

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch HFP Steuerberatungs GmbH, Beatrixgasse 32, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 27. Juli 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (jetzt: Finanzamt Österreich) betreffend Körperschaftsteuer 2011 vom 3. Juni 2015, 2012 vom 8. Juni 2015 und 2013 vom 9. Juni 2015, jeweils berichtigt durch die Bescheide gemäß § 293 BAO vom 19. Juni 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Auf der Grundlage der Feststellungen einer **Außenprüfung nach § 147 BAO** erließ das Finanzamt am **3. Juni 2015** Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2011, 2012 und 2013 sowie neue **Körperschaftsteuerbescheide für 2011, 2012 und 2013**. Es wurden Fremdleistungsaufwendungen gemäß § 162 BAO nicht als Betriebsausgaben anerkannt und ein Zuschlag gemäß § 22 Abs 3 KStG 1988 festgesetzt.

Zu den Sachbescheiden ergingen am **19. Juni 2015 Bescheide gemäß § 293 BAO**, da der Zuschlag gemäß § 22 Abs 3 KStG 1988 korrigiert wurde.

Gegen diese Bescheide richtete sich die **Beschwerde** vom **24. Juli 2015** (nach einer Fristverlängerung bis 31. Juli 2015). Die Beschwerdeführerin beantragte die Anerkennung der Aufwendungen mit der Begründung, dass die Tatsachen der Leistungserbringung und die Zahlung der Beträge vom Finanzamt nicht behandelt wurden, von der Behörde verlangte Prüfungen im Geschäftsleben nicht üblich oder in den Belegen bestehende Auffälligkeiten nicht

unbedingt bemerkt werden bzw. es üblich sei, dass Dienstnehmer Geldbeträge für den Dienstgeber entgegennehmen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **8. September 2015** wurde die Beschwerde jeweils als unbegründet abgewiesen und die Feststellungen der Außenprüfung wiederholt bzw. darauf verwiesen.

Im **Vorlageantrag** vom **8. Oktober 2015** beantragte der jetzige steuerliche Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Eine schriftliche Begründung werde nachgereicht.

Mit **Vorlagebericht** vom **12. November 2015** wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Anbringen vom **7. Dezember 2015** ergänzte der steuerliche Vertreter den Vorlageantrag. Die Beschwerdeführerin habe die Empfänger konkret genannt und sich stets durch die Abrufung von Firmenbuchauszügen abgesichert, dass die von ihr beauftragten Firmen existieren und über eine gültige UID-Nummer verfügen. Die beauftragten Subauftragnehmer waren existent und haben die „Putzaufträge“ durchgeführt. Die Beschwerdeführerin sei weder verpflichtet noch befugt, abgaben- und sozialversicherungsrechtliche Prüfungen ihrer Geschäftspartner vorzunehmen. Werkverträge mit angehefteten Visitenkarten, Firmenbuchauszüge zum Stichtag 1. Dezember 2015, Auskünfte vom Kreditschutzverband (KSV) zum 26. November 2015 und Eingangsrechnungen von den Subunternehmern mit Kassenempfangsbelegen wurden nachgereicht. Die Anberaumung eines Erörterungstermines und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurden beantragt.

Ein ergänzendes Schriftstück vom **29. Dezember 2015** wurde vom steuerlichen Vertreter unter Hinweis auf Rechtsprechung des EuGHs nachgereicht.

Am **30. Juli 2021** wurde die Beschwerdeführerin vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, zu der von dieser behaupteten Prüfung, insbesondere zu einer begrenzten UID, den Zahlungsempfängern, der Branche und konkreten Auffälligkeiten in den Rechnungen der Subunternehmen, Stellung zu nehmen bzw. Unterlagen vorzulegen.

Der steuerliche Vertreter antwortete am **6. Oktober 2021** und verwies darauf, dass sämtliche Aufbewahrungspflichten abgelaufen seien und dass die überlange Verfahrensdauer dem Art 6 Abs 1 der MRK widerspräche und dies zu einer sofortigen Einstellung des Verfahrens führen müsse. Es sei unrichtig, dass es *„nur FB Auszüge aus dem Jahre 2015 gibt: Für die ***D*** GmbH haben wir die Abfrage unserer Mandanten aus 2011 vorgelegt. Für die ***A*** GmbH haben die FB-Abfrage unserer Mandanten aus 2012 und die Gewerberegisterabfrage aus 2011 vorgelegt.“*

Hinsichtlich der geschäftlichen Kontaktaufnahme der Beschwerdeführerin wurde darauf verwiesen, dass „*ein Subunternehmer sich bei ***Bf*** vorstellen [kam], dann wurden Kontaktdaten ausgetauscht, FB, Gewerberegister bzw. Ausweise vorgezeigt und von der Buchhalterin Fr. ***BilBuch*** die UID Nummer geprüft. Dann wurde der Werkvertrag unterzeichnet.*“

Bezüglich der Nennung der Zahlungsempfänger sei es üblich, dass jemand im Namen des Eigentümers oder Geschäftsführers mit einer mündlichen, per Telefon bekanntgegebenen Einzelvollmacht das Geld entgegennehme.

Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass „*mit Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBl. I Nr. 111/2010 vom 30.12.2010)*“ [...] *die Definition der ‚Bauleistungen‘ um den Begriff ‚Reinigung‘ erweitert worden sei*“.

Des Weiteren wurden aktuelle KSV-Abfragen vom 9. August 2021 vorgelegt. Darin sei nichts von einer behaupteten Begrenzung der UID-Nummer zu lesen.

Die belangte Behörde wurde mit dem dargestellten Vorbringen konfrontiert und teilte am **4. November 2021** mit, dass nur die Werkverträge vorgelegt worden seien. Der KSV überprüfe weder, ob ein Unternehmen operativ tätig sei noch trifft es Aussagen über das aktuelle unternehmerische Auftreten sowie, ob ausreichend Dienstnehmer beschäftigt seien und Leistungen erbringen. Eine Dokumentation der Überprüfung der UID durch Fr. ***BilBuch*** liege nicht vor. Wenn Firmenbuchauszüge abverlangt und UID-Abfragen getätigt wurden, ist nicht nachvollziehbar, warum diese nicht aufbewahrt und dokumentiert wurden. Die Beschwerdeführerin habe zudem „*wissentlich entgegen den Bestimmungen des § 19 Abs 1a dritter Unterabsatz UStG 1944 (Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen) Rechnungen mit Steuerausweis der Fremdleister akzeptiert*“.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 11. Mai 2023** wurde die Bilanzbuchhalterin Mag. ***BilBuch*** um Auskunft ersucht. Mit E-Mail vom **30. Mai 2023** beantwortete sie die darin gestellten Fragen. Sie habe keine Erinnerungen mehr dazu, wer die Überprüfungen der Subunternehmen in welcher Form durchgeführt hat. Sie denke schon, dass sie Empfehlungen gegeben habe, dass Firmenbuchauszug, Gewerbeschein und die UID-Nummer zu überprüfen sind. Diese Abfragen waren in 2011 bis 2013 üblich. Sie wisse nicht mehr, ob sie Abfragen getätigt oder Abfragedokumentationen an die Außenprüfung übergeben habe. Sie könne diesbezüglich auch nicht mehr nachsehen, da aufgrund der Verjährung keine Unterlagen mehr vorhanden seien.

