

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertreter_1***, ***Adresse_Vetreter_1***, und ***Rechtsanwalt***, über die Beschwerde vom 16. Mai 2012 gegen den Bescheid des ***FA*** (jetzt Finanzamt Österreich) vom 26. April 2012 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO betreffend 2010, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Bei der BF fand eine abgabenrechtliche Außenprüfung bezüglich der Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung des Jahres 2010 statt.

Die Prüfung begann am 05.12.2011 und sie endete mit der Schlussbesprechung am 09.03.2012. Im Prüfbericht wurde unter Tz. 2 festgestellt, dass die BF eine Ausgabe iHv. 59.840 Euro für eine Leistung der ***A*** GmbH verbucht hatte.

Bei dieser Gesellschaft wurde vom zuständigen Betriebsfinanzamt eine Prüfung samt Hausdurchsuchung durchgeführt. Bei der Einvernahme des Geschäftsführers der ***A*** Nfg.

GmbH sei festgestellt worden, dass dieses Unternehmen nur einen Auftraggeber hatte, welcher nicht die BF war.

Außerdem verfüge die ***A*** Nfg. GmbH nur über eine geringe Anzahl von Mitarbeitern, die den erklärten Umsatz praktisch nicht erwirtschaften könnten.

Deshalb könne der Schluss gezogen werden, dass es sich bei den von der BF vorgelegten Rechnungen der ***A*** Nfg. GmbH um Scheinrechnungen ohne zugrundeliegende Leistung der ***A*** Nfg. GmbH handle.

Die Unterschriften des Geschäftsführers der ***A*** Nfg. GmbH auf dem Werkvertrag und den Bestätigungen über die erhaltenen Barzahlungen würden nicht übereinstimmen.

Es sei nicht üblich einen Betrag von 59.840 Euro in drei Teilbeträgen in bar auszuzahlen.

Vertreter_1 -dem Vertreter der BF- sei ein Vorhalt zu den Fremdleistungen übermittelt worden, den dieser mit dem Steuerprüfer am 08.02.2012 unter Anwesenheit seines Bilanzbuchhalters Herrn ***Z*** besprochen habe.

Vertreter_1 habe keine Angaben hinsichtlich der Arbeiter der Subfirma, Arbeitsaufzeichnungen, Mietaufwendungen für Unterkünfte der Arbeiter usw. machen können.

Die Antworten auf die Fragen im genannten Vorhalt wurden vom Prüfer des Finanzamts stichwortartig wie folgt protokolliert:

„Legen Sie bitte für folgende Firmen Werkverträge, bezug habende schriftliche Vereinbarungen oder sonstige Unterlagen über die mit diesen Firmen vereinbarten Leistungen vor. Bitte beantworten sie weiters die im Anschluss angeführten Fragen zu folgenden Firmen:

A: ***A***, Wien

(...)

1. Wie sind Sie jeweils mit der betreffenden Firma in Kontakt gekommen- wie und durch wen erfolgte die Anbahnung der Geschäftsbeziehung konkret?

Protokollierte Antwort: „lernte Hrn ***Y*** in ***Bundesland_A*** in einem Baumarkt kennen, man kam ins Gespräch um diverse Arbeiten durchzuführen. Fixe Vereinbarung, Treffen gab es im September bei der Baustelle ***Ort_1*** in ***Bundesland_A*** (Auftraggeber Fa. ***B***).“

2. Wer waren konkret ihre Ansprechpartner? Geben Sie Kontaktdaten bekannt. Welche Funktion hatte Ihre Ansprechperson in der Firma?

Protokollierte Antwort: „Herr ***Y***, ***Daten***, war der Chef.“

3. Welche Unterlagen wurden ihnen vorgelegt bzw. haben Sie abverlangt?

Protokollierte Antwort: „(siehe) die vorgelegten Unterlagen. GB Auszug (Anmerkung Richter: wohl gemeint: Firmenbuch-Auszug) HFU Liste scheint mit 1.9.2010 auf.“

4. Von wem haben Sie die Geschäftsunterlagen der Firmen bekommen?

Protokollierte Antwort: „Hrn ***Y***“

5. In welcher Form wurden die Angaben der Subunternehmer bzw. deren Ansprechpartner überprüft?

Protokollierte Antwort: „Pass, HFU-Liste“

6. Wurden Vereinbarungen über die Haftung getroffen?

Protokollierte Antwort: „Haftung übernimmt die Firma ***Bf1***. Einer von den Gesellschaftern ist immer anwesend, um Schäden auszuschließen“

7. Haben Sie die Firma an ihrem Betriebssitz besucht oder überprüft, ob an der Adresse die Firma existiert? Wenn ja, wann und an welcher Adresse?

Protokollierte Antwort: „Nie“

8. Wie wurde der Preis für die Subunternehmerleistung kalkuliert?

Protokollierte Antwort: „mit Gewinn von Hrn ***Vertreter_1***“

9. An welchen Baustellen/in welchen Unternehmen war die jeweilige Firma tätig?

Protokollierte Antwort: „nur ***Ort_1*** ***Bundesland_A***“

10. Wie und von wem wurde die erbrachte Leistung kontrolliert, wurden darüber Aufzeichnungen erstellt –z.B. Stundenaufzeichnungen, Wochenberichte, Aufmaßlisten?

Protokollierte Antwort: „Leistungen von Gesellschaftern! Arbeit nach QM– man kann anhand von Plänen die QM ermitteln!“

11. Wie wurden die von den Subunternehmen in Rechnung gestellten Arbeitsstunden kontrolliert? Wie konnte die Richtigkeit der Verrechnung der geleisteten Mannstunden überprüft werden?

