

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***19*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***22***, über die Beschwerde vom 2. März 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 29. Jänner 2016 betreffend die Körperschaftsteuer 2012 Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 und 2013, St.Nr.: ***23***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. Februar 2022, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2013 wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer wird in Höhe von 57.220,00 € festgesetzt

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine GmbH, die in den Jahren 2012 und 2013 unter anderem im An- und Verkauf, in der Verwaltung bzw. im Neu- und Umbau von Immobilien tätig war.

Herr ***1*** (Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf.) war zu 51 % und Herr ***2*** (Gesellschafter der Bf.) zu 49% an ihr beteiligt.

Im Zuge einer Außenprüfung, wurde in der Niederschrift vom 27.01.2016 festgehalten, dass die Bf. an einem von ihr angekauften Objekt, in ***24***, Umbauarbeiten durchführte.

Diese Arbeiten wären von österreichischen und von ungarischen Unternehmen ausgeführt worden. Die von den ausländischen Unternehmen an die Bf. in den Jahren 2012 und 2013 fakturierten Kosten für Bauarbeiten hat die Bf. als Betriebsausgaben im nachfolgend dargestellten Ausmaß geltend gemacht:

2012	
3 Bau Kft	35.000,00 €
7 Kft	65.000,00 €
Gesamt	100.000,00 €
2013	
10 Kft	418.479,00 €
13 E.BT	20.000,00 €
Gesamt	438.479,00 €

Die Außenprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die Umbauarbeiten nicht von den ungarischen Unternehmen ausgeführt worden wären, diese auch nicht die Rechnungen an die Bf. erstellt hätten und nicht die Empfänger der als Aufwand verbuchten Geldbeträge gewesen wären. Feststände, dass die Umbauarbeiten am betreffenden Objekt tatsächlich durchgeführt wurden. Nicht nachvollziehbar sei hingegen ihr genauer Umfang gewesen. Welche Personen diese Umbauarbeiten geleistet hätten, konnte auf Grundlage von Aufzeichnungen der Bf. lediglich in Bezug auf österreichische, nicht jedoch im Zusammenhang mit den genannten ungarischen Unternehmen geklärt werden.

Diese Schlussfolgerungen basierten auf nachfolgende zu den einzelnen ungarischen Unternehmen getroffenen Feststellungen:

1) *3*** Bau Kft., HU-***4***, UID ***5*****

In der Rechnung an die Bf. vom 5.10.2012 über diverse Bauarbeiten in Höhe von 35.000,00 € war das ungarische Unternehmen als Leistungserbringer genannt. In der Faktura wurde die

ungarische Umsatzsteuer ausgewiesen, sie wurde bar bezahlt. Für diese Baustelle gab es keine Meldung bei der Zentralen Koordinationsstelle (ZKO).

Ein Auskunftersuchen an die ungarische Finanzbehörde hat ergeben:

- Das ungarische Unternehmen hätte nach Auskunft ihres Geschäftsführers ***6*** im Jahre 2012 und auch davor keinen Geschäftskontakt zur Bf. gehabt;
- Es habe im Jahre 2012 keine Arbeiten im Ausland verrichtet;
- Das ungarische Unternehmen habe die vorliegende Rechnung, die nicht am Computer erstellt worden wäre, nicht ausgestellt. Zum Vergleich wurde ein Muster des ausländischen Unternehmens von am Computer ausgefertigten Rechnungen übermittelt.
- Die auf den Fakturen verwendeten Stempelabdrucke wären nicht jene des ungarischen Unternehmens gewesen, ebenso wären die Drucktypen auf den Rechnungen nicht ident gewesen.

2) *7*** Kft, HU ***8***-UID ***9*****

In der Rechnung an die Bf. vom 29.11.2012 über diverse Bauarbeiten in Höhe von 65.000,00 € war das ungarische Unternehmen als Leistungserbringer genannt. Sie wurde in mehreren Teilbeträgen bar bezahlt. Für diese Baustelle gab es keine Meldung bei der Zentralen Koordinationsstelle (ZKO).

Ein Auskunftersuchen an die ungarische Finanzbehörde hat ergeben:

- Der angegebenen Sitzort des Unternehmens war die Anschrift eines Büroservices, das einen bis 13.9.2012 wirksamen Leistungsvertrag mit dem ungarischen Unternehmen gehabt hätte. Dort hätte das ausländische Unternehmen keine Geschäftstätigkeit ausgeübt und wären auch keine sonstigen Niederlassungen beim Finanzamt eingetragen gewesen. Es gelangte dem Prüfer nicht, Kontakt mit dem Unternehmen aufzunehmen und Geschäftsunterlagen zu erhalten.
- Das ungarische Unternehmen hätte in den Jahren 2011 und 2012 lediglich innergemeinschaftliche Erwerbe gemeldet.

3) *10*** Kft. HU-***11***-UID ***12*****

In mehreren im Zeitraum Jänner bis November 2013 an die Bf. ausgestellten Rechnungen über diverse Bauarbeiten in Höhe von brutto 418.479,00 € war das ungarische Unternehmen als Leistender genannt. Es wurde die ungarische Umsatzsteuer ausgewiesen. Rechnungsbeträge in Höhe von 313.479,00 € wurden auf ein in den Rechnungen genanntes

österreichisches Bankkonto, lautend auf ***10*** *KFT*, und auf ein weiteres lautend auf ***21*** (Geschäftsführer des ungarischen Unternehmens), einbezahlt. ***21*** und Zoltan ***2*** waren für beide Konten Zeichnungsberechtigte. Ab Oktober 2013 wurden vier Rechnungen über einen Gesamtbetrag in Höhe von 105.000,00 € in bar bezahlt, wobei die handschriftliche Bestätigung des Erhalts der jeweiligen Geldbeträge nicht ***21*** zuordenbar gewesen wäre.

Für diese Baustelle gab es keine Meldung bei der Zentralen Koordinationsstelle (ZKO).

Ein Auskunftersuchen an die ungarische Finanzbehörde hat ergeben:

- Das ungarische Unternehmen habe seine Tätigkeit am 31.03.2010 aufgenommen, verfügte seit dem 01.08.2012 über eine UID Nummer und wäre am 03.10.2013 gelöscht worden.
- Die letzte Umsatzsteuererklärung sei für den Zeitraum 01.01.2011 bis 31.03.2011 mit „0“ eingereicht worden. Die in den Rechnungen an die Bf. fakturierten Leistungen hätten daher nicht bestätigt werden können.

4) ***13***, H-***15*** ***14***

Auch in diesem Fall wurden zwei Rechnungen, datiert mit 25.01.2013, über jeweils brutto 10.000,00 € (inklusive ungarischer USt) über diverse Bauarbeiten an die Bf. fakturiert und der Rechnungsbetrag an ein österreichisches Bankkonto lautend auf ***16*** überwiesen.

Ein Auskunftersuchen an die ungarische Finanzbehörde hat ergeben:

- Der Vertreter des ausländischen Unternehmens, ***16***, hätte diese Rechnungen nicht ausgestellt und überdies keinen Kontakt zur Bf. gehabt. Er gab zudem an, mit einem Herrn ***2*** aus Baden über einen eventuellen Auftrag verhandelt zu haben. Es sei jedoch lediglich zur Unterzeichnung eines Vorvertrages gekommen, den er nicht erhalten habe. Mithilfe von Zoltan, der deutsch gesprochen hätte, habe er ein Bankkonto in Österreich eröffnet, den Grund dafür habe er jedoch nicht gewusst.
- ***16*** wisse nicht einmal die Kontonummer und habe das Konto nie in Anspruch genommen.
- Die vorgelegten am Computer erstellten Rechnungen stimmten nicht mit den vom ausländischen Unternehmen manuell erteilten Rechnungen überein. Sie enthielten auch keine ungarischen Akzentbuchstaben, sie würden nicht den in Ungarn gültigen formellen und inhaltlichen Vorschriften entsprechen.

Weitere Erhebungen des Prüfers:

1) Empfängerbenennung gemäß § 162 Abs. 1 BAO

Die beiden Gesellschafter der Bf. sowie ihre frühere steuerliche Vertretung wurden vom Prüfer schriftlich am 19.06.2015 aufgefordert, die Wohnadresse, Betriebsadresse, Ansässigkeit und steuerliche Registrierung der tatsächlichen Empfänger der in besagten Rechnungen fakturierten Geldbeträge sowie die dahinterstehenden natürlichen Personen namhaft zu machen. Außerdem sollten die an die ungarischen Unternehmen gezahlten Geldbeträge genannt werden.