Am **21. Juni 2023** fand auf Anordnung des Bundesfinanzgerichts eine **mündliche Verhandlung** statt. Den Parteien wurde die Auskunft von ***BilBuch*** sowie eine Checkliste für die Auswahl von Baufirmen der Wirtschaftskammer Bundesinnung Bau aus vermutlich 2011 zur Kenntnis gebracht.

Der steuerliche Vertreter gab an, dass die Auskunft von ***BilBuch*** ihrer eigenen Zeugenaussage in einem Vorverfahren widerspreche, wobei ein bildgleiches Muster mit dem vorliegenden Fall vorliege. Werkverträge und Firmenbuchauszüge seien an die bestellte Bilanzbuchhalterin ***BilBuch*** übergeben worden. Diese habe dann die UID-Nummern geprüft. Es sei üblich, dass der Steuerberater die Abfragen mache. UID-Nummern seien vorhanden, auch heute noch im KSV ersichtlich und auch auf den Rechnungen. Die Reinigungsleistungen wurden an Großunternehmen, Supermärkte tatsächlich durchgeführt. Anzumerken sei, dass die Beschwerdeführerin im Migrationsmilieu tätig sei, Vorwürfe hinsichtlich der mangelnden deutschen Sprache seien daher verfehlt. Die Behörde hätte zudem die Bilanzbuchhalterin ablehnen müssen, da sie nicht zur Vertretung befugt war.

Der steuerliche Vertreter legte Firmenbuchauszüge zum Stichtag 24. März 2011 und 13. Juli 2011 der ***D*** GmbH sowie zum Stichtag 12. Oktober 2012 der ***N*** GmbH und einen Gewerberegisterauszug der ***N*** GmbH, ausgestellt vom Magistrat der Stadt Wien vom 21. März 2011, mit dem Gewerbe „Baumeister“, sowie die letzte Seite eines Bescheides mit dem Tag der Rechtskraft vom 25.05.2011, welcher vermutlich vom Magistrat der Stadt Wien erlassen wurde und an die ***D*** GmbH ergangen ist.

Die vorgelegte Checkliste sei an Konsumenten gerichtet. Die Beschwerdeführerin erfülle zumindest 8 der 15 Prüfkriterien.

Der Vertreter der belangten Behörde bestreite nicht, dass die Leistungen erbracht wurden, zu den Zahlungen kann keine Stellungnahme abgegeben werden. Die KSV-Auskunft erwecke zwar den Eindruck der Gültigkeit einer UID, dort stehe aber nicht, ob sie aktiv ist. Die Beschwerdeführerin trifft die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Unternehmers. Zu den vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Unterlagen und dessen Aussage zur Checkliste wurde keine Stellungnahme abgegeben.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Stattgabe der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin der Aufforderung der Außenprüfung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO vom 23. Jänner 2015 entsprochen hat und daher die geltend gemachten Betriebsausgaben abzugsfähig sind bzw. ob die Festsetzung von Zuschlägen gemäß § 22 Abs 3 KStG 1988 zu Recht erfolgte.

1. Sachverhalt

Die Bf ist im Geschäftsbereich der Gebäudereinigung tätig. In den Jahren 2011 bis 2013 beauftragte sie Personen, die im Namen der ***D*** GmbH (***D***), die ***N*** GmbH (***N***) und die ***R*** KG (***R***) aufgetreten sind, mit Reinigungsleistungen. Diese

Personen haben die Geschäfte selbst angebahnt. Die Werkverträge wurden in den Räumlichkeiten der Bf abgeschlossen. Die Rechnungen wurden von diesen bzw. anderen Personen wiederum im Namen dieser Unternehmen der Bf vorgelegt und von der Bf nach Vorlage bar bezahlt. Sämtliche im Namen der Subunternehmen auftretenden Personen sind unbekannter Identität.

Auf der Grundlage dieser Eingangsrechnungen und Kasseneingangsbelegen setzte die Bf Ausgaben für Fremdleistungen als Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt 175.055,00 € in 2011, 284.630,00 € in 2012 und 194.732,00 € in 2013 ab. Eine steuerliche Erfassung der Zahlungen als Einnahmen bei den Empfängern ist nicht festzustellen.

Mit Schriftstück, welches von der Außenprüfung am 23. Jänner 2015 um 10:30 Uhr der Bilanzbuchhalterin Mag. ***BilBuch*** und dem Geschäftsführer der Bf ***GF*** übergeben wurde, wurde die Bf aufgefordert, die Empfänger dieser Betriebsausgaben gemäß § 162 BAO zu nennen, da abgabenbehördliche Ermittlungen ergeben haben, dass die rechnungsausstellenden Firmen nicht die wahren Empfänger der Beträge sind. Es wurde dazu eine Frist bis 9. Februar 2015 gesetzt.

Die von der Bf genannten Unternehmen ***D***, ***N*** und ***R*** sind nicht die tatsächlichen Empfängerinnen dieser als Betriebsausgaben abgesetzten Zahlungen. Vielmehr sind als tatsächliche Empfänger der gegenständlichen Beträge unbekannte Personen, die sich der Firmen der genannten Unternehmen bedient haben, um auf eigene Rechnung Reinigungsleistungen zu erbringen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und dem Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts.