Protokollierte Antwort: „keine Kontrolle der Stunden, weil nach QM-Abrechnung erfolgt! Man weiß wie lange ein Arbeiter für die Arbeit ca. braucht.“

12. Wurden die Arbeiter auf den Baustellen/in den Unternehmen überprüft, von welchem Subunternehmer sie eingesetzt worden sind und ob sie eine Arbeitsbewilligung haben? Wurden Kopien von Unterlagen der Arbeitskräfte erstellt?- Bitte um Vorlage.

Protokollierte Antwort: „Am Beginn ihrer Tätigkeit, also nur einmal Kontrolle ihrer Arbeitspapiere gemacht. Kopien erstellt- NEIN, NEIN“

13. Welche Arbeiter wurden von den Subfirmen in Rechnung gestellt (Name, Adresse) und für welche Baustellen/Unternehmen und für welche konkreten Tätigkeiten wurden sie eingesetzt?

Protokollierte Antwort: „KEINE – Abrechnung erfolgt nach QM, alle Arbeiter sind dafür einsetzbar, keine separate Rechnung gestellt.“

14. Von wem und an welchem Ort wurden die Subhonorare für den jeweiligen Subunternehmer bezahlt?

Protokollierte Antwort: „Von Hrn ***Vertreter_1*** bezahlt. Wo? Ersten zwei Teichrechnungen in ***Bundesland_A***, letzte= SR in Innsbruck BAR bezahlt!“

15. Bei Barzahlung –an welche inkassoberechtigte Personen (Name, Adresse)?

Protokollierte Antwort: „GF Hrn. ***Y***“

16. Haben inkassoberechtigte Personen durch eine Vollmacht oder sonstigen Ausweis ihre Berechtigung nachgewiesen und wie wurde deren Identität überprüft? –Vorlage eventuell vorhandener Unterlagen.

Protokollierte Antwort: „Bezahlung erfolgte an ***Y***!“

Haben Sie noch Kontakt zur Fa. ***A***?

Protokollierte Antwort: „Nein. Nicht erreichbar seit ca. April 2011. ***Vertreter_1*** braucht noch was im Bauvorhaben ***Ort_1***, meldete sich aber nicht mehr!“

In der Folge erließ das Finanzamt im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens am 26.04.2012 den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2010 und verwies zur Begründung auf den Bericht über die Außenprüfung.

2. Gegen diesen Bescheid wurde durch den ausgewiesenen Parteienvertreter ***Rechtsanwalt*** mit Schriftsatz vom 15.05.2012 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und begründend ausgeführt, dass die BF im Auftrag der ***B*** GmbH umfangreiche Trockenbauarbeiten durchgeführt habe, welche die BF mit 134.038,19 Euro in Rechnung gestellt habe. Die BF sei aufgrund ihres Mitarbeiterstandes nicht in der Lage gewesen sämtliche Arbeiten auf der Baustelle zu verrichten, weshalb sie sich der Subfirma ***A*** Nfg. GmbH bedient habe. Der Werkvertrag vom 3.9.2010 mit der ***A*** Nfg. GmbH sei ordnungsgemäß abgeschlossen worden und die Mitarbeiter der ***A*** Nfg. GmbH hätten die Arbeiten laut Werkvertrag erbracht.

Vor Abschluss des Werkvertrages habe sich die BF über die Seriosität der ***A*** Nfg. GmbH informiert (unter anderem: Firmenbuchauszug, Passkopie Geschäftsführer, Schreiben der BUAK, Bescheid über die Erteilung der UID-Nummer, HFU-Gesamtliste).

Die BF habe daher darauf vertrauen können, dass die ***A*** Nfg. GmbH die Einnahmen aus dem Subauftrag ordnungsgemäß erfasst und versteuert.

Die entsprechenden Zahlungen seien aufgrund der vorgelegten Rechnungen tatsächlich geleistet worden. Die Bauleitung der ***B*** GmbH könne bestätigen, dass Mitarbeiter der ***A*** Nfg. GmbH die Arbeiten für die BF verrichtet haben.

Der Berufung wurden folgende Unterlagen beigelegt:

- * Werkvertrag mit der ***A*** Nfg. GmbH über das Bauvorhaben ***Ort_1***. Der Preis wurde nach Aufmaß iHv. ca. 50.000 vereinbart. Als Arbeitsbeginn wurde September 2010 und als Fertigstellungszeitpunkt Dezember 2010 vereinbart;

- * Firmenbuchauszug vom 20.4.2010 und 28.3.2012

- * Information des Finanzamtes Wien vom 1.3.2007 über die neue Steuernummer;

- * Bescheid über die Erteilung der UID-Nummer vom 3.3.2008

- * Meldebestätigung von ***Y*** vom 9.2.2010;

- * Mietvertrag vom 15.2.2010 mit dem ***Y*** einen 29 m²-Geschäftsraum anmietete;

- * Passkopie ***Y***;

- * Schreiben der BUAK vom 4.4.2011 an die ***A*** GmbH, in welchem bestätigt wird, dass keine Salden aushaften;

- * Abfrage der HFU-Gesamtliste, in der die ***A*** Nfg. GmbH aufscheint.

3. Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.09.2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

*„Im Jahr 2010 wurde lt. ER vom 9.12.2010 eine Fremdleistung der Fa. ***A*** GmbH über 59.840 Euro für ein Bauvorhaben in ***Bundesland_A*** ***Ort_1*** erbracht. Aufgrund von Feststellungen eines Wiener Finanzamtes betreffend das angeführte Unternehmen, ergibt sich die Tatsache, dass die Fremdleistungen bei der Beschwerdeführerin nicht anerkannt werden können. Es wurde ein Vorhalt betreffend Fremdleistungen versandt und am 08.02.2012 mit ***Vertreter_1*** und dem Bilanzbuchhalter ***Z*** besprochen. ***Vertreter_1*** konnte keine Angaben hinsichtlich der Arbeiter der Subfirma, Arbeitsaufzeichnungen, Mietaufwände für Unterkünfte der Arbeiter usw. machen. Die Unterschriften des Geschäftsführers der*

****A*** GmbH auf dem Werkvertrag und den erhaltenen Barzahlungen aus der Ausgangsrechnung stimmen ebenfalls nicht überein, wodurch die Feststellungen des Finanzamtes Wien bekräftigt werden. Weiters ist es keinesfalls marktüblich einen Betrag iHv. 59.840 Euro in Teilbeträgen in bar auszuhändigen.“*

4. Mit Eingabe vom 01.10.2012 beantragte der Parteienvertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Abgabenbehörde habe sich in der Berufungsvorentscheidung nicht mit den inhaltlichen Ausführungen der Berufung auseinandergesetzt, sondern nur die Begründung des Erstbescheides übernommen.

Der Vollständigkeit halber werde auf Nachstehendes verwiesen:

*„Selbstverständlich konnte der Berufungswerber im Zuge seiner Befragung keine Angaben über jene Arbeiter machen, die die beauftragte Subfirma auf der Baustelle beschäftigte bzw. Angaben darüber machen, in welcher Weise diese Arbeiter untergebracht sind. Dies ist nicht Angelegenheit des Berufungswerbers, sondern ausschließlich Angelegenheit jener Subfirma, welche den Auftrag vom Kläger übernahm. Auch ist es im Baugewerbe nicht so unüblich, Geld in bar an ein Subfirma auszusahlen, damit die Arbeiter sofort bezahlt werden können. Die nicht übereinstimmenden Unterschriften des Geschäftsführers der ***A*** GmbH auf dem Werkvertrag bzw. den vorliegenden Zahlungsbestätigungen können nicht zum Nachteil des Berufungswerbers ausgelegt werden, zumal die bescheiderlassende Behörde wohl auch den Umstand in Betracht ziehen muss, dass seitens der Subfirma bevollmächtigte Personen zur Entgegennahme von Zahlungen bevollmächtigt wurden bzw. die ***A*** GmbH nicht über einen, sondern drei Geschäftsführer verfügte.“*

5. Am 30.10.2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

6. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27.01.2022 wurde die Rechtssache der nun zuständigen Geschäftsabteilung 4002 zugeteilt.

7. Eine telefonische Anfrage bei der Rechtsanwaltskanzlei des Parteienvertreters ergab, dass die Vertretung in der Zwischenzeit zurückgelegt worden sei.

8. Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 11.05.2022 wurde *****Vertreter_1***** aufgefordert zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

„1. Empfängerbenennung und Sorgfaltspflichten eines Bauunternehmers:

Wenn der Steuerpflichtige die Benennung des wahren wirtschaftlichen Empfängers einer Zahlung verweigert, ist die Zahlung steuerlich nicht abzugsfähig. Empfänger iSd § 162 Abs 1 BAO ist derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt; das ist der Vertragspartner, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die

Gegenleistung empfangen hat. Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt es auf den wirtschaftlichen Gehalt der Leistungsbeziehung an (VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041). Der wahre wirtschaftliche Empfänger der Zahlung ist zu benennen (VwGH 9.6.2020, Ra 2020/13/0001).

Zwar darf die Abgabenbehörde dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der (wahren) Empfänger erteilen (VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059). Allerdings darf es auch nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064).

Den Steuerpflichtigen darf an der Unerfüllbarkeit kein Verschulden treffen: Hätte dieser die Identität der Empfänger bei sorgfältiger Prüfung der Geschäftsbeziehung in der Vergangenheit feststellen können, zieht dies die Nichtanerkennung des Betriebsausgabenabzugs nach sich. Zur Beurteilung der Frage, ob ein Steuerpflichtiger Sorgfaltspflichten iZm der Empfängerbenennung verletzt hat, bedarf es ausreichender Feststellungen zum einschlägigen Sorgfaltsmaßstab auf Sachverhaltsebene.

Im Erkenntnis vom 16. 3. 2021, RV/7104669/2020, reagierte das BFG auf die aktuelle VwGH-Judikatur (VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064 und VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059):

Das BFG stellte anhand eines Sachverständigengutachtens die in den Jahren 2012 und 2013 einzuhaltenden Sorgfaltspflichten eines mittelständischen Bauunternehmers bei der Vergabe von Subaufträgen fest. Nach Ansicht des Sachverständigen und darauf aufbauend des BFG waren in den Jahren 2012 und 2013 die nachfolgenden Prüfschritte bei der Vergabe von Aufträgen, die das Niveau von Kleinstaufträgen überschritten, in der Baubranche üblich:

Vor Beauftragung eines Subunternehmers:

- a) Firmenbuchauszug: Kontrolle des Firmenwortlauts und Feststellung des zeichnungsberechtigten Vertreters;*
- b) Befugniskontrolle: Überprüfung der gewerberechtlichen Befugnis zur Ausführung der Leistung durch Gewerberegisterauszug (auch von ausländischen Gewerberegistern) oder durch Bestätigung des Bundesministers für Wirtschaft, Familie und Jugend (BMWJ);*
- c) Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit: anhand von Unternehmensbroschüren und durch Recherche über die Homepage des Subunternehmers (Referenzprojekte, Mitarbeiter); Einholung einer Bonitätsauskunft nicht zwingend erforderlich;*
- d) Überprüfung der beruflichen Zuverlässigkeit: durch Abfrage bei der Sozialversicherung (HFU-Liste); allenfalls Unbedenklichkeitsbescheinigungen von Sozialversicherungsanstalten und Finanzämtern (auch von vergleichbaren ausländischen Stellen).*

Bei Beauftragung und Auftragsabwicklung:

- e) *Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten: Überprüfung und Anfertigung von Ausweiskopien des/der Zeichnungsberechtigten im Zeitpunkt des Werkvertragsabschlusses;*
- f) *Überprüfung der Anmeldung von Mitarbeitern bei der Sozialversicherung: beim erstmaligen Einsatz der Mitarbeiter zu kontrollieren und mit Ausweiskopien zu dokumentieren; laufende wiederkehrende Kontrolle der Anmeldung während der gesamten Bauzeit war in den Jahren 2012 und 2013 nicht üblich;*
- g) *tägliche Dokumentation der anwesenden, gesamten Mannanzahl des Subunternehmers: Dokumentation erfolgte auf Bautagesberichten;*
- h) *Rechnungsprüfung: Prüfung der formalen Anforderungen an die Rechnungslegung; auf die Überprüfung der Richtigkeit der UID-Nummern wurde nach Ansicht des Sachverständigen in den Jahren 2012 und 2013 oft verzichtet; keine nochmalige Abfrage der HFU-Liste bei Überweisung des Werklohns;*
- i) *allgemeine Baustellendokumentation: zB Bautagesberichte, Schriftverkehr mit Subunternehmern über Leistungsumfang (zB üblicher E-Mail-Verkehr), Fotos.*
- j) *Barzahlungen von Aufträgen im Ausmaß von über 5.000 Euro sowie die Bezahlung von Rechnungen vor Abschluss der schriftlichen Bauverträge waren unüblich.*

Ob ein mittelständischer Bauunternehmer in den Jahren 2012 und 2013 die übliche Sorgfalt hat walten lassen oder nicht, beurteilt das BFG durch eine Gesamtwürdigung aller Umstände und unter Berücksichtigung der obig dargestellten, damals üblichen Prüfschritte.

Frage an den Vertreter der beschwerdeführenden Partei:

Die oben angeführten Prüfschritte a) bis j) waren laut Sachverständigengutachten in der Baubranche in den Jahren 2012 und 2013 üblich.

Es wird nicht angenommen, dass für das hier gegenständliche Jahr 2010 und den gegenständlichen Betrieb wesentliche Abweichungen bestehen.

Dennoch wird der Vertreter der BF zur Beachtung des Parteiengehörs aufgefordert Stellung zu nehmen, ob im Jahr 2010 in seinem Branchensegment abweichende Prüfschritte üblich waren und dies gegebenenfalls nachzuweisen.

2. Nehmen Sie Stellung zu den von der beschwerdeführenden Partei nicht durchgeführten Prüfschritten:

- a) *Die Abfrage des Firmenbuchs, die Kontrolle des Firmenwortlauts und die Feststellung des zeichnungsberechtigten Vertreters sind erfolgt;*
- b) *Befugniskontrolle: Überprüfung der gewerberechtlichen Befugnis zur Ausführung der Leistung durch Gewerberegisterauszug liegt vor;*
- c) *Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit: anhand von Unternehmensbroschüren und durch Recherche über die Homepage des Subunternehmers (Referenzprojekte, Mitarbeiter) liegt nicht vor;*
- d) *Eine Überprüfung der beruflichen Zuverlässigkeit durch Abfrage bei der Sozialversicherung (HFU-Liste) liegt vor;*
- e) *Lichtbildausweis des Zeichnungsberechtigten: Überprüfung und Anfertigung von Ausweiskopien des/der Zeichnungsberechtigten im Zeitpunkt des Werkvertragsabschlusses liegt vor;*
- f) *Eine Überprüfung der Anmeldung von Mitarbeitern bei der Sozialversicherung liegt nicht vor. Es konnten beim Finanzamt keine Angaben zu den Mitarbeitern des Subunternehmens gemacht werden.*
- g) *tägliche Dokumentation der anwesenden, gesamten Mannanzahl des Subunternehmers (Dokumentation erfolgte auf Bautagesberichten) ist nicht erfolgt;*
- h) *Rechnungsprüfung: Prüfung der formalen Anforderungen an die Rechnungslegung ist erfolgt;*
- i) *Eine allgemeine Baustellendokumentation: zB Bautagesberichte, Schriftverkehr mit Subunternehmern über Leistungsumfang (zB üblicher E-Mail-Verkehr), Fotos, liegt nicht vor;*
- j) *Die Barzahlungen erfolgten im Ausmaß von 59.840 Euro. Barzahlungen in der Baubranche über 5.000 Euro waren laut Sachverständigengutachten jedenfalls im Jahr 2012 unüblich.*

3. Beantragte Zeugeneinvernahme:

*In der Berufungsschrift wird die Einvernahme des Zeugen ***X*** von der ***B*** GmbH beantragt. Dieser könne bestätigen, dass Mitarbeiter der ***A*** GmbH die Arbeiten für die ***Bf1*** verrichtet haben.*

Dazu ist anzumerken:

Es ist unstrittig, dass die Arbeiten von bisher unbekannten Personen ausgeführt wurden und der vereinbarte Werklohn geflossen ist. Strittig ist, wer der wahre wirtschaftliche Empfänger der Zahlung ist.

