. Im Hinblick auf § 162 BAO ist diese Prüfung geboten, um die aus diesen Einnahmen erzielten Einkünfte beim Empfänger (allenfalls) der Besteuerung unterwerfen zu können."

Der VwGH verlangt in seiner neueren Rechtsprechung somit auch die Prüfung, ob der Abgabepflichtige Sorgfaltspflichten verletzt hat und ihm somit ein Verschulden an der nicht erfolgten Empfängerbenennung angelastet werden kann (so auch VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059). In dieser Entscheidung (zur Baubranche) führt der VwGH aus, es dürften keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zur Empfängerbenennung erteilt werden. "Offenbar unerfüllbar" seien derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger namhaft zu machen, vorliege. Es dürfe nicht in der Macht es Stpfl. gestanden haben, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (mit Verweis auf VwGH 09.06.2020, Ra 2020/13/0001).

Nach VwGH wird damit die Einhaltung von Sorgfaltspflichten des Stpfl. bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen verlangt.

Der VwGH judiziert, Feststellungen der Behörde (bzw. des BFG), von Stpfl. sei zu erwarten, dass sie sich vor der Erteilung des Auftrages Klarheit darüber verschafften, ob die ihm bis dahin offensichtlich unbekannten Firmen an den vermeintlichen Firmenstandorten tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausübe, seien nicht einordenbar und in ihrer Tragweite nicht erschließbar, solange im angefochtenen Erkenntnis nicht dargelegt werde, ob und inwieweit dies in der Baubranche im Streitzeitraum üblich gewesen sei (VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059; VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064).

Nach VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059, kann es eine Verletzung von Sorgfaltspflichten begründen, wenn die für das Bestehen solcher Geschäftsbeziehungen üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung selbst (insbesondere Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher etc.) nicht vorgelegt wurden. Allerdings sei das BFG nicht auf das Vorbringen der Revisionswerberin eingegangen, dass bei kommerziellen Bauvorhaben wie im vorliegenden Fall die Bautagebücher von der Bauleitung geführt würden.

Es könne daher nicht überprüft werden, ob die Revisionswerberin ihre Sorgfaltspflichten verletzt habe und ihr somit ein Verschulden an der nicht erfolgten Empfängernennung angelastet werden könne. Das BFG werde daher im fortgesetzten Verfahren unter Wahrung des Parteienghört Feststellungen darüber treffen müssen, ob es den Gepflogenheiten bei kommerziellen Bauvorhaben im Streitzeitraum entsprochen habe, die Firmensitze der beauftragten Unternehmer aufzusuchen und welche Unterlagen üblicherweise bei derartigen Bauvorhaben beim Auftraggeber vorhanden seien und damit vorgelegt werden könnten.

Allgemeine Aussagen dahingehend, dass es sich bei der Baubranche um eine Risikobranche handle, bei der eine erhöhte Sorgfalt beim Eingehen von Geschäftsbeziehungen zu Grunde zu legen sei, können Feststellungen zu den diesbezüglichen Gepflogenheiten nicht ersetzen (VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064).

Nach VwGH 24.01.2018, Ra 2015/13/0032 (Bauleistungen) hat das BFG die Einstufung der Subfirmen als Betrugsfirmen nachvollziehbar begründet, indem zu jedem der 14 Subunternehmen dargelegt worden sei, aufgrund welcher konkreten Umstände (Unauffindbarkeit des Geschäftsführers des Subunternehmens, kein Firmensitz an der Rechnungsadresse, Kassaquittungen nicht vom Geschäftsführer unterzeichnet, keine Nennung der Personen, die an Stelle des Geschäftsführers die Gelder in Empfang genommen hätten, Aussagen vorgeblicher Arbeitnehmer, etc.) es im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis gelangt ist, dass die genannten Subunternehmen nicht als Leistungserbringer und damit auch nicht als Empfänger der abgesetzten Beträge anzusehen seien. Dass das BFG seine Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise gepflogen hätte, zeige die Revision nicht auf. Das Vorbringen des Revisionswerbers, die Vertragspartner seien laufend überprüft, Firmenbuchabfragen durchgeführt, Gewerbeberechtigungen dokumentiert und ab einem bestimmten Zeitpunkt auch die "HUF-

