

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Bf-Adr, vertreten VertrBf, AdrVertr, über die Beschwerde gegen den Bescheid des FA (jetzt Finanzamt Österreich) vom 28. November 2012 betreffend Körperschaftsteuer 2011 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid und die Beschwerdevorentscheidung betreffend Körperschaftsteuer 2011 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Rechtssache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

## **Begründung**

### **I. Verfahrensgang**

I.1. Die beschwerdeführende GmbH ist im Baugewerbe tätig. Im Bericht vom 28.11.2012 über eine ua. die Körperschaftsteuer 2011 umfassende Außenprüfung führte der Prüfer aus, die Beschwerdeführerin habe Provisionszahlungen an Subunternehmer als Betriebsausgaben geltend gemacht, welche teilweise nicht auf tatsächlich erbrachten Leistungen beruhten. Dem Finanzamt lägen umfangreiche Prüfungsunterlagen der Steuerfahndung sowie des Bundeskriminalamtes vor. Zusammen mit den speziellen Unterlagen zu den nachfolgend angeführten Firmen ergebe sich ein Szenario, das in einem gewissen Ausmaß die Beteiligung an Malversationen wahrscheinlich erscheinen lasse:

**A.KG:**

Die Prüfung bei dieser Firma habe Geschäftsfälle nach schon bekanntem Muster festgestellt. Es handle sich vermutlich um eine Betrugsfirma, die seit Mitte 2011 Scheinrechnungen ausstelle. Die Subunternehmer der Fa. A.KG hätten das typische Erscheinungsbild von Briefkasten-GmbHs - in der Branche bekannte, substanzlose, kurzlebige Einmann-GmbHs mit ausländischen Geschäftsorganen. Von diesen würden dann planmäßig die anfallenden Steuern und Sozialversicherungsbeiträge nicht entrichtet, die Gesellschafter bzw. Geschäftsführer seien für die Behörden nicht mehr greifbar. Zum Teil würden auch gefälschte Identitäten verwendet.

**B.GmbH.:**

2011 seien Bauleistungen abgerechnet worden, obwohl 2010 bereits die Betriebsaufgabe erfolgt sei. Die Gesellschaft sei 2011 mangels eines kostendeckenden Vermögens im Firmenbuch gelöscht worden.

Aus dem Protokoll über die Beschuldigtenvernehmung des „Herrn X.“ vom 28.9.2011 gehe hervor, dass dessen Aufgabe gewesen sei, für die Firma B.GmbH sowie für andere Firmen Rechnungen zu schreiben. Entsprechende Unterlagen, Firmenstempel und Firmenbuchauszüge habe er von Leuten erhalten, deren Namen er nicht kenne. Seit ca. sechs Jahren habe er durch das Ausstellen von Schein- bzw. Deckungsrechnungen ein regelmäßiges Einkommen erhalten. In seinem Büro seien 972 Rechnungen mit einer Gesamtrechnungssumme von 7.994.602,96 € sichergestellt worden. Weitere Aussagen in diese Richtung seien der zweiten Beschuldigtenvernehmung vom 16.6.2011 im LKA OÖ zu entnehmen.

Dem Finanzamt liege eine Rechnung der B.GmbH an die Bf in Höhe von 11.770,29 € vor. Gleichzeitig sei eine Ausgangsrechnung der Bf mit identem Rechnungsbetrag und identer Leistungsbeschreibung an einen unbekannten Empfänger sichergestellt worden.

In der am 25.10.2011 mit der steuerlichen Vertreterin sowie dem Geschäftsführer der Bf abgehaltenen Besprechung seien zum Nachweis der Leistungserbringung Ausgangsrechnungen und Eingangsrechnungen vorgelegt worden, aus denen ersichtlich sei, „welcher Aufwand mit welchen Leistungen verrechnet wurde“. Auch sei eingewendet worden, dass es kaum Barzahlungen, sondern überwiegend Banküberweisungen an die Subfirmen gegeben habe. Weitere Unterlagen seien nicht vorgelegt worden.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass in bestimmten Fällen - siehe obige Feststellungen - nicht nachgewiesen werden konnte, dass die Fremdleistungen auch tatsächlich ausgeführt worden seien. Unter Berücksichtigung der besonderen Umstände, wie oben beschrieben, seien die Fremdleistungen auch nicht glaubhaft gemacht worden. Vom Prüfer angeforderte Unterlagen wie Baustellenprotokolle, Bautagebücher, Anwesenheitslisten, Stundenaufzeichnungen, seien nicht vorgelegt worden. Der tatsächliche Leistungsaustausch zwischen der Bf und den Subfirmen habe daher nicht nachvollzogen werden können. Mangels eines Nachweises würden die Zahlungen an die angeführten Subfirmen seitens des Betriebsprüfers nicht anerkannt. Da jedoch eine Tätigkeit stattgefunden habe, sei auch ein gewisser Aufwand entstanden. Gemäß

§ 184 BAO würden daher die geltend gemachten Aufwendungen zur Hälfte anerkannt. Dies stelle einen Erfahrungswert der Betriebsprüfung dar, der darin gründe, dass Arbeitnehmer ohne Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben wesentlich kostengünstiger beschäftigt werden könnten (Tz 1 des Prüfungsberichtes).