*Fraglich ist, ob die bauausführenden Personen im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur ***A*** GmbH tätig waren und woher der beantragte Zeuge das wissen sollte.*

Für dieses Beweisthema müssten der beantragte Zeuge taugliche Unterlagen (z.B. Passkopien, Überprüfung der Anmeldung zur Sozialversicherung) vorlegen können.“

9. Mit Schriftsatz vom 07.06.2022 erfolgte die Stellungnahme von ***Vertreter_1*** zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichts. Eingbracht wurde der Schriftsatz von ***Rechtsanwalt***, der sich auf die ihm erteilte Vertretungsvollmacht berief. Es wurde wie folgt Stellung genommen:

*„Wirtschaftlicher Empfänger des mit Schlussrechnung Nr. 09-12-201/01 in Rechnung gestellten Betrages in Höhe von 59.840 Euro war die ***A*** Nfg. GmbH.*

*An diese Firma wurden in Sub Trockenbauarbeiten betreffend das Bauvorhaben ***Ort_1***/**Bundesland_A*** übertragen. Die Beschwerdeführerin selbst hat auf gegenständlicher Baustelle mit 4 Personen gearbeitet, weitere 4 Personen wurden durch die Firma ***A*** Nfg. GmbH beigestellt. Darüber hinaus wurden 2 selbständig tätige Spachtler zusätzlich in Sub durch die Beschwerdeführerin für dieses Bauvorhaben beauftragt. Auch diese Rechnungen wurden mit diesen Firmen entsprechend abgerechnet.*

Nachfolgende Prüfschritte wurden vor Beauftragung des Subunternehmers eingehalten:

a) Einholung Firmenbuchauszug und Kontrolle des Firmenwortlauts sowie Feststellung der zeichnungsberechtigten Vertreter.

b) Überprüfung der gewerberechtlichen Befugnis

c) brancheninterne Empfehlung

d) Überprüfung HFU-Liste

Bei Beauftragung der Auftragsabwicklung wurden nachstehende Schritte eingehalten:

e) Lichtbildausweis des Zeichnungsberechtigten, Anfertigung einer Ausweiskopie zum Zeitpunkt des Abschlusses des Werkvertrages

f) laufende wiederkehrende Kontrolle der Mitarbeiter, welche zum Einsatz kamen wurden nicht durchgeführt

g) Dokumentation der Mitarbeiter der Sub-Firma erfolgte auf Bautageberichten

h) Rechnungsprüfung, Überprüfung der UID-Nummer vorgenommen

*i) allgemeine Baustellen-Dokumentation durch Firma ***B****

j) Barzahlung gegen Unterfertigung eines Kassenbeleges durchaus üblich

Zu 2. Nehmen Sie Stellung zu den von der beschwerdeführenden Partei nicht durchgeführten Prüfschritten:

Zu c) Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anhand von Unternehmensbroschüren und durch Recherche über die Homepage:

Internetrecherche wurde durchgeführt, maßgeblich war jedoch die Empfehlung durch Bauleiter ***W*** (Vorname ist Berufungswerberin nicht mehr bekannt) der Firma ***B*** GmbH.

Zu f) Überprüfung der Anmeldung von Mitarbeitern bei der Sozialversicherung ist nicht erfolgt.

Zu g) die tägliche Dokumentation der anwesenden Mitarbeiter des Subunternehmers:

Es erfolgte eine Abrechnung nach QM bzw. Aufmaß. Dokumentation der Mitarbeiter des Subunternehmers war aus Sicht der Berufungswerberin daher nicht notwendig.

Zu i) Baustellendokumentation

Erfolgte teilweise durch Firma ***B*** GmbH, da eine Abrechnung nach QM erfolgte, war eine solche für die Berufungswerberin nicht erforderlich.

Zu j) Bezahlung an Herrn ***Y*** gegen Unterfertigung eines Kassenbelegs war durchaus üblich im Jahre 2010.

Beweis: PV

X, p.A. Fa. ***B*** GmbH

W, p.A. Fa. ***B*** GmbH

Sämtliche als Zeugen.“

10. ***X*** wurde mit Beschluss vom 5. Juli 2022 zur schriftlichen Zeugenaussage aufgefordert. Die Fragen wurden mit Schreiben vom 2. August 2022 wie folgt beantwortet:

Frage 1:

Können Sie bestätigen, dass bei dem Bauvorhaben ***Ort_1***/***Bundesland_A*** im Jahr 2010 Personen der ***A*** Nfg. GmbH im Auftrag der ***Bf1*** gearbeitet haben?

Antwort Zeuge:

„Die Fa. ***A*** ist mir vom Namen her noch ein Begriff. Wieviel bzw. ob beim BV ***Ort_1*** Personal tätig war, kann ich auf Grund der zeitlichen Distanz nicht bestätigen.“

Frage 2:

Haben Sie Unterlagen zur Identifizierung dieser Personen?

Antwort Zeuge:

*„Nein, da ich mittlerweile in Pension bin und somit auch nicht mehr bei der Fa. ***B*** tätig bin.“*

Frage 3:

*Ist Ihnen ein Herr ***W*** bekannt, bzw. kennen Sie seinen vollen Namen?*

Antwort Zeuge:

*„Der Name ***W*** sagt mir leider nichts.“*

Frage 4:

*Haben Sie irgendwelche weiteren sachdienlichen Informationen oder Unterlagen zum Bauvorhaben ***Ort_1*** und den beteiligten, oben genannten Bauunternehmen?*

Antwort Zeuge:

„Nein“.

11. Mit Beschluss vom 18.08.2022 wurde die schriftliche Zeugeneinvernahme von ***X*** der beschwerdeführenden Partei zur Kenntnis gebracht und es erging die Aufforderung den vollständigen Namen und die Adresse der als Zeuge beantragten Person „***W***“ dem Bundesfinanzgericht bekanntzugeben.

12. Mit Schriftsatz vom 31.8.2022 gab der Parteienvertreter den vollständigen Namen und die Adresse des Zeugen ***W*** wie folgt bekannt:
W, p.A. ***B*** GmbH, ***Adresse_2***.

13. Mit Beschluss vom 13.09.2022 erging eine Aufforderung an ***W*** zur schriftlichen Zeugenaussage an die vom Parteienvertreter mitgeteilte Adresse der ***B*** GmbH.

14. Mit Schreiben vom 20.9.2022 teilte die ***B*** GmbH mit, dass eine Person „***W***“ nicht bekannt sei und nie für die ***B*** GmbH tätig gewesen sei.