Am 16.07.2015 teilte die steuerliche Vertretung dazu lediglich die Daten und den Arbeitszeitraum der gegenständlichen Unternehmen mit. Die bezüglich 1) und 2) überdies genannten Geschäftsführer, ***25*** und ***26*** standen in keinem Zusammenhang mit den ungarischen Unternehmen. Die zu 3) und 4) erwähnten Geschäftsführer ***21*** und ***16*** hatten Funktionen bei den besagten Gesellschaften gehabt.

2) Kontoöffnungen der österreichischen Banken;

Das Konto *17***** bei der Raiffeisenlandesbank NÖ-Wien AG lautend auf ***10*** Kft. wurde am 04.09.2013 geschlossen. Zeichnungsberechtigter wäre ***21*** gewesen. Ein Vergleich der Unterschriften auf den Fakturen mit jener am Kontoeröffnungsblatt habe keine Übereinstimmung ergeben. Zeichnungsberechtigt und einzelverfügungsberechtigt sei auch Herr ***2*** gewesen. Die Bf. hätte die Rechnungsbeträge auf dieses Konto überwiesen und wären diese größtenteils von Herrn ***2*** abgehoben worden. Herr ***2*** hat unter anderem auch Geldbeträge von diesem Konto für Behörden Strafen bzw. für behördliche Abgaben abgehoben.

Das Konto mit der Nr.: *20***** bei der Raiffeisenlandesbank NÖ-Wien AG lautend auf ***21*** nannte seit dem 01.02.2013 als Zeichnungsberechtigten und Einzelverfügungsberechtigten ***21***. Ein Vergleich der Unterschriften auf den Fakturen mit jener am Kontoeröffnungsblatt habe keine Übereinstimmung ergeben. Ebenso wäre Herr ***2*** Zeichnungsberechtigter und Einzelverfügungsberechtigter gewesen. Auch in diesem Fall habe die Bf. die fakturierten Geldbeträge auf dieses Konto überwiesen, welche größtenteils von Herrn ***2*** abgehoben worden seien. Außerdem wären auch von diesem Konto Zahlungen für Tankrechnungen, Baumaterial usw. getätigt worden.

Das Konto bei der BAWAG P.S.K, ***18***, führte ***16***, der eine Funktion bei ***13*** innehatte, als alleinigen Kontoinhaber an. Weiters wurde auch Herr ***2*** als Zeichnungsberechtigter genannt. Das Konto wurde am 26.06.2015 geschlossen. Die Bf. hat auf dieses Konto zwei Teilbeträge in Höhe von 10.000 € überwiesen. Herr ***2*** habe am

08.02.2013 einen Geldbetrag in Höhe von 9.999 € nachweislich behoben. Am 22.02.2013 sodann einen weiteren Geldbetrag in Höhe von 9.999 € behoben.

3) Ergebnis der strafgerichtlichen Vernehmung von Herrn *1*** und Herrn ***2*** :**

Herr ***1*** sagte aus, dass Herr ***2*** mit allen ungarischen Unternehmen Kontakt aufgenommen hätte, weil er der ungarischen Sprache mächtig gewesen wäre. Die an die Bf. gestellten Fakturen habe Herr ***2*** bezahlt. Die Bezahlung der Geldbeträge habe auch Herr ***2*** abgewickelt, teilweise habe Herr ***1*** Geldbeträge abgehoben und dem Herrn ***2*** übergeben. Herr ***1*** könne zur Auskunft der ungarischen Behörden keine Angaben machen, er verwies vielmehr immer wieder darauf, dass Herr ***2*** die Geschäfte abgewickelt hätte. Zusatzarbeiten wären bar bezahlt und nicht über ein Konto abgerechnet worden.

Herr ***2*** sagte aus, dass er mit der ***7*** Kontakt aufgenommen habe. Beim ***Geschäft*** in Baden habe er ***25*** kennengelernt. Dieser gab an, Firmeninhaber zu sein, er hätte auch die Baustelle in Pfaffstätten besichtigt und wäre in der Folge das ungarische Unternehmen mit der Durchführung der fakturierten Leistungen beauftragt worden. Die Geldbeträge wären von Herrn ***1*** vom österreichischen Konto abgehoben und ihm übergeben worden. Herrn ***2*** sei es nicht bewusst gewesen, nicht mit dem Firmeninhaber in Kontakt getreten zu sein, dieser habe offensichtlich sein Vertrauen missbraucht.

Ebenso habe er ***21*** über einen Bekannten kennengelernt, der sich als Firmeninhaber der ***10*** Kft. ausgegeben habe. Mit ihm sei die Besichtigung der Baustelle erfolgt und das Angebot erstellt worden. Es sei Bedingung gewesen, dass diese Zahlungen über ein österreichisches Konto abgewickelt würden. Die Barzahlung i.H.v. 105.000 € sei auf Wunsch des Firmeninhabers erfolgt und aufgrund des für Herrn ***2*** bestehenden Vertrauensverhältnisses akzeptiert worden. Die Geldbeträge wären von Herrn ***1*** vom österreichischen Konto abgehoben und dem Firmeninhaber übergeben worden. Dass die gegenständlichen Geschäfte mit der Bf nicht von den ungarischen Unternehmen durchgeführt worden wären, könne sich ***2*** nicht erklären. Bei der Eröffnung des Kontos in Österreich sei es Bedingung gewesen, dass auch ***2*** seine Daten bekannt geben habe müssen, er habe allerdings die Bankkarte Herrn ***21*** übergeben.

Zu ***13*** sagte ***2*** aus, dass er ***16*** von einer anderen Baustelle kenne und ihn beauftragt hätte, Installationsarbeiten durchzuführen. Es wäre der Wunsch von ***2*** gewesen, ein österreichisches Bankkonto zu eröffnen. Er könne nicht bestätigen, dass ***16*** das Konto nicht gekannt habe und überdies ausgesagt habe, dass es zu keiner Auftragserteilung an das ungarische Unternehmen gekommen wäre. Vielmehr wären diese Vereinbarungen gemeinsam getroffen worden. Die Geldbeträge wären von ***2***

abgehoben und in weiterer Folge an die Arbeiter übergeben worden. ***16*** habe sich nicht in Österreich aufgehalten.

In einer weiteren schriftlichen Stellungnahme vom 01.02.2016 änderte ***16*** seine bisherige Aussage: Er habe für die Bf. im Jahre 2013 doch Installationsarbeiten durchgeführt. Dafür habe er 11.000 € erhalten, die Arbeiten konnte er infolge eines Unfalls nicht beenden, weshalb es keine endgültige Abrechnung gegeben hätte. Auf Wunsch von ***16*** wäre das österreichische Konto eröffnet, ***2*** wäre deshalb zeichnungsberechtigt gewesen, weil er deutsch sprechen konnte. Festgehalten wird, dass ***2*** bei seiner Einvernahme angab, dass die Eröffnung des österreichischen Kontos sein Wunsch gewesen wäre. Aktenkundig ist diesbezüglich eine Faktura über Bauarbeiten in Pfaffstätten, der darauf angebrachte Firmenstempel mit dem Namen des ungarischen Unternehmens wurde von ***16*** handschriftlich unterzeichnet. Diese Schlussfolgerung gründet sich auf einen Vergleich der Unterschrift auf besagter Rechnung mit jener von ***16*** im Zuge der Eröffnung des inländischen Kontos.

Abschließende abgabenrechtliche Würdigung des Prüfers:

Nach Ansicht der Außenprüfung entsprächen die von den beiden Beschuldigten getätigten Aussagen nicht der vollen Wahrheit. Vielmehr gehe der Prüfer davon aus, dass die ungarischen Unternehmen die Umbauarbeiten nicht durchgeführt hätten. Sie hätten überdies die in den Buchhaltungsunterlagen der Bf. befindlichen Fakturen nicht erstellt. Unbestritten sei, dass am Objekt in Pfaffstätten Umbauarbeiten durchgeführt worden sind. Es konnte allerdings nicht festgestellt werden, in welchem Umfang diese Arbeiten vorgenommen worden wären. Abgesehen von österreichischen Unternehmen konnte ebenso nicht nachgewiesen werden, wer diese Umbauarbeiten tatsächlich ausgeführt hätte. Infolgedessen lägen nach Ansicht des Prüfers Scheinrechnungen im Sinne von gefälschten Rechnungen vor. Dies werde auch von den Rechtshilfeauskünften der ungarischen Finanzbehörden bestätigt. Aus diesen Gründen wäre der bei der Bf. geltend gemachte Aufwand für Umbauarbeiten durch „ungarische Unternehmen“ nicht anerkannt worden. Die Außenprüfung gehe vielmehr davon aus, dass die verfahrensgegenständlichen Geldbeträge ***2*** zugeflossen wären, ihm diese daher in einem gesonderten Verfahren zugerechnet würden. Auf Grundlage der geänderten Aussage des ***16*** hat der Prüfer die fälschlicherweise von ***13*** fakturierten Geldbeträge i.H.v. 20.000 € lediglich in Höhe von 9.000 € ***2*** zugerechnet.