Abfragen" vorgenommen worden, wurde vom VwGH im Hinblick auf die Ausführungen des BFG, wonach die OG damit ihren Sorgfaltspflichten bei der Aufnahme von Geschäftsbeziehungen nicht ausreichend nachgekommen sei, als nicht stichhaltig qualifiziert; dies deswegen, weil der Revisionswerber den Ausführungen des BFG, wonach die OG die für das Bestehen solcher Geschäftsbeziehungen üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung selbst (insbesondere Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Besprechungsprotokolle, Bautagebücher, diversen Schriftverkehr) nicht habe vorlegen können, nicht konkret entgegen getreten sei.

Zum Vorbringen des Revisionswerbers, die Bauleistungen seien tatsächlich erbracht und die Zahlungen geleistet worden, sei auf die Judikatur des VwGH zu verweisen, wonach der Umstand, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen seien, einer Absetzung der geltend gemachten Zahlungen als Betriebsausgaben nach § 162 BAO selbst dann entgegenstehen, wenn vom tatsächlichen Vorliegen geleisteter Zahlungen an unbenannt gebliebene Empfänger auszugehen sei.

Im Erkenntnis VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054 (Baugewerbe), hatte das BFG die Ansicht vertreten, *"dass es sich bei den Subunternehmern nicht um die tatsächlichen Empfänger der hier in Rede stehenden Beträge gehandelt habe. Dies insbesondere deswegen, weil der Prüfer an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit vorgefunden habe, der Geschäftsführer der Revisionswerberin niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe und die Unterschriften der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer nicht mit den Unterschriften auf den Verträgen übereinstimmten, welche die Revisionswerberin mit den Subunternehmern abgeschlossen habe. Auch den Zahlungen der Revisionswerberin auf Bankkonten der Subunternehmer komme - so das Bundesfinanzgericht weiter - keine Bedeutung zu, weil "diese Zahlungen vom vorgeschobenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden" können."*

Diese Ausführungen qualifizierte der VwGH im Hinblick darauf, dass es sich bei den in Rede stehenden Subunternehmern um – rechtlich existente – Gesellschaften mit beschränkter Haftung handle, als *"nur bedingt nachvollziehbar"*.

So sei die Feststellung, dass der Geschäftsführer der Revisionswerberin niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe, zumal im angefochtenen Erkenntnis nicht dargelegt worden sei, ob und inwieweit dies in der Baubranche üblich sei, *"nicht einordenbar und in ihrer Tragweite erschließbar."*

Der VwGH führt weiter aus:

"Da es sich bei den Subunternehmern um - rechtlich existente - Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, wird mit den Feststellungen, wonach "an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit gefunden werden" konnten,

und dem Hinweis darauf, dass "zwischen den Musterzeichnungsunterschriften und den gegenüber der (Revisionswerberin) abgegeben Unterschriften" regelmäßig Diskrepanzen bestehen, noch nicht dargetan, dass die besagten Subunternehmer als "Briefkastengesellschaften", die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpfen, zu qualifizieren sind (vgl. dazu das Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2005/13/0030, mwN)."

Laut VwGH 19.12.2007, 2005/13/0030, hat die belangte Behörde nicht festgestellt, "Dass es sich bei der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment sohin um eine Gesellschaft gehandelt hätte, welche bloß als "Briefkasten" zu bezeichnen sei ... Die Ausführungen der belangten Behörde über vermutete "Rückflüsse" von der W - Warenhandelsgesellschaft Establishment können solche Feststellungen nicht ersetzen. Dass die W - Warenhandelsgesellschaft Establishment keinen geschäftlichen Betrieb gehabt habe und deshalb die in Rede stehende Leistung (Verkauf und Lieferung der Operationsschürzen, die sie selbst beim Erzeuger, dem schwedischen Unternehmen G., eingekauft habe) nicht habe erbringen können (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2002/13/0145 und 0146), hat die belangte Behörde nicht festgestellt."