Die Feststellungen gründen insbesondere auf den aktenkundigen Eingangsrechnungen der Subunternehmen, die jeweils mit Umsatzsteuerausweis und ohne Übergang der Steuerschuld ausgestellt und am Tag der Ausstellung bar bezahlt wurden, auf den Kassa-Eingangsbelegen und Ausgangsrechnungen der Bf. KSV-Auskünfte liegen zu den Unternehmen zum 26. November 2015 bzw. 9. August 2021, Firmenbuchauszüge zum 1. Dezember 2015 vor.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden hinsichtlich der ***D*** Firmenbuchauszüge zum Stichtag 24. März 2011 und 13. Juli 2011 bzw. hinsichtlich der ***N*** zum 12. Oktober 2012 vorgelegt. Zur ***N*** wurde zudem ein Auszug aus dem Gewerbeverzeichnis mit dem Gewerbe „Baumeister“ vom 21. März 2011, mit dem darauf angeführten Tag der Gewerbebeanmeldung 1. März 2011 übergeben. Zur ***D*** wurde die letzte Seite eines Bescheides mit Rechtskraftbestätigung vom 25. Mai 2011, welche vermutlich vom Magistrat

der Stadt Wien ausgestellt wurde und an die ***D*** ergangen ist, beigebracht. Worüber der Bescheid abgesprochen hat, ist nicht nachvollziehbar.

Eine Dokumentation der behaupteten Überprüfung der UID-Nummern, sonstiger Gewerberegisterabfragen und Auskünfte vom Kreditschutzverband aus den Jahren 2011 bis 2013 wurde von der Bf nicht vorgelegt.

Hinsichtlich der Geschäftsanbahnung war der Aussage des Geschäftsführers der Bf Glauben zu schenken, da nicht anzunehmen ist, dass dieser eine solche ungewöhnliche, der Bf nachteiligen Schilderung „erfunden“ hat. Die Feststellungen sind zudem unstrittig.

Die gezahlten Beträge wurden bei den von der Bf genannten Unternehmen steuerlich nicht erfasst. Es ist aufgrund der Gestaltung, die der Verschleierung des tatsächlichen Empfängers diene, unwahrscheinlich, dass diese bei den tatsächlichen Empfängern einer Besteuerung unterzogen wurden.

2.1. *D*****

Nachfolgend angeführte Beweismittel waren hinsichtlich dieses Unternehmens in die Würdigung einzubeziehen:

Im Akt belegt ist ein Werkvertrag, datiert am 4. April 2011, und eine daran angeheftete Visitenkarte der angeblichen Kontaktperson „***M*** ***I***“. Als Auftragnehmer scheint „***D*** Bau“ auf. Die falsche Schreibweise ist nach Ansicht des Gerichts aufgrund des evidenten Widerspruchs zur Visitenkarte und des vorliegenden Firmenbuchauszugs zufällig und war daher nicht in die Würdigung einzubeziehen.

Vereinbart wurde die Reinigung aller Art, österreichweit, Entrümpelungen und Schneesäumung. Seitens der Bf wurden insgesamt 20 Rechnungen, vorgeblich von der ***D***, im Zeitraum 31. März 2011 - 31. August 2012 über insgesamt 175.055,00 € in 2011 und 187.210,00 € in 2012 gelegt.

Die Aufwendungen wurden auf dem Konto 5800 Fremdleister verbucht:

31.03.2011	5800	2700	KA	89	19.595,00
02.05.2011	5800	2700	KA	126	26.950,00
31.05.2011	5800	2700	KA	152	30.850,00
30.06.2011	5800	2700	KA	179	27.650,00
30.06.2011	5800	2700	KA	180	25.000,00
30.09.2011	5800	2700	KA	241	21.500,00
02.11.2011	5800	2700	KA	270	8.800,00
02.11.2011	5800	2700	KA	271	4.900,00
23.12.2011	5800	2700	KA	339	9.810,00
27.01.2012	5800	2700	KA	16	8.100,00
29.02.2012	5800	2700	KA	41	10.700,00
16.03.2012	5800	2700	KA	54	5.500,00
30.03.2012	5800	2700	KA	64	6.700,00
30.04.2012	5800	2700	KA	109	26.910,00
30.04.2012	5800	2700	KA	110	11.500,00
31.05.2012	5800	2700	KA	151	25.000,00
31.05.2012	5800	2700	KA	152	27.500,00
30.06.2012	5800	2700	KA	202	38.500,00
30.07.2012	5800	2700	KA	228	14.500,00
31.08.2012	5800	2700	KA	248	12.300,00

Der Geschäftsführer der Bf gab vor der belangten Behörde an (Einvernahme als Auskunftsperson am 23. Jänner 2015), dass ***I*** den Kontakt hergestellt hat, ein Firmenbuchauszug abverlangt und der Ausweis kontrolliert wurde. Kopiert wurden diese Unterlagen nur teilweise. UID-Abfragen wurden vermutlich nicht gemacht, es wurde hauptsächlich im KSV nachgeschaut. Welche Mitarbeiter für die ***D*** tätig waren, ist ihm nicht bekannt. Zeitaufzeichnungen wurden keine geführt, da Pauschalen vereinbart waren. Nach Fertigstellung der Arbeiten kam vermutlich ***I*** mit der Rechnung vorbei und der ausstehende Betrag wurde bar beglichen.

Über das Vermögen der ***D*** wurde mit Beschluss des Handelsgericht Wien vom 30. ***Mo1*** 2012 der Konkurs eröffnet, mit Beschluss vom 29. ***Mo2*** 2013 der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und die Firma anschließend gemäß § 40 FBG gelöscht.

In der mündlichen Verhandlung wurde die letzte Seite eines Bescheides mit Rechtskraftbestätigung vom 25. Mai 2011, welche vermutlich vom Magistrat der Stadt Wien ausgestellt wurde und an die ***D*** ergangen ist, beigebracht. Ob es sich dabei wie behauptet um einen Gewerberegisterauszug handelt, kann nicht nachvollzogen werden, aber auch nicht ausgeschlossen werden. Aufgrund der sonstigen Feststellungen kann dies dahingestellt bleiben.

Als auffallend bzw. ungewöhnlich sind folgende gewonnene Informationen zu werten:

Der Firmenstempel auf dem Werkvertrag (vom 4. April 2011) und den Kassabelegen, sowie die Rechnungen (ab 31. März 2011) weisen als Firmensitz die Adresse 1100 Wien, ***Str***, auf. Dieser Firmensitz scheint im Firmenbuch erst ab 16. November 2011 auf.

Aus einem Aktenvermerk zu einer Außenprüfung des Finanzamt Wien 8/16/17 eines anderen Kunden der ***D*** vom 7. Mai 2014 ergibt sich, dass nach den Erhebungen der Wirtschaftspolizei ***M ohne j*** ***I*** ein Aliasname von ***HD*** ist, wobei dieser schon bei mehreren Betrugsfirmen als Rechnungsaussteller aufgetreten und amtsbekannt sei.

Die Rechnungsköpfe und Stempel der ***D*** auf den Kasse-Eingangsbelegen gegenüber der Bf und anderen Unternehmen sind unterschiedlich. Die Firmenbezeichnung im Kopf der gegenüber der Bf gelegten Rechnungen weist einen Schreibfehler auf („Immobilientreuehand“), der in Rechnungen gegenüber anderen Unternehmen nicht aufscheint.