Die belangte Behörde versagte auf Basis der Ausführungen im Prüfungsbericht die Anerkennung der von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen für tatsächlich ausgeführte Umbauarbeiten am Objekt in Pfaffstätten und erließ am 29.01.2016 die dementsprechenden Körperschaftsteuerbescheide 2012 und 2013.

In der Beschwerde gegen die oben genannten Körperschaftsteuerbescheide brachte die Bf. zu den einzelnen erwähnten ungarischen Unternehmen nachfolgendes vor:

1). *3*** Bau Kft**

„Herr ***2*** hat Herrn ***26*** im Sommer 2012 in Baden kennen gelernt. Herr ***26*** hat erklärt er ist Bauunternehmer und hat eine Firma in Ungarn. Herr ***2*** hat im Internet die UID - Nr. kontrolliert (Creditreform, Cegadatok = Firmendaten). Es wurden die Arbeiten besprochen. Herr ***26*** wollte nach Stunden abrechnen. Der Preis für eine Stundenabrechnung war zu hoch und daher wurde ein Pauschalpreis ausgemacht. Mit vier bis sechs Arbeitern, auch Herr ***26*** arbeitete mit, wurden die Arbeiten auf der Baustelle erledigt. Es wurde 1 Woche bis 1 1/2 Wochen gearbeitet. Entrümpelung und Entsorgung der gesamten Inneneinrichtung, Küche, Bar, Gasthausausstattung (Sessel, Tische, Beleuchtung, Holzdecken), Entrümpelung und Entsorgung des kompletten Kellers und Bauvorbereitung für den Abbruch durchgeführt. Es gab Reklamationen die von Herrn ***26*** bereinigt wurden. Ein Bankbeamter, Herr ***27***, hat die Arbeiten kontrolliert und danach das Geld freigegeben. Man traf sich auf der Baustelle. Nachdem Herr ***26*** eine fast fertige Rechnung mithatte, wurde auf Wunsch von Herrn ***26***, da er noch kein Konto hatte, nach Abschlusskontrolle, in bar bezahlt und die Bezahlung auf der Rechnung vermerkt.

2) *7*** Kft**

Da die ***3*** Bau Kft (Herr ***26***) die weiteren Abbrucharbeiten nicht vornehmen konnte, schaute sich Herr ***2*** um und lernte zufällig Ende Oktober Herrn ***25*** kennen (***Geschäft*** Baden). Dieser teilte Herrn ***2*** mit, dass er Firmeninhaber der ***7*** Kft sei und sich diese mit Abbrucharbeiten befasst. Er teilte weiter mit, dass er über Arbeiter und Maschinen für diese Abbrucharbeiten verfügt. Aufgrund der Firmenaufschrift am Fahrzeug des Herrn ***25*** „***7*** Kft“ und Herr ***25*** gab Herr ***2*** einen Zettel mit dem Firmenstempel, hatte Herr ***2*** keinen Zweifel an der Existenz dieser Firma. Herr ***2*** hat im Internet zusätzlich noch die UID - Nr. überprüft. Am selben Tag wurde die Baustelle besichtigt, da die Zeit drängte. Ursprünglich wollte Herr ***25*** € 110.000 haben. Kurz bevor die Gespräche scheiterten konnte man sich auf einen Betrag von € 65.000 einigen. Obwohl vereinbart, dass nach Abschluss der Arbeiten bar bezahlt werden sollte, drängte Herr ***25*** auf Teilzahlungen. Diese wurden nach Baufortschritt bezahlt. Die letzte Zahlung wurde erst nachträglich bezahlt, nachdem Restarbeiten erst nach Urgenz ordnungsgemäß fertiggestellt wurden.

3) *10*** Kft**

Über einen Bekannten hat Herr ***2*** Herrn ***21*** kennen gelernt. Mit diesem wurden andere Baustellen von Herrn ***21*** besichtigt. Damit wollte Herr ***21*** zeigen, dass er das Baugewerbe beherrscht. Im Dezember 2012 wurden die Einreichunterlagen Herrn ***21*** übergeben und dieser sagte zu, ein entsprechendes Angebot zu stellen. Nach mehreren Besprechungen über die notwendigen Bauleistungen und deren Kosten erstellte Herr ***21*** mit 10.1.2013 ein Angebot, das von der Bf angenommen wurde. Dieses Angebot war

deshalb für die *****Bf1***** das Beste, da die *****10***** Kft sofort zu bauen beginnen konnte. Nach rund drei Monaten des Baus und aufgrund der zufriedenstellenden Leistung der *****10***** Kft wurde diese mit Angebot vom 15.4.2013 mit dem Innenausbau und der Außenarbeiten beauftragt. Vom Leiter der finanzierenden Bank wurde mitgeteilt, dass bei Bauleistungen im Umfang von mehr als € 100.000,-- Barbehebungen oder Auslandsüberweisungen „nicht gern gesehen“ sind. Dies hat Herr *****2***** Herrn *****21***** mitgeteilt. Daraufhin eröffnete Herr *****21***** ein Konto bei der RLB, wo Herr *****2***** auch Kunde ist. Bei der Kontoeröffnung hatte Herr *****21***** die Firmenunterlagen nicht vollständig dabei und Herr *****21***** hat mit der Bank ausgemacht, diese Unterlagen nachzubringen und das Konto dann als Firmenkonto weiterzuführen. Dies geschah auch einige Wochen später. Die Bank selber hat die Firma überprüft an Hand der UID - Nr. und der Firmenunterlagen. So wie von der Bank empfohlen, wurden die fälligen Rechnungen auf das RLB - Konto überwiesen. Die RLB wollte einen Ansprechpartner mit Adresse in Österreich, wo die Auszüge hingeschickt werden. Herr *****21***** hat der RLB Herrn *****2***** benannt. Dies auch deshalb da die Mitarbeiter der *****10***** Kft offensichtlich in bar bezahlt werden wollten. Herr *****21***** hat Herrn *****2***** ersucht, die dafür notwendigen Gelder zu beheben und an den Polier gegen Bestätigung auszufolgen. Die Überweisungen betreffend Betriebskosten Haus Bad Vöslau wurden irrtümlich nicht vom Privatkonto des Herrn *****2***** bei der RLB überwiesen, sondern vom Konto der *****10***** Kft, wofür sich Herr *****2***** bei Herrn *****21***** (*****10***** Kft) entschuldigte und dies berichtete.

Zusatzarbeiten und Mehrleistungen laut folgender Rechnungen: 9. Teilrechnung, 10. Teilrechnung und 11. Teilrechnung (gesamt € 95.000,--) und 6. Teilzahlung (Endzahlung) € 10.000,-- (Fassade). Die Mehrleistungen wurden auf Wunsch von Herrn *****21***** an ihn in bar ausbezahlt.

4) *13*** E.BT.**

Herr *****2***** hat Herrn *****16***** vor Jahren auf anderen Baustellen (in Ungarn) kennengelernt. *****16***** hat mitgeteilt, dass er schlechte Erfahrungen mit Barzahlungen hat und hat den Auftrag nur übernommen unter der Voraussetzung, dass in Österreich ein Bankkonto für Überweisungen eröffnet wird.

Da *****16***** nur schlecht Deutsch spricht, stellte Herr *****2***** den entsprechenden Kontakt her. Weiter teilte *****16***** mit, dass es sich bei der Baustelle in Pfaffstätten um seine einzige Baustelle in Österreich handelt und es war daher für Herrn *****2***** unproblematisch auf diesem Bankkonto zeichnungsberechtigt zu sein. Herr *****2***** ist sich fast sicher, dass auch der Bankbeamte darauf drängte, einen deutschsprachigen Ansprechpartner zu haben. Im übrigen wird auf das Protokoll der Beschuldigtenvernehmung verwiesen.

Es war ein Pauschale von € 25.000,-- vereinbart, es wurden jedoch nur Arbeiten in der Höhe von € 20.000,-- geleistet. Mangels Fertigstellung und mangels Schlussrechnung wurden die restlichen € 5.000,-- nicht bezahlt.