Nach VwGH 14.12.2005, 2001/13/0253, könnte die fehlende Angabe einer "aktuellen" Adresse einer Person, an dessen Identität ebenso wie an dessen Funktion als tatsächlicher Zahlungsempfänger keine Zweifel bestehen, für sich allein noch nicht als Nichterfüllung des Auftrags zur Empfängerbenennung angesehen werden.

Der Aufforderung nach § 162 BAO ist nach VwGH 25.05.2004, 2001/15/0019, "dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind. Die Unauffindbarkeit und die völlige Unbekanntheit einer Person auch an der angegebenen Adresse sind ausreichend maßgebliche Gründe für diese Vermutung ... Die Beh durfte daher davon ausgehen, dass eine Nennung des Empfängers iSd § 162 BAO durch die abgabepflichtige KG unterblieben ist. Die mit dem Unterbleiben der Empfängerbenennung verbundene Verweigerung der Anerkennung der entsprechend geltend gemachten Aufwendungen entspricht dem Gesetz."

Ebenso ist die Ablehnung der beantragten Aufwendungen gemäß § 162 BAO nach VwGH 31.01.2001, 98/13/0156, rechtmäßig, wenn im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt wurde, "dass von der Beschwerdeführerin an ihre Kunden, insbesondere an Apothekenunternehmungen, Warenlieferungen ohne Rechnungslegung, so genannte "Naturalrabatte", geliefert worden seien. Entsprechende Lagerabgangsbelege, aus denen die Empfänger dieser Lieferungen ersichtlich gewesen sind, wurden nur teilweise aufbewahrt. Nach einer Aufforderung im Sinne des § 162 BAO wurde nur jener Wareneinsatz als Aufwand anerkannt, der durch (aufbewahrte) "Lagerabgangsbelege" ausgewiesen war; der übrige Teil des Wareneinsatzes wurde nicht als Aufwand anerkannt."

Konkrete inhaltliche Mängel der Bescheide:

Wie von der Amtspartei in ihrer Stellungnahme vom 21.08.2021 ausgeführt, ermangelt es den Sachbescheiden an dokumentierten Ermittlungen, ob und dass Gründe gegeben sind für die Aufforderung zur Empfängerbenennung. Warum die Leistungserbringung jeder einzelnen der angesprochenen Fremdleister angezweifelt wird, ist aus dem Prüfungsbericht nicht ausreichend erkennbar. Hinweise auf im Vorhalt mit Fragenkatalogen beigelegte Beweismittel, aus denen erkennbar ist, warum die belangte Behörde die Leistungserbringung der einzelnen Fremdleister angezweifelt hat, fehlen im Prüfungsbericht.

Es ist jedoch aus den vorliegenden Ermittlungsergebnissen sehr wohl ableitbar, dass die Erbringung der str. Leistungen als zweifelhaft angesehen werden kann, was jedoch nicht ausreichend dokumentiert wurde. So erfolgten alle Zahlungen in bar; wer die Gelder übernommen hat und ob diese Personen vertretungsbefugt für die leistungserbringende Subfirma waren, ist zum Teil unklar; die Firmenadressen der Subfirmen wurden in keinem Fall aufgesucht; Bautagebücher und andere Unterlagen wurden nicht vorgelegt; Unterschriften stimmten mit den Musterzeichnungen nicht überein; Dienstnehmer der Fremdfirmen wurden zum Schein angemeldet etc.

Ferner wurden die Gründe, warum die genannten Empfänger der abgesetzten Beträge nicht die tatsächlichen Empfänger sind, iSd Judikatur des VwGH nicht ausreichend dargelegt, und wurden diesbezügliche Ermittlungen unterlassen.

So fehlen jedwede Feststellungen, ob es den Gepflogenheiten in der Baubranche im Streitzeitraum entsprochen habe, die Firmensitze der beauftragten Unternehmer aufzusuchen; die Zahlungen bar empfangen zu haben; welche Unterlagen üblicherweise bei derartigen Bauvorhaben beim Auftraggeber vorhanden seien und damit vorgelegt werden könnten und wie hoch die üblichen Stundensätze in der Baubranche im Streitzeitraum waren.