Auf der Visitenkarte wird der Geschäftsführer als „***M***“ ***I*** angeführt, im Firmenbuch und aus einer Musterzeichnungserklärung zur Vorlage für das Firmenbuchgericht vor dem Notar Dr. L*** geht der Name „***M ohne j***“ ***I*** hervor. Aus der handschriftlichen Unterzeichnung ist der Vorname „***M ohne j***“ zu erkennen. Die auf der Visitenkarte angegebenen Telefonnummern (Handy, Telefon, Fax) sowie die E-Mail-Adresse stimmen nicht mit den Angaben auf den vorgelegten Rechnungen bzw. stimmt die E-Mail-Adresse auch nicht mit jener des Stempels am Werkvertrag überein.

Die Nummerierung der Rechnungen ist nicht fortlaufend (ReNr. 2011/073-1 v. 30. Juni 2011, ReNr. 2011/018-1 und 2011/016-1 vom 2. November 2011).

D scheint aufgrund der Erhebung des Bundesfinanzgerichts zum Stichtag 31. März 2011 in der Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Gesamtliste) nicht auf.

Eine Übereinstimmung der Unterschriften auf dem Werkvertrag und den Kassabelegen mit der Musterzeichnungserklärung des Firmenbuchs kann nicht festgestellt werden. Die Kassa-Eingangsbelege wurden von zumindest drei unterschiedlichen Personen unterschrieben, sodass davon auszugehen ist, dass im Gegensatz zur oben zitierten Aussage des Geschäftsführers der Bf nicht eine Person, sondern mehrere Personen die Barzahlungen in Empfang genommen haben.

Für einen „***M ohne j*** ***I***“ mit dem im Firmenbuch angegebenen Geburtsdatum sind keine aktuellen noch historischen Wohnsitzmeldungen im Zentralen Melderegister ersichtlich.

Die Identität der für die ***D*** handelnden Personen, insbesondere durch Kopien der Lichtbildausweise, ist nicht belegt.

2.2. *N*****

Nachfolgend angeführte Beweismittel waren hinsichtlich dieses Unternehmens in die Würdigung einzubeziehen:

Vorgelegt wurde ein Werkvertrag vom 22. September 2012 und daran angeheftete Visitenkarten der angeblichen Kontaktpersonen „A. ***Mu***“ (Geschäftsführer Assistent) und „***Ib*** ***F***“ (Geschäftsführer). 9 Rechnungen, die vorgeblich von der ***N*** im Zeitraum 28. September 2012 bis 30. April 2013 ausgestellt wurden, wurden als Aufwendungen von insgesamt 97.420,00 € in 2012 und 35.112,00 € in 2013 auf dem Konto 5800 Fremdleister verbucht:

28.09.2012	5800	2700	KA	275	30.300,00
31.10.2012	5800	2700	KA	312	36.390,00
28.12.2012	5800	2700	KA	391	27.930,00
31.12.2012	5800	2700	KA	392	2.800,00
31.01.2013	5800	2700	KA	21	2.640,00
28.02.2013	5800	2700	KA	39	3.120,00
28.02.2013	5800	2700	KA	40	3.812,00
29.03.2013	5800	2700	KA	66	9.140,00
30.04.2013	5800	2700	KA	102	16.400,00

Niederschriftlich (siehe oben) wurde vom Geschäftsführer der Bf angegeben, dass die ***N*** den Kontakt hergestellt hat. Der Erstkontakt war mit ***Mu***, danach wurde alles Weitere mit ***Ib*** ausgemacht. Erkundigungen wurden seitens der Bf durch Firmenbuchauszug, Gewerberegister und KSV Abfrage eingeholt. Ob die UID abgefragt wurde bzw. welche Mitarbeiter für die ***N*** tätig waren, wusste er nicht. Zeitaufzeichnungen wurden keine geführt, da Pauschalen vereinbart waren. Rechnungs- und Geldübergabe fand im Büro der Bf statt, wobei beide Kontaktpersonen gemeinsam sowie auch jeweils einer allein kam.

N wurde aufgrund der Erhebung des Bundesfinanzgerichts zum Stichtag 22. September 2012 in der HFU-Gesamtliste gefunden.

Über das Vermögen der ***N*** wurde mit Beschluss des Handelsgericht Wien vom 4. ***Mo3*** 2013 der Konkurs eröffnet, mit Beschluss vom 29. ***Mo4*** 2014 der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Firma anschließend gemäß § 40 FBG gelöscht.

Der Gewerberegisterauszug vom 21. März 2011 weist als Gewerbe „Baumeister“ aus.

Als auffallend bzw. ungewöhnlich sind folgende gewonnene Informationen zu werten:

Die auf den Visitenkarten angegebene Festnetz-Telefonnummer sowie die E-Mail-Adresse stimmen nicht mit den Angaben auf den vorgelegten Rechnungen überein. Die Festnetz-Telefonnummer und Fax-Nummer auf den Rechnungen stimmen nicht mit den Angaben auf dem Stempel der Kassa-Eingangsbelegen überein. Ein A. ***Mu*** ist in der Sozialversicherung-Abfrage im fraglichen Zeitraum nicht als Dienstnehmer angeführt.

Auf allen Rechnungen und Firmenstempel der Kassa-Eingangsbelege scheint als Betriebssitz „***Gasse ohne k***“ auf, richtig aber ist „***Gasse***“.

Im Firmenbuch scheint als Geschäftszweig „*Handel mit Waren aller Art*“ auf.

In der KSV-Auskunft zum Stichtag 26. November 2015 scheinen als Branchen „*70% Sonstiger Einzelhandel, nicht in Verkaufsräumen, an Verkaufsständen oder auf Märkten*“ und „*30% Ingenieurbüros*“ auf. Zusätzlich vermerkt ist eine Negativinformation von Dritten vom 8. März 2013 mit dem Status „*Grav. Zahlungsanstände liegen vor*“.

Eine Übereinstimmung der Unterschriften auf dem Werkvertrag und den Kassa-Eingangsbelegen mit einer Musterzeichnung des Geschäftsführers kann nicht festgestellt werden. Die Kassa-Eingangsbelege wurden von zumindest drei unterschiedlichen Personen unterschrieben, sodass davon auszugehen ist, dass im Gegensatz zur oben zitierten Aussage des Geschäftsführers der Bf nicht maximal zwei, sondern zumindest drei Personen die Barzahlungen in Empfang genommen haben.