Rechnerisch wurde im Prüfungsbericht (Seiten 5 und 7) dargestellt, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2011 („vor Bp: 5.435,35 €“) um einen nicht anerkannten Aufwand für Subunternehmer in Höhe von 210.863 € (Tz 1) auf 216.298 € zu erhöhen sei.

Mit Ausfertigungsdatum 28.11.2012 erging der Körperschaftsteuerbescheid 2011, der dem Prüfungsbericht entsprach.

I.2. Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2011 wurde Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben mit dem Antrag, die Fremdleistungen in voller Höhe anzuerkennen. Die vom Finanzamt aufgestellten Behauptungen seien unzutreffend, was bereits bei der Betriebsprüfung mehrfach dargelegt worden sei. Vor Beauftragung seien von allen Subfirmen der Firmenbuchauszug, der Gewerbeschein sowie Steuernummer und UID-Nummer angefordert worden. In besonderen Fällen sei auch eine Anfrage bei der Wirtschaftskammer erfolgt. Dass es sich bei den Subunternehmen, wie von der Behörde angeblich festgestellt worden sei, zum Teil um „Scheinfirmen“ handeln sollte, sei für die Beschwerdeführerin in keiner Weise ersichtlich gewesen. Alle Subunternehmen seien für die Beschwerdeführerin tatsächlich auf den in den Rechnungen angeführten Baustellen tätig gewesen, was sich durch die Weiterverrechnung der Kosten an die Auftraggeber der Beschwerdeführerin auch schlüssig nachvollziehen lasse. Ob und inwieweit die beauftragten Subunternehmer mit eigenem (angemeldetem oder nicht angemeldetem) Personal oder wiederum mit Subfirmen arbeiteten, habe die Beschwerdeführerin nicht überprüft; dies sei auch nicht Aufgabe der Beschwerdeführerin gewesen. Ein Großteil der Rechnungen der Subunternehmer sei mittels Banküberweisung bezahlt worden. Nur in Ausnahmefällen, insbesondere bei Personalknappheit, seien Barzahlungen vorgenommen worden.

Mit Schreiben vom 7.6.2013 legte die steuerliche Vertreterin eine an die Beschwerdeführerin gerichtete Bestätigung des A. (persönlich haftender Gesellschafter der A.KG) vom 19.2.2013 vor, wonach 18 (einzeln angeführte) Bauvorhaben teilweise von ihm und teilweise von der Bf durchgeführt worden seien. Weiters heißt es in diesem Schreiben, A. stehe für etwaige Fragen unter der angegebenen Telefonnummer persönlich zur Verfügung. Zur B.GmbH wurde im Schreiben vom 7.6.2013 ausgeführt, die Aufträge an diese Firma seien in der Zeit von Jänner bis März 2011 erteilt worden. Dazu wurden Lohnkonten betreffend sechs in diesem Zeitraum bei der B.GmbH beschäftigte Arbeitnehmer übermittelt. Laut Firmenbuch sei über die B.GmbH am 24.8.2011 der Konkurs eröffnet worden. Die Feststellung des Prüfers, wonach bereits im Jahr 2010 eine Betriebsaufgabe erfolgt sei, sei damit widerlegt.

I.3. Mit Beschwerdeentscheidung vom 8.2.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, die Betriebsprüfung bei der Bf sei auf Grund des vom Bundeskriminalamt weitergeleiteten Kontrollmaterials erfolgt. Telefonüberwachungen würden Gespräche unter Beteiligung auch des Geschäftsführers der Bf belegen, in denen u.a. die Rückführung von Geldern unter Einbehalt einer Provision von der Rechnungssumme („klassisches kick back“) besprochen worden sei.

Die Fa. A.KG habe nicht gerechtfertigte Honorare von Subfirmen geltend gemacht. Den Aussagen des A. könne keine große Glaubwürdigkeit zugebilligt werden.