15. Am 28.09.2022 teilte das Bundesfinanzgericht dem Parteienvertreter telefonisch und via E-Mail mit, dass der ***B*** GmbH eine Person „***W***“ nicht bekannt sei und ersuchte um Rückmeldung binnen einer Woche. Es erfolgte keine Rückmeldung innerhalb der Frist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Aufgrund der Beweismwürdigung festgestellter Sachverhalt

1. Die BF war von ihrer Gründung (Firmenbucheintragung am 08.07.2010) bis zu ihrer Löschung infolge Abweisung eines Antrages auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens am 23.06.2015 in der Baubranche tätig.

2. In den Jahren 2010 bis 2012 waren 4 Personen als Mitunternehmer beteiligt, die Entgelte von der Gesellschaft für ihre Arbeit als Sonderbetriebseinnahmen erklärten.

In den Jahren 2010 bis 2013 wurden Erlöse und Fremdpersonalaufwand in folgender Höhe erklärt:

	2010	2011	2012	2013
Erlöse	144.083,19	508.376,00	391.651,73	291.396,45
Fremdpersonal-aufwand	89.024,00	379.408,50	332.856,40	97.154,00
Fremdpersonalaufwand in % der Erlöse	61,79%	74,63%	84,99%	33,34%

3. Im Jahr 2010 wurden ein Betrag iHv. 59.840 Euro als Aufwand für Fremdleistungen durch einen Subunternehmer erklärt, der vom Finanzamt nicht anerkannt wurde. Nach den Feststellungen des zuständigen Finanzamtes handelte es sich bei dem angegebenen Subunternehmer -die ***A*** Nfg. GmbH- um ein Scheinunternehmen, welches den genannten Betrag nicht in seiner Buchhaltung oder Gewinnermittlung erfasste. Die ***A*** Nfg. GmbH hatte nur eine geringe Anzahl an Mitarbeitern und nur einen Auftraggeber, welcher nicht die BF war.

Deshalb kann der Schluss gezogen werden, dass es sich bei den von der BF vorgelegten Rechnungen der ***A*** Nfg. GmbH um Scheinrechnungen ohne zugrundeliegende Leistung der ***A*** Nfg. GmbH handelt.

Einziger Geschäftsführer und Alleingesellschafter der ***A*** Nfg. GmbH war seit 2005 bis zur Löschung wegen Vermögenslosigkeit am 15.02.2012 ****Y****. Im Firmenbuch scheinen keine Prokuristen auf.

4. Die Beurteilung der Frage, ob die BF die Sorgfaltspflichten iZm der Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO verletzt hat, bedarf einer Feststellung des maßgeblichen Sorgfaltsmaßstabes durch das erkennende Gericht.

5. Ein Kriterium für den Sorgfaltsmaßstab, der unter Unternehmern bei der Überprüfung von Subunternehmer branchenüblich ist, ist die Unternehmensgröße.

Bei der BF handelt es sich -nach der Höhe der Erlöse und dem hohen Fremdleistungsanteil zu schließen- um ein Kleinunternehmen.

Die BF konnte mangels eigener Kapazitäten die Aufträge nicht selbst ausführen. Eine professionelle Administration der Subunternehmer ist in diesem Fall daher wesentliche Voraussetzung für den wirtschaftlichen Bestand des Unternehmens, andernfalls könnten überproportionale Haftungsrisiken entstehen.

Das streitgegenständliche Auftragsvolumen von 59.840 Euro übersteigt das Niveau von Kleinstaufträgen bei Weitem und ist für die Administration der Bauabwicklung durch einen sorgfältigen Unternehmer jedenfalls beachtlich.

6. Das Bundesfinanzgericht hat bereits in einigen Verfahren Sachverständige für das Bauwesen mit der Klärung der Frage beauftragt, welcher Sorgfaltsmaßstab bei der Prüfung von Subunternehmen vor und bei der Beauftragung und während der Auftragsabwicklung in bestimmten Zeiträumen anzuwenden war.

Das Erkenntnis des BFG vom 16.3.2021, RV/7104669/2020, betrifft ein mittelständisches Unternehmen und das Erkenntnis des BFG vom 04.01.2022, RV/5101505/2018 ein Kleinunternehmen, das vom Umsatz und Fremdleistungsanteil mit der BF vergleichbar ist. Die Gutachten betrafen die Jahre 2012 bis 2014. Die laut Gutachten bei sorgfältigen Bauunternehmern üblichen Prüfschritte wurden der BF mit Beschluss vom 11.05.2022 übermittelt und zur Beachtung des Parteiengehörs Gelegenheit zur Stellungnahme dazu gegeben.

Das Bundesfinanzgericht hat keinen Grund zur Annahme, dass für das hier gegenständliche Jahr 2010 wesentliche Unterschiede im anzuwendenden Sorgfaltsmaßstab im Vergleich zu den Jahren 2012 bis 2014 bestehen.

Die BF hat in der Stellungnahme vom 07.06.2022 auch keine Gründe für eine solche Annahme vorgebracht und die zur Kenntnis gebrachten, laut Sachverständigengutachten üblichen Prüfschritte nicht bestritten. Die Stellungnahme enthält nur den unbegründeten Hinweis, dass Barzahlungen zur sofortigen Bezahlung der Bauarbeiter gegen Unterfertigung eines Kassenbelegs im Jahre 2010 üblich gewesen seien.

Die in den Gutachten bezüglich der oben genannten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht betreffend die Jahre 2012-2013 und 2013-2014 festgestellten Prüfschritte sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts daher auch im Jahr 2010 von einem Unternehmer dieser Größe bei der Prüfung von Subunternehmern üblicherweise beachtet worden.