Für einen „****F*** ***lb****“ mit dem im Firmenbuch angegebenen Geburtsdatum sind keine aktuellen noch historischen Wohnsitzmeldungen im Zentralen Melderegister ersichtlich.

Die Identität der für die ****N**** handelnden Personen, insbesondere durch Kopien der Lichtbildausweise, ist nicht belegt.

2.3. ****R****

Nachfolgend angeführte Beweismittel waren hinsichtlich dieses Unternehmens in die Würdigung einzubeziehen:

Vorgelegt wurde ein Werkvertrag, datiert vom 12. April 2013, und die Visitenkarte der angeblichen Kontaktperson „****O*** ***Ad****“. Von der angeblichen ****R**** wurden 12 Rechnungen im Zeitraum 31. Mai 2013 bis 28. Februar 2014 (streitgegenständlich nur bis 2013) über insgesamt 159.620,00 € in 2013 gelegt.

Die Aufwendungen wurden auf dem Konto 5800 Fremdleister verbucht:

31.05.2013	5800	2700	KA	137	10.180,00
31.05.2013	5800	2700	KA	138	2.300,00
31.05.2013	5800	2700	KA	139	11.200,00
31.05.2013	5800	2700	KA	141	26.600,00
28.06.2013	5800	2700	KA	169	9.470,00
28.06.2013	5800	2700	KA	170	30.800,00
31.07.2013	5800	2700	KA	201	6.970,00
30.08.2013	5800	2700	KA	212	11.290,00
30.09.2013	5800	2700	KA	233	18.670,00
31.10.2013	5800	2700	KA	251	7.020,00
31.10.2013	5800	2700	KA	253	25.120,00

Niederschriftlich (siehe oben) wurde vom Geschäftsführer der Bf angegeben, dass die ****R**** den Kontakt hergestellt hat, Unterlagen zu den Erkundigungen über das Unternehmen sind im

Büro nicht auffindbar. Welche Mitarbeiter für die ***R*** tätig waren, konnte er nicht angeben. Zeitaufzeichnungen wurden keine geführt, da Pauschalen vereinbart waren. Rechnungs- und Geldübergabe fand im Büro der Bf statt. „Herr ***Ad***“ hat das Geld in Empfang genommen.

R wurde aufgrund der Erhebung des Bundesfinanzgerichts zum Stichtag 12. April 2013 in der HFU-Gesamtliste gefunden.

Über das Vermögen der ***R*** wurde mit Beschluss des Handelsgericht Wien vom 29. ***Mo5*** 2013 der Konkurs eröffnet, mit Beschluss vom 27. ***Mo6*** 2014 der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und die Firma anschließend amtswegig gelöscht.

Als auffallend bzw. ungewöhnlich sind folgende gewonnene Informationen zu werten:

Auf der Visitenkarte ist nur der Vorname („***O*** ***Ad***“) angeführt, wobei aufgrund der Großschreibung der Eindruck entsteht, dass „***Ad***“ der Nachname ist. Der Nachname, der im Firmenbuch aufscheint („***T***“), fehlt.

Der Werkvertrag datiert vom 12. April 2013, die erste Rechnung der ***R*** vom 31. Mai 2013. Die UID der ***R*** wurde am 10. April 2013 begrenzt.

Die letzte Eingangsrechnung datiert vom 28. Februar 2014, zu diesem Zeitpunkt war das Konkursverfahren bereits eröffnet (Beschluss vom 29. Oktober 2013, eingetragen im Firmenbuch am 1. November 2013) und laut Sozialversicherung-Abfrage waren seit 11. November 2013 keine Dienstnehmer mehr beschäftigt.

Eine Übereinstimmung der Unterschrift auf dem Werkvertrag und jener auf den Kassa-Eingangsbelegen kann nicht festgestellt werden. Die Kassa-Eingangsbelege wurden aufgrund der deutlichen Ähnlichkeit von derselben Person unterschrieben, sodass davon auszugehen ist, dass lediglich eine Person die Barzahlungen in Empfang genommen hat. Dass diese Person die angebliche Kontaktperson ist und in Vertretung der ***R*** agierte, ist aufgrund der fehlenden Dokumentation nicht nachgewiesen und nicht glaubhaft.

Im Rechnungskopf wird „Peronalleasing“ sowie aufgrund des Formats (es fehlt das @-Zeichen) eine offensichtlich falsche E-Mail-Adresse („***R***.com“) angeführt.

In der Rechnungsfußzeile ist „***R ohne o***“ und nicht „***R***“ angegeben.

Das damalige Finanzamt Wien 12/13/14 erhob Ausgangsbelege der ***R*** gegenüber anderen Unternehmen. Diese weisen keinen Schreibfehler „Peronalleasing“ auf bzw. führen eine grundsätzlich vom Format her gültige E-Mail-Adresse „***R***@yahoo.com“ (Beleg vom 4. Februar 2013, ReNr.: 05102/13) bzw. „***R***@gmx.com“ (Beleg vom 19. März 2013, ReNr.: 0101) an.

Der Stempel der ***R*** auf dem Werkvertrag und den Kassa-Eingangsbelegen ist unterschiedlich. Der Stempel auf dem Werkvertrag weist einen Schreibfehler auf („*Plannungs...*“).

Die Identität der für die ***R*** handelnden Personen, insbesondere durch Kopien der Lichtbildausweise, ist nicht belegt.

Behördliche Ermittlungen des damaligen Finanzamts Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf im März 2013 ergaben, dass es an der Firmenadresse keinen Hinweis auf der Gegensprechanlage auf die ***R*** bzw. die Gesellschafter gibt. Es gibt einen Briefkasten, auf dem ein Firmenschild angebracht ist. Im Briefkasten waren diverse Poststücke, die an die Firma adressiert waren. Die Hausverwaltung und Wohnungseigentümerin ***Al*** Handels GmbH bestätigte, dass die ***R*** ein Kellerlokal gemietet hat. Die Miete sei seit zwei Monaten ausständig. Weiters war eine Wohnung Top Nr. 4 bis Ende November 2012 gemietet. Der Mietvertrag wurde aufgelöst. Wo die Gesellschafter wohnen, konnte nicht ausfindig gemacht werden.