*Aufgrund der Erhebung des Finanzamtes wurde nun mehr eine Rechnung (€11.000,--) von Herrn ***16*** übermittelt. Über Vorhalt des Geschäftsführers (Herr ***1***) gegenüber der Rechnung von € 11.000,--, hat ***16*** mitgeteilt, für die restlichen € 9.000,-- noch eine Rechnung zu übermitteln.*

Die Firmendaten habe ich am 02. März 2016 über Creditreform, Cegadatok aus dem Internet abgerufen. Ich habe festgestellt, dass die obigen Firmen noch immer im Internet vorhanden sind. Ich habe die Auszüge der Beschwerde beigelegt.“

Zwei Arbeiter hätten bestätigt, in Pfaffstätten für ungarische Unternehmen gearbeitet zu haben.

Das Finanzamt wies die Beschwerden mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 14.07.2016** als unbegründet ab. In den Begründungsausführungen wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Es sei nicht zutreffend, dass die Bf. ihren unternehmerischen Sorgfaltspflichten gegenüber den ungarischen Unternehmen nachgekommen wäre. Dies ergebe sich deutlich aus den Feststellungen im Zuge der Außenprüfung.

Die ***3*** Bau Kft wäre niemals in Geschäftskontakt mit der Bf. getreten. Der Geschäftsführer ***6*** hätte ausgesagt, dass das Unternehmen die vorliegenden Rechnungen nicht in der vom Unternehmen gewählten Art (elektronisch) erstellt hätte. Unterschiedliche Firmenstempelabdrucke zeigten dies überdies klar auf.

Desgleichen ist die Auskunft der ungarischen Behörden dem Beschwerdeeinwand, ***2*** hätte keine Zweifel an der Existenz der ***7*** Kft. gehabt, entgegenzuhalten: Der ausländischen Finanzbehörde wären keine Niederlassungen dieses Unternehmens bekannt gewesen. Jedenfalls wären an der angegebenen Sitzadresse keine Hinweise auf eine Geschäftstätigkeit des Unternehmens zu erkennen gewesen.

Zu ***10*** Kft sei wesentlich festzuhalten, dass zur Überweisung der Rechnungsbeträge an das ungarische Unternehmen zwei österreichische Bankverbindungen angeführt waren. Die Öffnung dieser Konten habe ergeben, dass ***2*** die von der Bf. auf dieses Konto bezahlten Geldbeträge größtenteils wieder abgehoben hätte.

Außerdem wäre auffallend gewesen, dass die Unterschriften des Herrn ***21*** auf den Konteneröffnungsblättern mit jenen auf den gegenständlichen Eingangsrechnungen nicht übereinstimmten. Die im Beschwerdeverfahren nachträglich vorgelegten von der Bf. erstellten Kassaausgangsbelege enthielten ebenso im Vergleich mit jenen Belegen, die während des

Prüfungsverfahrens bereits Bestandteil der Buchhaltungsunterlagen der Bf. waren unterschiedliche Firmenstempel des ungarischen Unternehmens. Dasselbe gelte bezüglich der Unterschriften vom ausländischen Unternehmen auf den Kassaausgangsbelegen.

Es habe zudem in Bezug auf die Kassaausgangsbelege keine korrespondierenden Geldabhebungen auf den österreichischen Konten gegeben. Demgegenüber enthielten nachträglich übermittelte Kassaausgangsbelege jene Daten der an die Bf. ergangenen Eingangsrechnungen.

Auch diesfalls bestätigte die ungarische Finanzbehörde, dass das ausländische Unternehmen keine Umsätze erklärt hätte und keine Geldflüsse an dieses Unternehmen gegangen wären. Für die belangte Behörde resultiere daraus, dass die Leistungen nicht von dem genannten Unternehmen erbracht worden wären.

Die belangte Behörde beurteilte überdies die nachträglich im Zuge der Beschwerdeeinbringung übermittelten Zeugenaussagen von Arbeitern als nicht nachvollziehbar. Dies deshalb, da lediglich ein Dienstnehmer, Herr ***28***, Wahrnehmungen betreffend die Ausführung faktischer Geschäftstätigkeiten machte und angab: „*im Jahre 2013 von der Firma ***10*** Kft Mitarbeiter mit Firmenauto und 5-8 Personen in Arbeitskleidung mit der Firmenaufschrift in der Baustelle ***24***, gesehen zu haben*“

Zudem stehe auch die Aussage des Dienstnehmers der Firma ***10*** Kft. (Herr ***29***), wonach er im Jahre 2013 mehrmals auf der Baustelle in Pfaffstätten gesehen habe, wie ***2*** an den Geschäftsführer ***21*** Bargeldbeträge in Höhe von 15.000 € bis 20.000 € bezahlt hätte, in deutlichem Widerspruch zu den bereits umfassend dargestellten Ermittlungsergebnissen der abgabenbehördlichen Prüfung und sind die unpräzisen Zeugenaussagen aus Sicht der Abgabenbehörde nicht geeignet, zu beweisen, dass die Bauarbeiten von den ausländischen Unternehmen tatsächlich geleistet bzw. die von der Bf. geltend gemachten Geldbeträge tatsächlich an diese bezahlt worden wären.

In Zusammenhang mit der ***13*** E.BT. verwies die belangte Behörde auf die Feststellungen der Außenprüfung, an denen die offenbar nachträglich (siehe Datumsangaben auf der Rechnung) mit Rechnungsbuchblock ausgestellte, im Beschwerdeverfahren vorgelegte Rechnung über EUR 11.000,00 nichts ändere. Außerdem stehe die spätere schriftliche Stellungnahme des Herrn ***16*** in klarem Widerspruch zu den Ergebnissen des Prüfungsverfahrens und den Einvernahmen der Beschuldigten.

Die nachgereichte Rechnung zeige neben betragsmäßigen Divergenzen zu den ursprünglich in der Buchhaltung enthaltenen elektronischen Rechnungen auch andere Angaben zum Datum. Auch die Übersetzung der schriftlichen Aussage von Herrn ***16*** weise Differenzen bezüglich des Rechnungsbetrages auf (Original: EUR 11.000,00; Übersetzung: EUR 20.000,00;).

Dem Vorbringen der Bf., sämtliche ungarische Unternehmen sollten aktuell existieren, ist die Auskunft der ungarischen Finanzverwaltung bezüglich ***10*** Kft. zu entgegnen, welche bereits am 03.10.2013 gelöscht worden wäre. Außerdem weisen alleinige Abfragen aus dem Internet keine realen Geschäftsbeziehungen der ungarischen Unternehmen zur Bf. nach. Vielmehr wären die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend gewesen. Dass ***2*** die jeweiligen Entscheidungsträger der genannten Unternehmen, zufällig beim ***Geschäft*** (Firma ***7*** Kft) oder „auf anderen Baustellen“ (Firma ***13*** E.B.T.) kennengelernt habe, ließen auf einen sorglosen Umgang bei der Auftragsanbahnung und der Auswahl der entsprechenden Unternehmen schließen.

Daraus folge, dass die gegenständlichen Bauarbeiten tatsächlich nicht von den ungarischen Unternehmen erbracht worden wären und diese auch nicht als Aussteller der in der Buchhaltung der Bf. enthaltenen Rechnungen fungierten.

Die Empfängerbenennung nach § 162 BAO sei daher nicht erfüllt worden. Oben dargestellte Gründe, ließen die Schlussfolgerung zu, dass die genannten Gesellschaften/Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind. Um eine Person als Empfänger nach § 162 BAO betrachten zu können, sei die formelle Existenz im Rechtssinn beispielsweise einer Gesellschaft (siehe hiezu auch VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247) keinesfalls ausreichend.

Die vorliegenden Rechnungen entsprächen nicht den tatsächlichen Verhältnissen (Scheinrechnungen), die geltend gemachten Aufwendungen wären daher von der Abgabenbehörde nicht anzuerkennen gewesen.

Im **Vorlageantrag** wurde vorgebracht:

1) Es möge richtig sein, dass die ***3*** Bau Kft tatsächlich nicht für die Bf. arbeitete. Herr ***26*** sei als ***3*** Bau Kft aufgetreten und habe der Bf. vorgetäuscht, für dieses Unternehmen zu handeln. Aus den vorliegenden Unterlagen könne kein Fehlverhalten der Bf. abgeleitet werden. Offensichtlich sei man einem Betrüger aufgesessen.

Erst die umfangreichen Erhebungen des Finanzamtes hätten den Sachverhalt aufklären können. Solche Erhebungen wären der Bf. weder zumutbar noch möglich gewesen.