Allgemeine Aussagen dahingehend, dass es sich bei der Baubranche um eine Risikobranche handle, bei der eine erhöhte Sorgfalt beim Eingehen von Geschäftsbeziehungen zu Grunde zu legen sei, können Feststellungen zu den diesbezüglichen Gepflogenheiten nicht ersetzen (VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064).

Da es sich bei den Fremdleistern um rechtlich existente GmbHs handelte, können Feststellungen, wonach keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit gefunden wurden, dass zwischen den Musterzeichnungsunterschriften und anderen Unterschriften regelmäßig Diskrepanzen bestehen, der Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften nicht aufgesucht wurde und die Zahlungen in bar geleistet wurden etc., für sich allein noch nicht ausreichend dafür betrachtet werden, dass die besagten Subunternehmer als

"Briefkastengesellschaften", die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpfen, zu qualifizieren sind oder aus anderen Gründen die Leistung nicht erbracht haben.

Laut Stellungnahme der belangten Behörde vom 21.08.2021 liefern die Prüfungsfeststellungen "*zumindest Indizien dafür*", dass die Fremdleistungen von den angegebenen Fremdleistern tatsächlich erbracht wurden. Es wurden jedoch weitere Ermittlungen unterlassen, um diese Indizien zu verifizieren oder zu widerlegen.

So wurde etwa die beantragte Einvernahme des Gesellschafters V. U, bis dato nicht durchgeführt; die Geschäfts- und Grundaufzeichnungen der Subunternehmer im Hinblick auf die tatsächliche Erbringung der Leistungen nicht (ausreichend) überprüft; eine Übersicht, welcher Personal- und Sacheinsatz von Seiten der Fremdleister benötigt wurde, um die in Frage stehenden Leistungen tatsächlich erbringen zu können, nicht erstellt; das den Fremdfirmen tatsächlich zur Verfügung stehende Personal und tatsächlich zur Verfügung stehende Sachmittel, etwa auf Grund eingereichter Jahresabschlüsse bzw. erklärten Anlagevermögens nicht überprüft und die Höhe der auftragsrelevanten Stundensätze nicht nachvollziehbar dargelegt.

Nicht nachvollziehbar sind hingegen die Ausführungen der Bf in der Stellungnahme vom 12.05.2021, die Bescheidmängel müssten zur Stattgabe der Beschwerde führen. Im Hinblick auf unterlassene Ermittlungen ist darauf hinzuweisen, dass der Sachverhalt nach § 115 BAO – unter Beachtung der Mitwirkungspflichten des Stpfl. – grs. von Amts wegen zu ermitteln ist und im Beschwerdeverfahren das BFG gemäß § 269 BAO alle diesbezüglichen Befugnisse und Obliegenheiten der Abgabenbehörde hat.

Im ggstdl. Fall ist ungeklärt, ob und in welchem Umfang die Subunternehmer die str. Leistungen erbracht haben bzw. ob die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge iSd § 162 BAO genannt wurden.

Dieser Sachverhalt ist in einem mängelfreien Verfahren rechtlich einwandfrei zu ermitteln.

Eine Stattgabe der Beschwerde würde dann erfolgen, wenn feststeht, dass die genannten Fremdfirmen die str. Leistungen tatsächlich zur Gänze erbracht haben.

Davon kann jedoch nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen keine Rede sein.

Anwendung des § 278 Abs 1 BAO auf den konkreten Fall

Wie dargelegt, wurden umfangreiche Ermittlungen unterlassen. Evident ist, dass bei deren Durchführung anders lautende Bescheide hätten erlassen werden können.

Auch wenn die Verwaltungsgerichte grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden haben (vgl. etwa VwGH 01.9.2015, Ro 2014/15/0029), erweist sich im gegenständlichen Fall im Hinblick auf den Umfang der noch durchzuführenden Ermittlungen und das Erfordernis von Außendiensthandlungen, die Zurückverweisung der Sache an das FA als zweckmäßig.