Laut einem Aktenvermerk einer Erhebungsmaßnahme des Finanzamts Wien 12/13/14 (Bericht vom 8. August 2013) zur ***R*** vom 14. August 2013 konnten an der Unternehmensanschrift laut Firmenbuch (***Gasse *** 42/3, 1030 Wien) keine Anzeichen gefunden werden, die darauf hinweisen, dass ***R*** dort ihren Unternehmenssitz unterhält. An der Außenseite des Gebäudes konnten weder eine Firmenplakette noch entsprechende Namensbezeichnungen des Unternehmens bzw. des unbeschränkt haftenden Gesellschafters an den Türglocken gefunden werden. Auch im Stiegenhaus deute nichts auf die Anwesenheit des Unternehmenssitzes bzw. des Gesellschafters hin. Auf den Postkästen des Hauses sind keine Anzeichen für beide erkennbar. Die Prüfung gehe davon aus, dass es sich bei der ***R*** um kein real agierendes Unternehmen handle.

Im Rahmen einer Erhebungsmaßnahme des damaligen Finanzamts Wien 1/23 (Bericht vom 15. Mai 2014) gab die Masseverwalterin der ***R*** Mag. ***H*** als Auskunftsperson an, dass das Unternehmen bis Ende 2012 in Ordnung war und normal gearbeitet hatte. Im Zuge einer USO-Prüfung 5/12-1/13 seien dann Rechnungen aufgetaucht, die nach Angaben der Firma nicht von ihr gelegt wurden. Außerdem wurden Dienstnehmer angemeldet, die der Firma nicht bekannt waren. Ab dem Frühjahr 2013 waren die Firmeninhaber für den Steuerberater nicht mehr erreichbar. Eine Buchhaltung gibt es nur bis einschließlich 1/2013.

Ad-***O*** ***T*** verfügt seit der Abmeldung des Hauptwohnsitzes in der ***Gasse *** 42/4, 1030 Wien, über keine aufrechte Wohnsitzmeldung in Österreich.

2.4. Schlussfolgerungen

Unstrittig ist, dass die genannten angeblichen Subunternehmen bei Beauftragung der Reinigungsleistungen rechtlich existent waren. Dies ist weitgehend durch Firmenbuchauszüge, KSV-Auskünfte und UID-Nummern nachgewiesen.

Strittig ist jedoch, ob diese auch die gegenständlichen Verträge geschlossen und die Leistungen erbracht haben bzw. auch die Empfänger der Zahlungen waren.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Geschäftsanbahnung regelmäßig nicht auf Initiative der Bf, ausschließlich in den Geschäftsräumlichkeiten der Bf mit unbekannten Personen stattfand und sämtliche streitgegenständliche, bis auf maximal 36.390,00 € lautende Rechnungsbeträge an nicht identifizierte Personen bar bezahlt wurden. Das ist durchaus als eine merkwürdige, ungewöhnliche Gestaltung festzustellen.

Hinsichtlich der drei gegenständlichen Unternehmen kann aufgrund der unter 2.1. bis 2.3. dargelegten Indizien zu Recht davon ausgegangen werden, dass diese weder den Vertrag geschlossen noch die Leistungen erbracht haben bzw. dass die zahlungsempfangenden Personen diesen nicht zurechenbar sind.

Wenn auch jedes einzelne Indiz hinterfragbar ist, so ist es schließlich eine Gesamtschau, die ein eindeutiges Bild ergibt.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf in der mündlichen Verhandlung (Niederschrift S 9) anmerkt, *„dass wir im Migrationsmilieu zu Gange sind, Vorwürfe hinsichtlich der mangelnden deutschen Sprache sind hier verfehlt“*, so kann dies nicht die einmal richtige und einmal falsche Schreibweise („***M***“ / „***M ohne i***“, „Planungs“ / „Plannungs“, „Peronalleasing“ / „Personalleasing“) erklären, sondern erweckt den Eindruck, dass bestehende Visitenkarten oder Rechnungsvorlagen nachgemacht wurden.

Die Ansicht der vorlegenden Behörde ist überzeugend, dass sich nicht feststellbare Personen der Firmen der ***D***, ***N*** und ***R*** bedienten, um sich Einnahmen unter Umgehung der steuerlichen Erfassung zu verschaffen.

Der Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Unternehmers ist bei derartigen Gestaltungen höher als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr anzusetzen. Eine Identitätsfeststellung der für die Subunternehmen handelnden Personen ist wie auch der Nachweis der Vertretungsvollmacht von Zahlungsempfängern jedenfalls zu fordern.

Der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers entspricht es nicht, bloß Firmenbuchauszüge bzw. Gewerberegisterauszüge einzusehen oder wie behauptet KSV-Auskünfte einzuholen.

Einem ordentlichen Unternehmer wäre es wesentlich, dass nicht bloß die rechtliche Existenz der Subunternehmen erwiesen ist, sondern dass von Seiten der Subunternehmer zumindest glaubhaft gemacht worden wäre, dass diese die versprochenen Leistungen zB auch durch entsprechendes, angemeldetes Personal tatsächlich bzw. fach- und zeitgerecht erbringen können bzw. dass diese grundsätzlich vertrauenswürdig sind.

Dass die dem Anschein nach beauftragten Unternehmen in der Lage waren, die Reinigungsaufträge ordnungsgemäß im Hinblick auf Qualität und Rechtzeitigkeit zu erfüllen und dass diese Eigenschaften der Bf gegenüber von den Subunternehmen überzeugend dargelegt wurde, wurde weder von der Bf behauptet noch finden sich im Akt dazu Hinweise.

Dass, wie vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, aus der KSV-Auskunft und der dort angeführten UID-Nummer auf die operative Tätigkeit der Subunternehmen geschlossen werden kann, ist insoweit nicht schlüssig, als dieser selbst angibt, dass eine nachweislich bereits seit Jahren begrenzte UID-Nummern nach wie vor in KSV-Auskünften aufscheint und den Eindruck der Gültigkeit erweckt.

Die Argumentation des steuerlichen Vertreters, es ist hinsichtlich der *****R***** „*betreffend Zeitablauf davon auszugehen, dass die Prüfung davor stattfand und die UID Nummer als gültig angeführt wurde*“, ist zwar möglich aber nicht glaubhaft. Der Werkvertrag datiert vom 12. April 2013, die erste Rechnung der *****R***** vom 31. Mai 2013. Die UID der *****R***** wurde am 10. April 2013 begrenzt.

Der Geschäftsführer der Bf wusste bzw. glaubte nicht, dass UID-Abfragen gemacht wurden. Wäre diese vor dem Vertragsschluss geprüft worden, hätte der Geschäftsführer darüber wohl Bescheid gewusst. Es wäre auch ungewöhnlich, wenn *****BilBuch***** diese nicht auch zum Zeitpunkt der Rechnungslegung nochmals oder erstmals geprüft hätte. Aus diesen Gründen ist es unwahrscheinlich, dass die UID bereits vor dem 10. April 2013 bzw. überhaupt geprüft worden ist. Neue Erkenntnisse konnten auch durch das Auskunftersuchen bei *****BilBuch***** nicht gewonnen werden.