2) Im Jahr 2016 habe die ***7*** Kft nicht mehr angetroffen werden können. Daraus könne nicht geschlossen werden, dass das Unternehmen im Jahr 2012 keine ordnungsgemäße geschäftliche Tätigkeit entfaltete. Die ungarische Finanzverwaltung gab diesbezüglich bekannt, dass das ungarische Unternehmen an einen unbekannten Ort übersiedelt sei, was bedeute, dass es sich zuvor an der angegebenen Anschrift befunden hätte. Außerdem habe das Prüfungsergebnis ergeben, dass die ***7*** Kft bis 2012 an dieser Anschrift auch gemeldet gewesen wäre und ig Erwerbe gemeldet habe.

3) Der Berufungsvorentscheidung sei nicht zu entnehmen, warum die Aussagen der Zeugen (**28** bzw. **29**) nicht schlüssig wären. **28** sei als Arbeiter und nicht als Vorarbeiter beschäftigt gewesen und hätte daher zu von ihm wahrgenommenen Sachverhalten aussagen können. Unschlüssigkeit seiner Angaben könne nicht darauf gestützt werden, dass er über Finanztransaktionen nicht Bescheid wusste. Infolgedessen müsse davon ausgegangen werden, dass **10** Kft wirklich für die Bf. gearbeitet habe, zumal nach den Ergebnissen des Finanzamtes diese tatsächlich 2013 existent gewesen sei.

Herr **29** (Vorarbeiter der **10** Kft) konnte seiner Stellung entsprechend angeben, „Bargeld iHv 15.000 € bis 20.000 €“ erhalten und dieses den Dienstnehmern der **10** Kft übergeben zu haben. Weshalb dessen Aussage unschlüssig sei, habe von der Abgabenbehörde nicht begründet werden können.

Aus dem Umstand, dass sich die Kassaausgangsbelege nicht in der Buchhaltung befunden hätten, schließt die Abgabenbehörde, dass Herr **2** das Geld einbehalten habe (Erhöhung des Eigenkapital).

Dazu wird ausgeführt: Durch die Überweisung der Gelder von der Bf. auf die Konten der **10** Kft hätten sich die Gelder in der Verfügungsmacht der Firma **10** Kft befunden. Die Auszahlung von diesem Konto an den Vorarbeiter der **10** Kft zur Bezahlung der Arbeiter bzw. des Geschäftsführers sei ein interner Vorgang, der einer Buchungsunterlage nicht bedürfe.

Die Kassaausgangsbelege seien lediglich Nachweise, dass „der in bar Auszahlende die Gelder an den Vorarbeiter bzw. Geschäftsführer“ übergeben habe.

*„Da in der **Bf1** dieser Geschäftsfall nicht angefallen ist, konnte dieser Kassaausgangsbeleg auch nirgends angeheftet werden. Die Datumsgleichheit ist deshalb entstanden, da die Firma **10** Kft ihren Zahlungsverpflichtungen (Lohnzahlung) nur nachkommen konnte, wenn die Firma **Bf1**, den Werklohn bezahlt. So wurde eben die Transaktion vorbereitet (Rechnung - Überweisung - Kassaausgangsbeleg - Auszahlung).“*

4) Aus der Aussage des **16** habe sich ursprünglich ergeben, dass er kein Konto in Österreich und kein Unternehmen in Ungarn gehabt hätte.

Erst nach erfolgten Erhebungen in Ungarn habe er zugeben müssen, ein Konto in Österreich und ein Unternehmen betrieben zu haben. Daraus ergebe sich, dass er offensichtlich die Bf. benutzt habe, unter Umgehung der abgabenrechtlichen Vorschriften beider Länder Gelder lukrativ zu erhalten. Zur von der belangten Behörde festgestellten Differenz zwischen 20.000 € und 11.000 € wird ausgeführt, dass **16** zugesagt habe, im Jahr 2017 noch eine Rechnung über bereits im Jahre 2013 bezahlte 9.000 € zu übermitteln.

In der **mündlichen Verhandlung** am 16.02.2022 vor dem Bundesfinanzgericht wurde zu den bisherigen Vorbringen Nachfolgendes vorgebracht:

„Die steuerliche Vertretung bringt ergänzend vor, dass bisher nicht so deutlich hervorgekommen sei, dass sämtliche Rechnungen, die bar bezahlt wurden und die überwiesen worden sind, in der Weise beglichen wurden, dass der jeweilige Bankbeamte auf die Baustelle gegangen sei und sich selbst vom Baufortschritt überzeugt hat.

Vertreter des FA: Dies sei lebensfremd und durch nichts bewiesen. Außerdem habe dieses Vorbringen keinen Einfluss auf die rechtliche Beurteilung des konkreten Falles.

*Der FA-Vertreter bringt vor, dass die Empfängerbenennung nach § 162 Abs. 1 BAO in Bezug auf die Geldabhebungen des Herrn ***2*** nicht erfüllt waren. Dies deshalb, da Hr. ***2*** nicht Empfänger der geleisteten Geldbeträge für erbrachte Leistungen war. Wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat, steht allerdings nicht fest.*

*Die steuerliche Vertretung verweist darauf, dass ***2*** mit Sicherheit auf den Baustellen keine Leistungen erbracht hat, sondern lediglich die Organisation der Arbeiten übernommen hat und auch die finanzielle Abwicklung zum Teil.*

*Der steuerlichen Vertretung und dem FA-Vertreter wurde die Aufstellung der Kontobewegungen 2013, der Konten bei der RLB BLZ.: 32000, Kto.Nr. ***x*** und Kto.Nr. ***y*** mit den jeweiligen Geldabhebungen von ***2*** zur Kenntnis gebracht.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. hat in den Streitjahren Bauarbeiten an einem von ihr angeschafften Liegenschaftsobjekt in Pfaffstätten durchführen lassen. Herr ***2***, Gesellschafter der Bf., war für die Abwicklung und Durchführung der Bauarbeiten im Einvernehmen mit dem Geschäftsführer der Bf., Herrn ***1***, verantwortlich.

2 stand hierfür unter anderem mit vier Personen (1. ***26*** für ***3*** Bau Kft, 2. ***25*** für ***7*** Kft, 3. ***21*** für ***10*** Kft und 4. ***16*** für ***13*** E.BT) in Kontakt, die jeweils vorgaben, im Namen der ungarischen Unternehmen die Aufträge für die Bauarbeiten anzunehmen. Auf den Fakturen waren die genannten ungarischen Unternehmen als Leistende angeführt, die – wie nachfolgend dargelegt – nicht die tatsächlichen leistenden Unternehmen waren.

Unstrittig ist, dass die Arbeiten am genannten Liegenschaftsobjekt ausgeführt wurden. Nicht bestimmbar waren hingegen der genaue Umfang der durch ausländische Arbeiter verrichteten Leistungen und welche Arbeiter im konkreten eingesetzt wurden.

Aufgrund von durch die Außenprüfung eingeholten schriftlichen Amtshilfeauskünften der ungarischen Steuerbehörden nimmt das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass die ungarischen Unternehmen nicht die Bauaufträge ausführten, diese demnach keine Leistungen an die Bf. erbracht haben. Dies wurde im Zuge des Verfahrens weder von Herrn ***1*** noch von Herrn ***2*** in der Niederschrift vom 20.01.2016 vor der Finanzstrafbehörde bestritten. Letzterer gab an, dass die oben genannten vier Kontaktpersonen offensichtlich sein Vertrauen missbraucht hätten, da sie ihm gegenüber versichert hätten, für die angeblichen leistenden Unternehmen tätig geworden zu sein.

Aus den Beschuldigteneinvernahmen vom 20.01.2016 resultiert zudem, dass Herr ***2*** Kontakte zu den oben genannten vier Personen herstellte und ihnen die Aufträge, wie in den vorliegenden Rechnungen fakturiert, erteilt hat. Der Gesellschafter Geschäftsführer der Bf., Herr ***1***, hatte bei der Organisation und Durchführung der Bauarbeiten keine Funktion inne. Er gab bei seiner Einvernahme als Beschuldigter stets an, und bekräftigte dies auch in der mündlichen Verhandlung am 16.02.2022, dass diese Bautätigkeiten und ihre Finanzierung allein von Herrn ***2*** abgewickelt wurden. Dieses Vorbringen ist auch nach dem Gesamtbild der Aussagen von Herrn ***1*** und Herrn ***2*** als glaubhaft zu beurteilen, zumal Letzterer eindeutig bei der Organisation und finanziellen Abwicklung des Bauvorhabens führend tätig gewesen war. Die widersprechenden Aussagen im Zuge der Beschuldigteneinvernahmen in Bezug auf die Frage, wer die Rechnungen bezahlt habe, zeigen klar auf, dass sich Herr ***1*** und Herr ***2*** gegenseitig verantwortlich machen wollten. Sie vermögen jedoch an der von ***2*** übernommenen Funktion (Abwicklung und Organisation der Arbeiten) nichts zu ändern.