Bezüglich der einzelnen Prüfschritte betreffend den üblichen Sorgfaltsmaßstab wird Folgendes festgestellt:

a) Die Abfrage des Firmenbuchs, die Kontrolle und die Feststellung des zeichnungsberechtigten Vertreters (**Y**) ist erfolgt;

b) Die Überprüfung der gewerberechtlichen Befugnis zur Ausführung der Leistung ist erfolgt durch Vorlage des Gewerberegisterauszugs;

c) Eine Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anhand von Unternehmensbrochüren und durch Recherche über die Homepage des Subunternehmers konnte nicht nachgewiesen werden. Maßgeblich sei die Empfehlung durch den Bauleiter (**W**) des Auftraggebers (**B** GmbH), gewesen. Dem als Zeugen einvernommenen Mitarbeiter der **B** GmbH **X** ist allerdings keine Person „**W**“ bekannt und bei der **B** GmbH ist keine Person namens „**W**“ bekannt.

d) Eine Überprüfung der beruflichen Zuverlässigkeit durch Abfrage bei der Sozialversicherung (HFU-Liste) liegt vor;

e) Lichtbildausweis des Zeichnungsberechtigten liegt vor;

f) Aufzeichnungen bezüglich einer Überprüfung der Anmeldung der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (Aufenthaltserlaubnis und Arbeitsbewilligung bei Drittstaatsangehörigen, Ausweiskopien) wurden nicht angefertigt. Es kann nicht festgestellt werden, ob eine Überprüfung erfolgte;

g) eine tägliche Dokumentation der anwesenden gesamten Mannzahl des Subunternehmers ist nicht erfolgt. Da die Abrechnung nach Aufmaß erfolgte, sei nach Ansicht der BF eine solche Dokumentation nicht notwendig gewesen;

i) Eine allgemeine Baustellendokumentation (Bautagesberichte, Fotos) liegt nicht vor. Da die Abrechnung nach Aufmaß erfolgte, sei nach Ansicht der BF eine solche Dokumentation nicht notwendig gewesen;

j) Barzahlungen von Aufträgen über 5.000 Euro waren laut Sachverständigengutachten betreffen die Jahre 2012-2014 unter sorgfältigen Bauunternehmern nicht üblich. Schuldbefreiende Zahlungen wurden immer an das üblicherweise auf der Rechnung angegebene Konto geleistet.

Das Bundesfinanzgericht erkennt keinen Grund zur Annahme, dass zwei Jahre vorher -im Jahr 2010- ein sorgfältiger Bauunternehmer den Betrag von 59.840 Euro in drei Teilzahlungen bar ausbezahlt hätte.

7. Die Unterschrift des Vertreters der **A** Nfg. GmbH auf dem Werkvertrag stimmt nicht mit den Unterschriften auf den Bestätigungen über die Barzahlungen überein. Die **A** Nfg. GmbH hatte –entgegen dem Vorbringen in der Berufung- laut Firmenbuch nur einen und nicht drei Geschäftsführer und keinen Prokuristen. Falls eine Person zur Entgegennahme von

Zahlungen an die ***A*** Nfg. GmbH bevollmächtigt gewesen wäre, hätte ein sorgfältiger Unternehmer die Identität des Zahlungsempfängers festgehalten und die Vollmacht aufbewahrt. Da dies nicht geschehen ist, kann nicht festgestellt werden, an wen die Zahlungen tatsächlich erfolgt sind.

8. Ordnungsgemäße Beweisanträge haben nach der Rechtsprechung des VwGH das Beweismittel, ein konkretes Beweisthema und im Falle von Zeugen auch deren Adresse anzugeben (vgl. VwGH 19.03.2008, 2008/15/0017 VwGH 21.06.2013, 2012/02/0144, VwGH 25.11.2015, Ra 2015/09/0074, VwGH 24.10.2016, Ra 2016/02/0189).

Der Zeuge ***X*** wurde schriftlich einvernommen und die Zeugenaussage wurde dem Parteienvertreter zur Kenntnis gebracht.

Die beschwerdeführende Partei hat bezüglich der Person „***W***“ bzw. „***W***“ keine zustellungsfähige Adresse angegeben. Es wurde vorgebracht, dass diese Person für die ***B*** GmbH als Bauleiter tätig gewesen sei und die ***A*** Nfg. GmbH empfohlen hätte. Allerdings ist der genannte Name weder dem Zeugen ***X*** noch bei der ***B*** GmbH selbst bekannt. ***X*** arbeitete für die ***B*** GmbH auf der Baustelle ***Ort_1***, dennoch konnte er keine Angaben zu einer Person dieses Namens machen.

Mangels Bekanntgabe einer Adresse konnte vom Bundesfinanzgericht von der Einvernahme der Person „***W***“ als Zeugen Abstand genommen werden.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2. Eine Personengesellschaft des Unternehmensrechts verliert ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung. Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigen ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten –dazu zählt auch der Bund als Abgabengläubiger- noch nicht abgewickelt sind (VwGH 25.04.2013, 2012/15/0161). Zu diesen Rechtsverhältnissen, die abgewickelt sein müssen, zählt auch ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO.

3. Gemäß § 81 BAO wurde als vertretungsbefugte Person der Personengesellschaft Herr ***Vertreter_1*** namhaft gemacht. Die Vertreterbestellung erfolgt mit Bescheid der Abgabenbehörde an den Vertreter und gilt auch gegenüber dem Verwaltungsgericht. Ausschließlich der Bestellte ist zu einer Beschwerde gegen diesen Bescheid legitimiert.

4. Die Beschwerde wurde von einem berufsmäßigen Parteienvertreter unter Berufung auf eine erteilte Bevollmächtigung eingebracht.

Im 29.03.2022 teilte dieser Parteienvertreter dem erkennenden Richter telefonisch mit, dass er die Vollmacht und Vertretung der Personengesellschaft vor einigen Jahren aufgekündigt habe. In der Stellungnahme vom 07.06.2022, berief er sich allerdings eine (wieder) erteilte Vollmacht und ist somit auch Zustellbevollmächtigter in dieser Beschwerdesache.