Auffallend ist zudem, dass hinsichtlich sämtlicher genannter Subunternehmen nach bzw. am Ende der Rechnungslegungen der Konkurs eröffnet wurde.

3. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

Die Rechtssache wurde am 2. Mai 2019 durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28. März 2019 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

Die Bf beantragte in ihrem Schreiben vom 7. Dezember 2015 die Anberaumung eines Erörterungstermins und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Gemäß § 269 Abs 3 BAO kann der Einzelrichter die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden. Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer solchen Erörterung besteht nicht (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 269 Rz 12 mit weiteren Verweisen).

Eine mündliche Verhandlung hat gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO unter anderem stattzufinden, wenn es im Vorlageantrag beantragt wird. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch (VwGH 27.06.2012, 2008/13/0148).

Die Durchführung einer Erörterung bzw. einer mündlichen Verhandlung waren aufgrund der vorliegenden Anträge wegen des fehlenden Rechtsanspruchs bzw. der fehlenden Rechtzeitigkeit nicht zwingend. Zur Gewährleistung eines fairen Verfahrens und zur vollständigen Erörterung der Sache ordnete das Bundesfinanzgericht gemäß § 274 Abs 1 Z 2 BAO dennoch die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung an. Diese hat am 21. Juni 2023 stattgefunden.

Die Beschwerde ist zulässig und wurde rechtzeitig eingebracht.

Der Körperschaftsteuerbescheide wurden gemäß § 293 BAO berichtigt. Wird ein mit Bescheidbeschwerde angefochtener Bescheid berichtigt, so umfasst die Beschwerde den Bescheid in seiner berichtigten Fassung (VwGH 20.05.1987, 86/13/0088).

3.1. Empfängerbenennung nach § 162 BAO

Gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebsausgaben.

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

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

Die Erlassung einer auf § 162 Abs 2 BAO gestützten Aufforderung zur Empfänger- bzw. Gläubigerbenennung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 04.06.2009, 2004/13/0076).

Aufgrund der durch die hier getroffenen Feststellungen untermauerten Zweifel an der tatsächlichen Empfängereigenschaft der von der Bf genannten Personen, hatte die Außenprüfung zu Recht eine Empfängerbenennung nach § 162 BAO von der Bf verlangt. Eine Überschreitung des Ermessens ist nicht zu erkennen, zumal auch die Aufforderung erst nach detaillierten Ermittlungsschritten gestellt wurde.

Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) **zwingend nicht anzuerkennen** und sind auch nicht im Schätzungswege zu berücksichtigen, sofern sich das Verlangen als rechtmäßig erweist (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 162 Rz 3 mit Verweis auf VwGH 29.11.1988, 87/14/0203; 15.09.1999, 99/13/0150; 31.01.2001, 98/13/0156; 22.03.2010, 2006/15/0284).

Ein Verlangen ist vor allem dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar ist (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 162 Rz 3 mit Verweis auf VwGH 02.03.1993, 91/14/0144; 31.01.2001, 98/13/0156; 09.03.2005, 2002/13/0236; 17.11.2020, Ra 2020/13/0064).

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf in der mündlichen Verhandlung einwendet (Niederschrift S 8), dass es der belangten Behörde obliegt, die objektiven Umstände nachzuweisen und die Bf nicht mehr machen kann, als die behaupteten Dokumente zu prüfen, so verkennt er die Mitwirkungspflicht der Bf.

Nach § 138 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit durch Unterlagen zu beweisen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung der Zahlungen hat im Zweifelsfall eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen zur Voraussetzung.

Der Nachweis der Betriebsausgaben erfolgt durch Belege, aus denen die wesentlichen Merkmale der Geschäftsvorfälle ersichtlich sind, sodass die Leistungen und die getätigten Aufwendungen aus den Belegen erkennbar sind.

Gemäß § 131 BAO sind die Aufzeichnungen und Nachweise so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können.

Im Erkenntnis (VwGH 26.06.2002, 2000/13/0013) führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

„es ist im Baugewerbe nicht unüblich, Aufträge wegen fehlender eigener Ressourcen zum Teil oder zur Gänze an Subunternehmer weiterzugeben. Bekannt ist allerdings auch die Praxis, kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse (insbesondere durch Anwerbung ausländischer Arbeitskräfte) zu decken und die dafür nötigen Geldmittel unter einem anderen Titel als Betriebsausgaben abzusetzen.

[...]

Den behördlichen Überlegungen, es könne vorausgesetzt werden, dass ein Unternehmer Kenntnis über die Vorgänge im Betrieb der von ihm beauftragten Subunternehmer habe, kann insoweit gefolgt werden, als eine Beauftragung wohl nur dann erfolgen wird, wenn Grund zur Annahme besteht, der Auftragnehmer sei in der Lage, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen. Diesbezüglich kann auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen angesprochen und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsgemäße

Auftragserfüllung erwarten ließen, verlangt werden (vgl. in diesem Zusammenhang etwa das hg. Erkenntnis vom 29. November 2000, 95/13/0029, 0072, zur Beauftragung von GmbHs, von denen im Wesentlichen nicht mehr erweisbar war als deren rechtliche Existenz in Form einer Firmenbucheintragung).“

Es bedarf keiner, wie vom steuerlichen Vertreter vorgebrachter abgabenrechtlicher oder sozialversicherungsrechtlicher Prüfungen, sondern lediglich Dokumentationen, die von Subunternehmern rechtmäßig abverlangt werden können (zB Lichtbildausweise bzw. Vertretungsvollmachten), um die Vertrauenswürdigkeit eines Geschäftspartners, die Identität des Leistungserbringers und Zahlungsflüsse überprüfen zu können.

Diese Anforderungen an die Mitwirkung gehen auch über die Einsichtnahme in Firmenbuchauszügen und KSV-Auskünften bzw. über die – nicht nachgewiesene – Prüfung der UID-Nummer hinaus, da diese lediglich die formelle Existenz der Unternehmen und nicht die Leistungserbringung an sich nachweisen.

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

Die Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO erscheint demnach als erfüllbar.

§ 162 BAO stellt als „formale Beweisregel“ eine Ausnahme vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung dar (VwGH 27.07.1994, 92/13/0140). Empfänger im Sinn des § 162 Abs 1 BAO ist derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, also der Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0124).

Einer Aufforderung nach § 162 Abs 1 BAO ist dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wird, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (VwGH 01.06.2006, 2004/15/0066, 0067). Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine „Briefkastenfirma“, dh 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 (VwGH 31.05.2006, 2002/13/0145; 28.02.2012, 2008/15/0005).