Zu den einzelnen ungarischen Unternehmen, die tatsächlich keine Leistungen erbracht haben, ist festzuhalten:

1) *3*** Bau Kft.**

Der Amtshilfeauskunft ist zu entnehmen, dass ***26*** keine Funktion bei der ***3*** Bau Kft innehatte. Herr ***2*** hatte ihm im Namen der Bf. die Bauaufträge erteilt, welche Arbeiter letztlich die Leistungen erbracht haben, konnte im Verfahren nicht geklärt werden. Dazu kommt, dass der wahre Geschäftsführer des ungarischen Unternehmens weder für das Jahr 2012 noch für die Jahre davor eine Geschäftsbeziehung zur Bf. bestätigte. Das ungarische Unternehmen hatte überhaupt keine Arbeiten im Ausland ausgeführt. Die von der Außenprüfung zur Überprüfung vorgelegten Rechnungen stimmten nach ihrer äußeren Form und dem Firmenstempel nicht mit den vom ungarischen Unternehmen ausgestellten Fakturen überein.

Die Bf. gab über Aufforderung der belangten Behörde, die Empfänger der geleisteten Zahlungen im Sinne des § 162 Abs. 1 BAO mit Namen und Anschrift zu nennen, die ***3*** Bau Kft und ihre Anschrift an. Weiters nur den Namen und nicht die Anschrift von ***26*** als angeblichen Geschäftsführer.

Andere Identifikationsnachweise über ***26*** sind nicht aktenkundig und konnten von der Bf. auch nicht vorgelegt werden.

2) *7*** Kft.**

Auf Basis des vorgelegten ungarischen Firmenbuchauszuges ist es nicht erwiesen, dass ***25*** „Firmeninhaber“ der ***7*** Kft war, sodass dieser mangels gegenteiliger Nachweise nicht für das ungarische Unternehmen tätig geworden ist. Auch in diesem Fall hatte die Bf. über Aufforderung der belangten Behörde im Sinne des § 162 Abs. 1 BAO das ungarische Unternehmen und dessen Anschrift als Empfänger der Geldbeträge genannt, und ***25*** als dessen angeblichen Geschäftsführer ohne dessen Anschrift angeführt.

Auf Grund der Auskunft der ungarischen Finanzverwaltung und der Tatsache, dass die Bf. dieser nichts entgegenhielt, ist es erwiesen, dass das ungarische Unternehmen keine Geschäftsbeziehung zur Bf. gehabt hatte und an sie auch keine Gelder geflossen sind. Die angegebene Sitzadresse war die Anschrift eines Büroservice, die ***7*** hatte dort im Zeitpunkt der Anfrage der Außenprüfung keine Niederlassung, sie ist an einen unbekannten Ort verzogen und hatte darüber hinaus in den Jahren 2011 und 2012 nur innergemeinschaftliche Erwerbe gemeldet.

3) *10*** Kft.**

Auch in diesem Fall ist es erwiesen, dass die an die Bf. im Jahre 2013 erbrachten Leistungen nicht dem ungarischen Unternehmen, sondern seinem Geschäftsführer ***21*** zuzurechnen waren. Grundlage dafür sind die Auskünfte der ungarischen Finanzverwaltung, die die fraglichen Umsätze nicht bestätigten und die Tatsache, dass die Bf. diesen Feststellungen mit keinerlei stichhaltigen Beweisen widersprochen hatte. Das ungarische Unternehmen hatte die letzten Umsatzsteuererklärungen für die Monate Jänner 2011 bis April 2011 abgegeben und wurde am 03.10.2013 im Firmenbuch gelöscht. An dieser Stelle wird auf die zutreffenden Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen, wonach die Bf. mit der alleinigen Vorlage von „UID-Abfragen“ aus dem Internet keine geeigneten Nachweise erbrachte, dass die Bauausführung durch das ungarische Unternehmen erfolgt wäre. Ebenso wenig vermochte die Art und Weise der in der Einvernahme vom 20.01.2016 zum Ausdruck gebrachten Geschäftsanbahnung auf anderen Baustellen bzw. beim „***Geschäft***“, für sich allein eine Leistungserbringung durch das ungarische Unternehmen zu belegen. Die fehlende sorgfältige Prüfung der konkreten Geschäftsbeziehung führte infolgedessen auch zu einem Verschulden

der Bf., dass sie mit der Namhaftmachung des ungarischen Unternehmens der Aufforderung zur Empfängerbenennung nicht entsprochen hatte.

Die streitgegenständlichen Rechnungen wurden im Zeitraum Jänner 2013 bis Dezember 2013 ausgestellt. ***2*** sagte dazu in seiner niederschriftlichen Einvernahme lediglich aus, dass er sich das nicht erklären könne, dass das ungarische Unternehmen nicht geleistet hätte.

Allerdings steht fest, dass ***21*** nach dem ungarischen Firmenbuchauszug der ***10*** Kft. „Mitglied der Gesellschaft“ war. Herr ***2*** hatte im Namen der Bf. ihm den Bauauftrag erteilt und mit ihm die Baustellenbesichtigung vorgenommen. Die Bezahlung der Arbeiten im Ausmaß von 313.479 € erfolgte über ein auf ***21*** und ein auf das ungarische Unternehmen lautendes inländisches Konto, das ***21*** als Kontoinhaber bzw. Zeichnungsberechtigten und ***2*** als Zeichnungsberechtigten auswies.

Dass für die Eröffnung eines inländischen Kontos eine Ermächtigung ***2*** zur Zeichnungsberechtigung Voraussetzung gewesen wäre, konnte nicht bewiesen werden. Dieses Vorbringen wird daher vom Bundesfinanzgericht als unwahre und durch keinerlei Nachweise belegte Behauptung beurteilt. ***2*** und ***21*** haben sich demnach gemeinsam zu dieser Vorgangsweise entschlossen.

Von den von der Bf. auf die beiden Konten überwiesenen Zahlungsbeträge in Höhe von insgesamt 313.479 € wurden nach dem Ergebnis der durchgeführten Kontenöffnungen, Geldbeträge im Ausmaß von 68.020,74 € von ***2*** für die Bezahlung von Arbeitern abgehoben, die restlichen Geldbeträge wurden von ***21*** abgehoben. Diese Schlussfolgerung ergibt sich aus der Tatsache, dass ***21*** Kontoinhaber und zweiter Zeichnungsberechtigter dieser Konten war, er zudem mit Namen und Anschrift sowie handschriftlicher Unterzeichnung identifiziert werden konnte.

Die restlichen Barzahlungen in Höhe von 105.000 € aufgrund von Fakturen, die im Oktober 2013 ausgestellt wurden, können nicht ***21*** als Empfänger der Geldbeträge zugeordnet werden. Die im Zuge der Konteneröffnung in Österreich getätigten Unterschriften von ***21*** stimmten eindeutig nicht mit jenen Unterschriften überein, die auf besagten an die Bf. gerichteten Eingangsrechnungen den Erhalt der Barbeträge bestätigten. Infolgedessen muss hier mangels gegenteiliger Nachweise als erwiesen angenommen werden, dass der wahre Empfänger der Barzahlungen nicht festgestellt werden konnte und die Bf. mit der zusätzlichen Namhaftmachung von ***21*** nicht den wahren Empfänger bezeichnet hatte.

Vor diesem Hintergrund gelangte das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die Bf. mit der Namhaftmachung von ***21***, den wahren Empfänger der auf die inländischen Konten überwiesenen Geldbeträge im Sinne des § 162 Abs. 1 BAO genannt hatte, zumal unstrittig feststeht, dass die Bauarbeiten erbracht wurden.

In der mündlichen Verhandlung wurde das Ergebnis der Kontenöffnungen der steuerlichen Vertretung zur Kenntnis gebracht, und die genauen Geldbeträge, die ***2*** abgehoben hatte, dargelegt.