Bezüglich der B.GmbH sei in der Berufung (jetzt Beschwerde) vorgebracht worden, dass laut Lohnkonten mehrere Dienstnehmer beschäftigt gewesen seien. Dies stimme tatsächlich.

Weiters habe der „Facharbeiter“ B. bei seiner Vernehmung am 16.6.2011 ausgesagt, er habe auch direkt am Bau gearbeitet. Aus dem Vernehmungsprotokoll gehe jedoch hervor, dass seine Hauptaufgabe darin bestanden habe, Schein- und Deckungsrechnungen zu schreiben; weiters habe er Arbeiter - u.a. für die B.GmbH - vermittelt und für die Anmeldung Provisionen erhalten. Tatsächlich seien für die B.GmbH im Jahr 2011 noch Lohnkonten geführt und Lohnabgaben am Abgabekonto gebucht worden. Dies heiße aber noch nicht, dass die angemeldeten Personen auch am Bau gearbeitet hätten. Umsatzsteuervoranmeldungen, Jahreserklärungen und Jahresabschlüsse seien nicht mehr abgegeben worden.

Von der Betriebsprüfung werde nicht bestritten, dass die Arbeiten an den Bauvorhaben erfolgt seien. Aus diesem Grund seien die fraglichen Fremdleistungen auch zur Hälfte als Betriebsausgaben anerkannt worden.

I.4. Mit Schreiben vom 25.2.2018 beantragte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Bei den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung betreffend eine aktive Beteiligung der Beschwerdeführerin an diversen Malversationen handle es sich um nicht bewiesene Mutmaßungen der Finanzbehörde. Ob und inwieweit die beauftragten Subunternehmer in solche Malversationen verstrickt gewesen seien, sei der Beschwerdeführerin nicht bekannt. Fest stehe jedenfalls, dass die beauftragten Subfirmen die Bauleistungen auf den jeweiligen Baustellen ordnungsgemäß erfüllt hätten. Die Ausführungen der Finanzverwaltung könnten vielleicht als Indizien dafür gewertet werden, dass die diversen Subfirmen möglicherweise in unredliche Geschäftspraktiken verwickelt gewesen seien. Mit Sicherheit fehle diesen Feststellungen aber jegliche Beweiskraft dafür, der Beschwerdeführerin die Durchführung von Scheingeschäften und darüber hinaus noch die Entgegennahme von „Kick-back-Zahlungen“ anzulasten. Die Finanzbehörde sei ihrer Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO nicht nachgekommen. Es sei keine einzige Erhebung dazu erfolgt, welche Arbeitnehmer tatsächlich auf den betreffenden Baustellen die fraglichen Leistungen ausgeführt hätten.

In einem ergänzenden Schreiben vom 3.10.2018 wurden die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Fremdleistungen aufgegliedert. Im Jahr 2011 betrugen diese Aufwendungen demnach 355.024 € für Leistungen der A.KG und 66.703 € für Leistungen der B.GmbH (in

Summe somit 421.727 €). In dem von der Abgabenbehörde erstmals in der Beschwerdeentscheidung angeführten Telefonprotokoll sei die Beschwerdeführerin zwar erwähnt worden, jedoch in dem Kontext, dass sie eine von einem gewissen Herrn C. geführte Gesellschaft sei. C. sei zu keinem Zeitpunkt Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gewesen. Er sei weder den Mitarbeitern noch Herrn D. (dem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin) bekannt. Zum Beweis dafür, dass weder die Beschwerdeführerin noch Herr D. persönlich in Malversationen verwickelt gewesen seien, werde die Offenlegung sämtlicher Bankkonten angeboten. Herr D. genieße in der Baubranche einen ausgezeichneten Ruf. Zum Nachweis dafür werde eine Befragung der (im Anhang angeführten) Geschäftspartner beantragt. Herr D. habe vor Errichtung der Bf fünf Jahre lang ein Einzelunternehmen geführt, das er zum Stichtag 31.12.2008 in die neu errichtete GmbH eingebracht habe. Mittlerweile sei auch die Bf seit mehr als neun Jahren operativ tätig. Dass die Subunternehmer tatsächlich entsprechende Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin ausgeführt hätten, werde auch von Seiten der Behörde ausdrücklich anerkannt, so etwa im Prüfungsbericht („Da jedoch eine Tätigkeit stattgefunden hat, ist auch ein entsprechender Aufwand entstanden“) und auch in der Beschwerdeentscheidung („Von der Betriebsprüfung wird auch nicht bestritten, dass die Arbeiten an den Bauvorhaben erfolgt sind“). Diese unstrittig durchgeführten Tätigkeiten hätten auf Grund ihres erheblichen Umfangs nicht von den Arbeitern der Beschwerdeführerin verrichtet werden können. Sie sei daher in besonderem Maße auf Subunternehmen angewiesen.