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

Dazu kommt noch, dass das FA im Beschwerdeverfahren keine Ermittlungsschritte gesetzt hat, da die Beschwerde mit einer Formalentscheidung erledigt wurde. Es ist daher auf Grund der Anzahl der noch durchzuführenden Ermittlungen nicht zu erwarten, dass diese durch das BFG rascher durchgeführt werden könnten oder zu einer Kostenersparnis führen würden. Es erscheint zudem nicht im Interesse der Raschheit gelegen, dass eine weitere Behörde, nämlich das BFG, in demselben Sachverhaltskomplex Ermittlungsaufträge vergibt, Vorhalteverfahren durchführt, und die jeweils andere Partei von Antworten, Eingaben und Stellungnahmen in Kenntnis setzt. Überdies hat die belangte Behörde selbst angeregt, die erforderlichen Ermittlungen durchzuführen.

Das Kriterium der Billigkeit spricht dafür, gegenüber einer Partei bereits im erstinstanzlichen Verfahren vor der Abgabenbehörde ein ordnungsgemäßes Beweisverfahren und somit insgesamt ein mängelfreies, die Parteienrechte wahrendes Ermittlungsverfahren nach den §§ 114 ff BAO durchzuführen. Die Anordnungen des Gesetzgebers würden aber unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens wesentlicher Ermittlungsschritte einer Verwaltungsbehörde zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor das Verwaltungsgericht käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn ein Verwaltungsgericht, statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Organisation ist, die erstmals alle Aspekte des entscheidungswesentlichen Sachverhalts ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.

Abstellend auf diese Erwägungen sprach daher auch die vom Gericht vorgenommene Ermessensübung im vorliegenden Fall für eine Aufhebung unter Zurückverweisung gemäß § 278 BAO.

Die belangte Behörde wird daher im fortgesetzten Verfahren einen formal und inhaltlich gesetzeskonformen Bescheid nach § 162 BAO zu erlassen haben, wobei auch das Ermessen hinsichtlich der Voraussetzungen für das Verlangen nach § 162 BAO zu begründen sein wird. Nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen ist die Erbringung der str. Leistungen durch die

angeblichen Empfänger der Zahlungen zweifelhaft. Die Gründe dafür sind im Bescheid nach § 162 BAO nachvollziehbar darzulegen.

Nach Beantwortung des Verlangens nach § 162 BAO wird die Behörde die oben dargestellten fehlenden, weiteren Ermittlungen unter Wahrung des Parteiengehörs durchzuführen haben.

Die Fragenkataloge werden zu überarbeiten, zu konkretisieren und noch einmal von der Bf zu beantworten sein.

So wird der Gesellschafter V. U, einzuvernehmen sein und die behaupteten Leistungen und Zahlungen nachzuweisen haben sowie, soweit verfügbar und noch nicht einvernommen, die Geschäftsführer der genannten Fremdfirmen.

Der Komplementär Y. Z. wird nochmals einzuvernehmen sein. Er wird nachzuweisen haben, welche Unterlagen (Korrespondenz, Bautagebücher, Leistungskatalog etc.) es zu jedem Geschäftsfall gab und welche Beweismittel dazu vorgelegt werden können.

Die getätigten Barzahlungen werden im Hinblick auf ihre Durchführung und deren Modalitäten (durch wen und wo erfolgte die Übergabe; wer empfing die Beträge und war der Empfänger vertretungsbefugt; wie wurde das überprüft etc) nochmals zu beleuchten sein.

Die Geschäfts- und Grundaufzeichnungen der genannten Fremdfirmen werden abzuverlangen und im Hinblick auf die tatsächliche Erbringung der Leistungen zu überprüfen sein.

ZB wird eine Übersicht, welcher Personal- und Sacheinsatz von Seiten der Fremdleister benötigt wurde, um die str. Leistungen tatsächlich erbringen zu können, zu erstellen sein. Das den Fremdfirmen tatsächlich zur Verfügung stehende Personal und die bestehenden Sachmittel werden im Vergleich zu ermitteln sein. Dazu werden auch die eingereichten Jahresabschlüsse und Steuererklärungen zu überprüfen sein.

Die Stundensätze bei jedem Auftrag werden zu ermitteln und nachvollziehbar darzustellen sein.

Die Ausführungen, es handle sich um Betrugsfirmen, welche Scheinrechnungen ausstellen bzw. zwei Firmen seien für die Ausstellung von Scheinrechnungen verwendet worden, ohne dass die tatsächlichen Firmen davon gewusst hätten, werden auf Grund von Ermittlungsergebnissen nachvollziehbar zu begründen sein.