5. § 162 BAO lautet:

"Abs. 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.

Abs. 2

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

§ 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 besteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (VwGH 29.11.1988, 87/14/0203).

Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. "Offenbar unerfüllbar" sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107; 20.12.2017, Ra 2016/13/0041).

Einer Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO ist dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wird, dass die genannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind.

Die Antwort des Steuerpflichtigen auf ein Verlangen nach exakter Empfängerbenennung unterliegt der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde (VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046).

Hat sich der Steuerpflichtige in Geschäftsbeziehungen eingelassen, deren Gestaltung ihm eine den Anforderungen nach § 162 BAO entsprechende Nennung der Zahlungsempfänger nicht möglich war, geht das zu seinen Lasten (VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236).

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

Der Abzug von Schulden und Aufwendungen ist mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, grundsätzlich noch nicht gesichert. Die bloße Nennung einer falschen oder beliebigen Person (VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; 17.11.1982, 81/13/0194), oder die Namhaftmachung einer nicht existenten GmbH (VwGH 8.6.1988, 84/13/0069), kann die zwingende Versagung der Anerkennung der Aufwendungen nicht verhindern; gleiches gilt für die Nennung einer Firma in einer Steueroase oder einer Briefkastengesellschaft, bei der es sich um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145; VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054).

Um eine Person als Empfängerin iSd § 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 (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

Es ist der Aufforderung nach § 162 BAO weiters nicht entsprochen, wenn die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind, was auch in einem solchen Fall die Absetzung der geltend gemachten Zahlungen selbst dann ausschließt, wenn vom tatsächlichen Vorliegen (an unbenannt gebliebene Empfänger) geleisteter Zahlungen auszugehen ist (VwGH vom 30.09.1998, 96/13/0017; 15.09.1999, 83/13/0150). Die Unauffindbarkeit und die völlige Unbekanntheit einer Person auch an der angegebenen Adresse sind ausreichend maßgebliche Gründe für diese Vermutung (VwGH 28.05.1997, 94/13/0230; 25.05.2004, 2001/15/0019; 9.3.2005, 2002/13/0236).

Empfänger iSd § 162 BAO ist derjenige, der mit dem Steuerpflichtigen in rechtliche Beziehung getreten ist, demnach die Person, die Vertragspartner ist, die einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung erhalten hat (BFG 21.8.2018, RV/7102185/2013; VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041).

Wesentlich ist dabei, welche Personen durch ihr Tätigwerden oder Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben (VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059; VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064; VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107; VwGH 26.6.2002, 2000/13/0013) und des Bundesfinanzgerichtes (siehe BFG 16.3.2021, RV/7104669/2020; BFG 04.01.2022, RV/5101505/2018) ist bei Prüfung einer Sorgfaltswidrigkeit im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung nach § 162 BAO auszuführen, inwieweit bestimmte Überprüfungen in der Baubranche üblich sind. Nach den Feststellungen der Sachverständigen in den beiden zitierten Verfahren vor dem BFG sind sämtliche der genannten Prüfschritte von einem sorgfältigen Abgabepflichtigen üblicherweise kumulativ vorgenommen worden.

Im gegenständlichen Fall wurden keine Aufzeichnungen bezüglich einer Überprüfung der Anmeldung der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (Aufenthaltserlaubnis und Arbeitsbewilligung bei Drittstaatsangehörigen, Ausweiskopien) angefertigt. Es erfolgte keine tägliche Dokumentation der anwesenden gesamten Mannzahl des Subunternehmers. Eine allgemeine Baustellendokumentation (Bautagesberichte, Fotos) liegt nicht vor.

Barzahlungen von Aufträgen über 5.000 Euro sind unter sorgfältigen Bauunternehmern nicht üblich. Schuldbefreiende Zahlungen wurden immer an das üblicherweise auf der Rechnung angegebene Konto geleistet. Hinzu kommt, dass die Unterschrift des Vertreters der ***A*** Nfg. GmbH auf dem Werkvertrag nicht mit den Unterschriften auf den Bestätigungen über die Barzahlungen übereinstimmt.

Die ***A*** Nfg. GmbH hatte –entgegen dem Vorbringen in der Berufung– laut Firmenbuch nur einen und nicht drei Geschäftsführer und keinen Prokuristen. Falls eine Person zur Entgegennahme von Zahlungen an die ***A*** Nfg. GmbH bevollmächtigt gewesen wäre, hätte ein sorgfältiger Unternehmer die Identität des Zahlungsempfängers festgehalten und die Vollmacht aufbewahrt. Da dies nicht geschehen ist, kann nicht festgestellt werden, an wen die Zahlungen tatsächlich erfolgt sind.

In Gesamtwürdigung aller Umstände wurde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes der übliche Sorgfaltsmaßstab von der BF nicht eingehalten.

Eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, liegt folglich nicht vor.

Vielmehr ist aufgrund der Versäumnisse der BF vor und bei der Beauftragung der Subunternehmen und während der Auftragsabwicklung von einer selbst verschuldeten Unmöglichkeit, die wahren Empfänger der gegenständlichen Zahlungen zu nennen, auszugehen.

Nach § 162 BAO ist daher der Fremdleistungsaufwand nicht anzuerkennen.

Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Das Bundesfinanzgericht folgt der zitierten Rechtsprechung des VwGH zur Empfängerbenennung. Bezüglich der festgestellten Nichteinhaltung des Sorgfaltsmaßstabes liegt eine Frage der Beweiswürdigung im Einzelfall vor, die einer ordentlichen Revision nicht zugänglich ist.

Innsbruck, am 6. Oktober 2022