Es fehlen allerdings Feststellungen, dass Herr ***2*** die Bauleistungen erbracht hätte oder dass er in irgendeiner Form einen Auftrag zur Erbringung dieser Leistungen erhalten hätte und ihm deshalb die Einkunftsquelle zuzurechnen gewesen wäre. Die unklare Schlussfolgerung der Außenprüfung, dass ***2*** größtenteils die Gelder von den Konten behoben hätte, lässt sich einerseits nicht konkret nachvollziehen, zumal er nachweislich nur 68.020,74 € von insgesamt 313.479 € abgehoben hatte. Andererseits vermag die Annahme der Geldbehebung für sich allein nicht zu bewirken, ihn als tatsächlichen Empfänger der Geldbeträge für geleistete Bauarbeiten zu sehen.

Demnach muss davon ausgegangen werden, dass er in seiner Funktion als Zeichnungsberechtigter nicht der tatsächliche Empfänger der von ihm abgehobenen Geldbeträge für von ihm erbrachte Leistungen im Sinne des § 162 Abs. 1 BAO war. Dies wurde auch in der mündlichen Verhandlung am 16.02.2022 von beiden Parteien bekräftigt.

Somit muss in Bezug auf die auf die inländischen Konten überwiesenen Geldbeträge davon ausgegangen werden, dass diese für von ausländischen Arbeitern erbrachte Bauarbeiten an ***21*** bezahlt worden waren. Die Bf. hat ihn auch als Empfänger der Geldbeträge genannt, indem sie ihn im Zusammenhang mit dem ungarischen Unternehmen bezeichnet hatte und er auch hinsichtlich seiner Anschrift über die Eröffnung inländischer Konten legitimiert und identifiziert wurde.

4) ***13***

16 war nach einem ausländischen Firmenbuchauszug „Repräsentant“ der ***13***. Über Ersuchen der ungarischen Finanzbehörde gab ***16*** als Vertreter des ungarischen Unternehmens bekannt, dass er diese Rechnungen nicht ausgestellt hätte, da das ungarische Unternehmen nur manuelle, nicht Computererstellte Rechnungen ausfertigte. Es sei zwar zur Unterzeichnung eines Vorvertrages über Installationsarbeiten mit einer Privatperson gekommen, dessen Umsetzung nicht realisiert worden wäre. ***16*** gab die Eröffnung eines Kontos in Österreich zu, und dass er Kontoinhaber war.

Nach einer weiteren in Baden am 01.02.2016 erstellten schriftlichen Stellungnahme von ***16***, kenne er ***2*** seit längerer Zeit aus Ungarn und habe für die Bf. bis zu seinem Motorradunfall Installationsarbeiten durchgeführt und dafür 11.000,00 € erhalten. In der beglaubigten Übersetzung wurden 20.000,00 € als erhaltener Geldbetrag bezeichnet.

Das Bundesfinanzgericht stellt dazu fest, dass die beiden widersprechenden Stellungnahmen letztlich in ihrer Gesamtheit ergeben, dass zwar nicht das ungarische Unternehmen, sondern

16 selbst Geschäftspartner der Bf. war, der die Installationsarbeiten im eigenen Namen durchgeführt und dafür von der Bf. 11.000 € erhalten hatte. Die Nennung eines Geldbetrages in der deutschen Übersetzung in Höhe von 20.000 € muss als Übersetzungsfehler beurteilt werden.

Auch in diesem Fall wurde für die Bezahlung der Arbeiten ein inländisches Konto eingerichtet, Inhaber des Kontos war ***16***, zeichnungsberechtigt war ***2***. Eine Kontoöffnung hat in diesem Fall ergeben, dass ***2*** von diesem Konto 20.000 € abgehoben hatte.

Tatsache ist, dass ***16***, der mit Namen und Anschrift, handschriftlicher Unterzeichnung sowie mit einem Lichtbild identifiziert wurde, der wahre Empfänger der Geldbeträge in Höhe von 11.000 € war, und auch mit Namen und Anschrift bezeichnet wurde. Ihm sind die Einkünfte zuzurechnen, die er für tatsächlich geleistete Arbeiten erhalten hatte. Die überdies von ihm nachweislich unterschriebene Rechnung vom 08.02.2016 über Bauarbeiten in Pfaffstätten in Höhe von 11.000 € bekräftigen diese Annahme. Die beiden anderen aktenkundigen Fakturen vom 25.01.2013 über Installationsarbeiten in Höhe von jeweils 10.000 € wurden nicht von ***16*** unterzeichnet, sodass diese nicht ihm zuzurechnen waren.

Gleichermaßen muss hier festgehalten werden, dass im konkreten Verfahren keinerlei Feststellungen die Schlussfolgerung zuließen, dass Herr ***2*** mit der Durchführung der Bauleistungen beauftragt worden war und ihm daher die Einkunftsquelle zuzurechnen gewesen wäre. Daraus resultiert, dass hinsichtlich der Geldbeträge in Höhe von 11.000 € der wahre Empfänger genannt wurde, jedoch nicht in Höhe des Differenzbetrages (9.000 €) zu den als Betriebsausgaben geltend gemachten 20.000 €.

Zusammenfassend ist in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass infolge fehlender Identifikationsnachweise der angegebenen Kontaktpersonen ***26*** und ***25*** die wahren Empfänger der ausbezahlten Geldbeträge nicht feststellbar waren, zumal nach den Ermittlungsergebnissen der Außenprüfung die ungarischen Unternehmen zweifelsfrei nicht Leistende waren. Der geltend gemachte Betriebsausgabenabzug für 2012 in Höhe von 100.000 € war daher nicht anzuerkennen.

In den beiden anderen Fällen war aus vorstehenden Gründen der Betriebsausgabenabzug in Höhe von 313.479 € und 11.000 € anzuerkennen, weil nach den konkreten Ermittlungsergebnissen zwar nicht die ungarischen Unternehmen die tatsächlichen Empfänger der Geldbeträge waren, allerdings die im eigenen Namen handelnden Personen ***21*** und ***16***, welche somit im Sinne des § 162 Abs. 1 BAO richtig bezeichnet wurden. Demgegenüber konnten im Ausmaß der 9.000 € und der getätigten Barzahlungen in Höhe von 105.000 €, wie oben dargelegt, die wahren Empfänger der Geldbeträge nicht festgestellt werden.

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht stützt sich bei der Feststellung des erwiesenen Sachverhaltes auf die Ausführungen zu den einzelnen ungarischen Unternehmen in Tz 2 des Prüfberichts.

Die fehlende Meldung einer Betriebsentsendung bei der ZKO durch die genannten ungarischen Unternehmen sowie das Ergebnis der Amtshilfeersuchen, das von der Bf. im Vorlageantrag vom 12.08.2016 nicht bestritten wurde, waren dafür die Grundlage.

Keine Zweifel bestanden auch darüber, dass die Bf. die ***3*** **Bau Kft.** und die ***7*** **Kft** nicht mittels Firmenbuchauszug bezüglich wesentlicher Eintragungen kontrollierte. Infolgedessen stellte sie weder die zeichnungsberechtigten Vertreter der Unternehmen noch hielt sie ihre Identität fest und handelte daher nicht sorgfältig, sodass sie letztlich an der Unerfüllbarkeit der Aufforderung zur Empfängerbenennung ein Verschulden traf.

Daraus resultiert ebenso, dass die Bf. mit der Bekanntgabe der Namen von ***26*** und ***25***, ohne ihre Anschrift zu nennen, jedenfalls der Aufforderung nach § 162 BAO nicht entsprochen hat.

Demgegenüber haben ausländische Firmenbuchauszüge in Bezug auf die ***10*** **Kft** und die ***13*** ergeben, dass die namhaft gemachten Personen ***21*** und ***16*** Funktionen bei diesen Gesellschaften innegehabt hatten. Dazu kommt, dass die Bf. die Zahlungen an ***21*** und ***16*** über inländische Konten abwickelte, demnach deren Anschriften bekanntgegeben wurden und ihre Identifikation sichergesellt war. Daraus folgt, dass die Bf. mit der zusätzlichen Bekanntgabe der beiden Personen jedenfalls die tatsächlichen Empfänger der geleisteten Zahlungen im Sinne des § 162 BAO genannt hatte.

Daraus und aus den für die Einkünftezurechnung maßgebenden wirtschaftlichen Gesichtspunkten sind die Zahlungen jener Geldbeträge, die die Bf. als Aufwand für tatsächlich durchgeführte Umbauarbeiten geltend gemacht hat, ***21*** und ***16*** im oben dargelegten Ausmaß zuzurechnen.