Zu ermitteln wird sein, welche Sorgfaltspflichten im Baugewerbe und Baunebengewerbe in den Streitjahren bestanden, insbesondere ob und inwieweit es in der Baubranche in den Streitjahren üblich war, dass Zahlungen in der vorliegenden Größenordnung bar gezahlt werden; dass der Firmensitz der Subunternehmer nicht aufgesucht wurde; dass es nicht immer schriftliche Kooperationsverträge mit betroffenen Firmen gab; dass Bautagebücher und

sonstige Unterlagen zum jeweiligen Auftrag nicht existierten bzw. nicht vorgelegt werden konnten; welche Stundensätze bei derartigen Aufträgen üblich waren und welche Prüfschritte im Hinblick auf Subunternehmer durch ein auftragserteilendes Unternehmen in der Baubranche generell üblich waren.

Diese Gepflogenheiten werden etwa durch die Einholung eines Sachverständigengutachtens zu ermitteln sein (vgl. BFG 16.03.2021, RV/7104669/2020; BFG 15.06.2021, RV/7102108) und es wird nachvollziehbar zu beurteilen sein, ob diesen Gepflogenheiten bei vorliegenden Geschäftsfällen entsprochen wurde oder nicht.

Ergebnis

Sollte nach dem Ergebnis der skizzierten Ermittlungsschritte feststehen, dass die Bf ihrer sich aus § 162 Abs 1 BAO ergebenden Verpflichtung nachgekommen ist, tritt die Rechtsfolge des § 162 Abs 2 BAO nicht ein.

Tritt dagegen die Rechtsfolge nach § 162 Abs 2 BAO ein, bleibt für eine Glaubhaftmachung bzw. für eine Schätzung der Aufwendungen kein Raum, weil sonst das Ziel des § 162 BAO nicht erreicht würde (vgl. VwGH 25.04.2013, 2013/15/0155).

Die Bestimmung des § 162 BAO soll sicherstellen, dass die benannten Personen die tatsächlichen Empfänger der Aufwendungen sind (vgl. VwGH 15.9.1999, 99/13/0150). Die Nennung der tatsächlichen Empfänger garantiert die Anerkennung der betreffenden Aufwendungen noch nicht, diesbezüglich ist in freier Beweiswürdigung zu entscheiden (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 162 Rz 7a unter Hinweis auf VwGH 11.05.1983, 83/13/0030, 0031).

Es wäre daher, falls die genannten Ermittlungen in Zusammenhang mit den bisherigen Ermittlungsergebnissen dazu führen, dass von einer § 162 BAO entsprechenden Empfängerbenennung auszugehen ist, eine Prüfung der betreffenden Aufwendungen der Höhe nach vorzunehmen und gegebenenfalls mit Schätzung gemäß § 184 BAO vorzugehen.

Die angefochtenen Bescheide sind nach § 278 Abs 1 BAO mit Beschluss aufzuheben und die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen. Dies ist sowohl im Interesse der Raschheit der Entscheidung gelegen als auch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden und erweist sich daher als zweckmäßig. Dagegen sprechende Billigkeitsgründe liegen nicht vor.

Aufzuheben sind auch die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren, da diese zur Begründung ausschließlich auf die Feststellungen der AP verweisen und daher die unterlassenen Ermittlungen, die zu anders lautenden Bescheiden führen können, im Ergebnis in gleicher Weise auch die Wiederaufnahmsbescheide betreffen.

Die Beschwerdevereinscheidungen sind ebenfalls aufzuheben, da ihre Wirkung durch den Vorlageantrag nicht berührt wird (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 278 Tz 7).

Auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung konnte bei Vorliegen einer Formalentscheidung gemäß § 274 Abs 3 Z 3 BAO verzichtet werden, zumal umfangreiche schriftliche Stellungnahmen beider Parteien vorliegen, die unisono von wesentlichen fehlenden Ermittlungen im erstinstanzlichen Verfahren ausgehen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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.

Die Lösung ggstdl. Rechtsfragen folgt der dargestellten Judikatur des VwGH, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Wien, am 23. Dezember 2021