Im Falle der A.KG habe die Behörde offenkundig von einem typischen Erscheinungsbild der Subunternehmer der KG auf ein ebensolches Erscheinungsbild der KG selbst geschlossen und daraus abgeleitet, dass die von der A.KG der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht worden seien. Die Kontaktdaten des Geschäftsführers A. habe die Beschwerdeführerin problemlos ausfindig machen können; diese seien auch an die Abgabenbehörde weitergeleitet worden; Herr A. stehe nach eigener Auskunft jederzeit für eine Befragung zur Verfügung, wovon die Behörde offenbar nicht Gebrauch gemacht habe. Bezüglich der B.GmbH sei nachgewiesen worden, dass das Insolvenzverfahren erst am 24.8.2011, somit jedenfalls nach dem Zeitraum der Leistungserbringung an die Beschwerdeführerin, eröffnet worden sei. Zudem habe die steuerliche Vertreterin auf Grund eigener Recherchen nachweisen können, dass die B.GmbH im Zeitraum der Leistungserbringung an die Beschwerdeführerin mehrere Arbeiter beschäftigt habe, unter anderem Herrn E., der auf den Baustellen der Beschwerdeführerin tätig gewesen sei.

## **II. Rechtslage**

§ 278 Abs.1 BAO lautet:

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat (§ 278 Abs. 2 BAO).

### **III. Erwägungen**

III.1. Eine Kassation, also die Aufhebung und Zurückverweisung der Rechtssache an die Abgabenbehörde, ist (nur) dann angebracht, wenn die Abgabenbehörde den Fall nicht nur punktuell lückenhaft, sondern insgesamt äußerst mangelhaft ermittelt hat.

Die grundsätzliche Sachentscheidungspflicht der Verwaltungsgerichte soll jedoch nicht zu einer grundsätzlichen Verlagerung von (behördlicher) Erstermittlungstätigkeit auf die Rechtsschutzebene führen (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, Anm. 2a) zu § 278 (Stand 15.4.2018, rdb.at).

III.2. Zu Recht macht die Beschwerdeführerin geltend, dass sich die Feststellungen im Prüfungsbericht vom 28.11.2012 nur auf Vermutungen stützen: So handle es sich nach Ansicht des Prüfers bei der A.KG „vermutlich“ um eine Betrugsfirma, die seit Mitte 2011 Scheinrechnungen ausgestellt habe; die schriftliche Erklärung des A. vom 19.2.2013 würdigte der Prüfer - ohne jegliche Beweisaufnahme - als wenig glaubwürdig.

Zur B.GmbH verwies der Prüfer auf die Betriebsaufgabe im Jahr 2010. Wenn die B.GmbH für das Jahr 2011 noch Bauleistungen abgerechnet und Lohnabgaben gebucht habe, beweise dies nicht, dass die Arbeiter am Bau tätig gewesen seien.

III.3. Gleichzeitig wird von der Betriebsprüfung zugestanden, dass tatsächlich „eine Tätigkeit“ stattgefunden habe, weshalb der Aufwand für die Subunternehmer im Schätzungsweg zur Hälfte anerkannt werde. Dies sei ein Erfahrungswert der Betriebsprüfung, der darin gründe, dass „Arbeitnehmer ohne Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben wesentlich kostengünstiger beschäftigt werden können“.

III.4. Gemäß § 115 Abs. 1 BAO (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Der im Prüfungsbericht (Tz 1, erster Absatz) enthaltene Verweis auf „umfangreiche Unterlagen der Steuerfahndung sowie des Bundeskriminalamtes“ vermag die gemäß § 115 Abs. 1 BAO gebotenen Ermittlungen nicht zu ersetzen.

III.5. Die Aufhebung nach § 278 Abs. 1 BAO ist eine Ermessensentscheidung, die nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 BAO). Es ist nicht Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (Ritz, BAO, 7. Auflage, § 278 Tz 5, mit Judikaturnachweis). Dass die Feststellung des Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre, ist nicht zu erwarten. Im Rahmen des gemäß § 278 BAO eingeräumten Ermessens wird die Rechtssache daher an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

#### **IV. Zulässigkeit einer Revision**

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

Bei der Beurteilung, ob eine Zurückverweisung an die Abgabenbehörde angebracht ist, handelt es sich um eine Sach- und keine Rechtsfrage. Diese Frage ist einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Innsbruck, am 6. Dezember 2022