Dies belegen die jeweiligen Beschuldigteneinvernahmen und die Tatsache, dass die Außenprüfung keine Feststellungen traf, wonach die Einkünfte ***2*** zuzurechnen gewesen wären, da er Aufträge zur Durchführung von Bauarbeiten übernommen hätte.

Die schriftlichen Zeugenaussagen von ***28*** und ***29*** bekräftigen überdies, dass die Umbauarbeiten von ausländischen Arbeitern erfolgt waren und teilweise die dafür von der Bf. gezahlten Geldbeträge ***21*** übergeben wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

Nach § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Belastungen nicht anzuerkennen.

Aus dieser Bestimmung geht der Grundsatz hervor, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. „Offenbar unerfüllbar“ sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf jedoch nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, s. auch Fischerlehner/Brennsteiner BAO³ § 162 Rz 1).

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (vgl. VwGH 17.11.1982, 82/13/0037) ist der Abzug von Schulden und Aufwendungen mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, noch nicht gesichert. Rechtfertigen nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde den Abzug versagen. Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", d.h. um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden (vgl. VwGH 22.03.1995, 93/13/0076; VwGH 11.07.1995, 91/13/0154, 0186; VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

1. Vor diesem Hintergrund ist zur *****3*** Bau Kft** und zur *****7*** Kft** auszuführen:

Die Bf. hat mit der Bekanntgabe dieser beiden ungarischen Unternehmen als Empfänger der abgesetzten Beträge der Aufforderung gem. § 162 BAO nicht entsprochen, da diese erwiesenermaßen keine Leistungen erbracht haben und auch nicht festgestellt werden konnte,

dass ihnen die in Bar entrichteten Zahlungen für tatsächlich geleistete Arbeiten zugeflossen waren.

2 machte überdies ***26*** und ***25*** als Geschäftsführer der beiden Unternehmen namhaft und sagte aus, dass er mit diesen Personen in eine wirtschaftliche Leistungsbeziehung getreten sei, und er davon ausginge, dass sie im Namen der Gesellschaften tätig geworden waren. Mit diesem Vorbringen wurde ebenso wenig der Aufforderung im Sinne des § 162 BAO entsprochen: ***26*** und ***25*** hatten keine Funktion als Geschäftsführer der ungarischen Unternehmen inne. Darüber hinaus gab es keine Anhaltspunkte, dass die beiden Personen die wahren wirtschaftlichen Empfänger der Zahlungen waren und die Leistungen auch im eigenen Namen erbracht haben.

Aus § 2 Abs. 1 EStG ergibt sich, dass Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auch auf eine bestimmte Tätigkeit gründen (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 20§ 3 Tz 142). In Hinblick auf die bestehenden Zweifel an ***26*** und ***25*** als tatsächliche Leistungsempfänger hat die fehlende Angabe einer Anschrift dieser beiden Personen zusätzlich zur Nichterfüllung des Auftrages zur Empfängerbenennung geführt. Bestehen an der Identität einer in einem Verfahren nach § 162 Abs. 1 BAO benannten Person ebenso keine Zweifel wie an deren Funktion als tatsächlicher Zahlungsempfänger, könnte im Übrigen die fehlende Angabe dessen "aktueller Adresse" für sich allein noch nicht als Nichterfüllung des Auftrages zur Empfängerbenennung angesehen werden (VwGH 14.12.2005, 2001/13/0253). Fehlende Identifikationsnachweise der genannten Personen begründeten im konkreten Fall gerade Zweifel, dass diese Personen die wahren Leistungsempfänger waren.

Weder Herr ***2*** noch Herr ***1*** haben für die Bf. nachgewiesen, dass sie die Identität von ***26*** und ***25*** als vertretungsbefugte Personen der ausländischen Unternehmen überprüft hätten. Sie hätten Vertrauen in die Person gehabt und wären daher davon ausgegangen, dass die beiden Personen „Inhaber der Firmen“ gewesen wären. Daraus ergibt sich jedoch, dass der Auftrag der belangten Behörde die Empfänger zu benennen nicht unerfüllbar war, vielmehr die Bf. selbst verschuldete, dass sie letztlich nicht in der Lage war, den wahren Empfänger der Beträge zu nennen. Bei dieser Sachlage war es daher der Bf. möglich und zumutbar, dem Auftrag nach § 162 BAO zu entsprechen, letztlich hat sie diesen Auftrag jedoch nicht erfüllt.

Die belangte Behörde hat daher zu Recht die von der Bf. geltend gemachten Betriebsausgaben für 2012 in Höhe von 100.000 € nicht anerkannt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher, wie im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 69.086,08 €.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (teilweise Stattgabe)

In Bezug auf die ***10*** Kft und die ***13*** ist auszuführen:

Die Bf. hat mit der Bekanntgabe dieser beiden ungarischen Unternehmen als Empfänger der abgesetzten Beträge der Aufforderung gem. § 162 BAO nicht entsprochen, da diese erwiesenermaßen keine Leistungen erbracht haben. Somit konnte bezüglich der Geldzahlungen nicht festgestellt werden, dass diese ihnen für tatsächlich geleistete Arbeiten zugeflossen waren.

Herr ***2*** machte überdies ***21*** und ***16*** als Geschäftsführer der beiden Unternehmen namhaft und sagte aus, dass er mit diesen Personen in eine wirtschaftliche Leistungsbeziehung getreten sei, und er davon ausginge, dass sie im Namen der Gesellschaften tätig geworden waren. Dazu kommt, dass die Überweisung der Geldbeträge auf inländische Konten erfolgte. ***21*** und ***16*** konnten als Kontoinhaber über diese Inländischen Konten verfügen und haben jeweils ***2*** als Zeichnungsberechtigten ermächtigt. Dieser konnte demnach im eigenen Namen vom Konto Abhebungen, Überweisungen und Einzahlungen auf das Konto vornehmen.

Da die von ausländischen Arbeitskräften ausgeführten Umbauarbeiten unstrittig sind, und es für ***21*** und ***16***, die erwiesenermaßen in der Baubranche tätig waren, möglich war, im eigenen Namen diese Bauarbeiten durchzuführen, sind sie nach der nach außen in Erscheinung tretenden Gestaltung der Dinge, als die wahren Empfänger der Geldbeträge zu bezeichnen.

Mit Erkenntnis vom 13. November 1985, 84/13/0127, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Zahlungen an eine liechtensteinische Briefkastenfirma ausgeführt, dass dem Auftrag nach § 162 BAO nur entsprochen ist, wenn der tatsächliche Empfänger benannt wird; mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, ist der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind. Als Empfänger kann aber anstelle einer im Ausland ansässigen "Briefkastengesellschaft" die hinter ihr stehende Person angesehen werden (vgl. in diesem Sinne auch den Beschluss des BFH vom 25. August 1986, BStBl. 1987 II 481, s. auch VwGH 11.07.1995, 91/13/0154).

21 und ***16*** wurden als die „hinter den genannten ausländischen Bauunternehmen“ stehenden und im eigenen Namen handelnden Personen bezeichnet, die wie bereits ausgeführt mit Namen und Anschrift genannt worden waren. Weiters wurden sie als Kontoinhaber und Zeichnungsberechtigte identifiziert, sodass ihnen die Auftragsdurchführung und die auf inländische Konten überwiesenen Einkünfte in Höhe von 313.479 € zuzurechnen waren, sodass mit ihrer Benennung durch die Bf., der Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO entsprochen wurde.

Anders verhält es sich mit dem Geldbetrag in Höhe von 9.000 € und den Barzahlungen in Höhe von 105.000 €, deren wahre Empfänger, wie oben begründet, nicht genannt worden waren, demzufolge ein Betriebsausgabenabzug zu verneinen war.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2013 waren daher in Höhe von 228.884,35 € anzusetzen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	
Laut angefochtenem Bescheid	553.363,35 €
Änderung laut BFG	-324.479 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	228.884,35 €
Festgesetzte KSt 25%	57.221,09 €
Einbehaltene Steuerbeträge	-0,87 €
Festgesetzte KSt	57.220,21€

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 war daher in Höhe von 57.220,00 € (Rundung nach § 39 Abs. 3 EStG 1988) festzusetzen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision nicht zulässig)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht hat nach der Sachlage und dem Ergebnis der Beweiswürdigung die Frage, ob die wahren Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben bestimmt werden konnten, beantwortet. Diese Tatfrage ist grundsätzlich nicht reversibel. Die diesbezügliche Rechtsfrage, ob dem § 162 Abs. 1 BAO entsprochen wurde, ist im Sinne der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst worden, weshalb eine Revision nicht zulässig war.

Wien, am 9. März 2022