Aus den Feststellungen ergibt sich, dass die genannten Unternehmen zwar rechtlich existent, deren Firmen jedoch insoweit missbräuchlich verwendet wurden um den Anschein zu erzeugen, diese seien die Vertragspartner, Erbringer der Leistungen und die zahlungsempfangenden Personen handeln im Auftrag dieser Unternehmen.

Tatsächlich ist das bei diesen Subunternehmen nicht feststellbar.

Der Verwaltungsgerichtshof meint hinsichtlich des Zwecks der Bestimmung, dass es nicht so sehr darum gehe, dass der Steuerpflichtige an sich den Nachweis erbringt, eine Betriebsausgabe getätigt zu haben, als dass eine Verkürzung der Steuern dadurch verhindert werden soll, dass der Steuerpflichtige den Namen des Provisionsempfängers nennt und damit die Finanzverwaltung in die Lage setzt, die der Betriebsausgabe auf der Seite des Provisionsempfängers entsprechende Einnahme bei diesem zu versteuern (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 162 Entscheidungen E 1. (Stand 15.04.2018, rdb.at) mit Verweis auf VwGH 10.01.1958, 1176/56).

Das Verhalten des Beschwerdeführers, die zugegebenermaßen „merkwürdige Geschäftsbeziehung“ zu akzeptieren und aufrecht zu erhalten, hat jenen Abgabenverkürzungen Vorschub geleistet, denen § 162 BAO vorbeugen will (VwGH 02.03.1993, 91/14/0144).

Die Bezeichnung der Empfänger der aufgewendeten Beträge kann jedoch nicht als unverschuldetermaßen tatsächlich unmöglich angesehen werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Bezeichnung der Empfänger auf Grund seines eigenen Verhaltens unmöglich wurde (VwGH 29.11.1988, 87/14/0203).

Gerade der Erweisbarkeit des Zahlungsflusses kommt im gegebenen Zusammenhang entscheidendes Gewicht zu (VwGH 26.06.2002, 2000/13/0013).

Nicht die Behörde hat nachzuweisen, wer der Empfänger der Zahlungen ist; vielmehr hat der Steuerpflichtige den (tatsächlichen) Empfänger bekannt zu geben, widrigenfalls nach der zwingenden gesetzlichen Anordnung des Abs 2 des § 162 BAO die Zahlungen nicht steuermindernd abzusetzen sind (VwGH 26.09.2000, 98/13/0216).

Geschützt werde vielmehr nur der gutgläubige Unternehmer, der alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (VwGH 11.11.2022, Ra 2022/13/0006).

Es kann davon ausgegangen werden, dass es der Bf möglich und zumutbar gewesen wäre, sich anlässlich des Abschlusses des Geschäftes (bzw. anlässlich der Aufnahme der Geschäftsverbindung) über die Identität ihrer Geschäftspartner - um solche handelt es sich bei allen Personen, gegenüber denen sich die Beschwerdeführerin verpflichtet erachtete, Zahlungen zu leisten - zu informieren und anlässlich der Übergabe hoher Bargelddbeträge an unbekannte Personen von der Identität dieser Personen zu überzeugen (VwGH 28.10.1997, 93/14/0073).

Der Bf ist in dieser Hinsicht vorzuwerfen, dass sie Geschäftsbeziehungen derart gestaltet hat, dass sie Barzahlungen akzeptiert hat und hinsichtlich der tatsächlichen Zahlungsempfänger

keine Beweisvorsorge getroffen hat. In der Begleichung von Verbindlichkeiten der vorliegenden Höhe mittels Bargeld liegt nämlich grundsätzlich eine zwar nicht verbotene, dennoch nicht gewöhnliche Gestaltung vor, die aber eine erhöhte Pflicht zur Vorhaltung von Beweismittel zur Folge hat.

Ein ordentlicher Unternehmer hätte diesbezüglich Unterlagen von den Auftragnehmern verlangt bzw. dokumentiert, die über den Nachweis der bloßen formellen Existenz hinausgehen und vor allem den Zahlungsfluss hätten nachweisen können (zB Kopien der Lichtbildausweise und Vertretungsvollmachten).

Sofern überhaupt eine Kontrolle der Ausweise der mit den Reinigungsleistungen beauftragten Personen bzw. jener Personen, die die Zahlungen der Bf tatsächlich in Empfang nahmen und diesen auf den Kasseneingangsbelegen mit ihrer Unterschrift bestätigten, geschehen ist, ist deren Identität und deren Handeln in Vertretung der Reinigungsunternehmen ***D***, ***N*** und ***R*** nicht feststellbar. Dazu fehlt eine von der Bf vorzulegende Dokumentation.

Eine solche Beweisvorsorge entspricht auch der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers, insbesondere bei Barzahlungen, und ist zumutbar. Sie ist überdies nach allgemeiner Erfahrung auch ohne Berücksichtigung der Risikoanfälligkeit einer Branche im allgemeinen Geschäftsverkehr üblich.

Aufgrund der fehlenden Dokumentation konnte die Bf den tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge nicht benennen. Dies ist der Bf zweifelsohne vorzuwerfen.

Aufwendungen sind bei Verweigerung der betreffenden Angaben auch dann zwingend nicht anzuerkennen, wenn die Tatsache der Zahlung und beispielsweise deren betriebliche Veranlassung an sich unbestritten ist (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 162 Rz 11 mit Verweis auf VwGH 30.09.1998, 96/13/0017; 31.01.2001, 98/13/0156, etc.)

Ob die beauftragten Reinigungsleistungen tatsächlich durchgeführt wurden bzw. die behaupteten Zahlungen zu einem Vermögensabfluss bei der Bf geführt haben, kann insoweit dahingestellt bleiben und bleibt ohne Einfluss auf die rechtliche Beurteilung.

Die Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 Abs 1 BAO erfolgte im Ermessensspielraum, war erfüllbar und damit rechtmäßig.

Da die Bf die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Fremdleistungsaufwendungen nicht genau bezeichnet hat, sind diese gemäß § 162 Abs 2 BAO nicht anzuerkennen.

3.2. Zuschlag gemäß § 22 Abs 3 KStG 1988

§ 22 Abs 3 KStG 1988 lautet:

„Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.“

§ 22 Abs 3 KStG 1988 knüpft zwar nicht an § 162 BAO an, normiert aber ebenfalls eine Rechtsfolge für den Fall, dass einem Verlangen der Behörde zur Empfängerbenennung nicht entsprochen wird (VwGH 14.09.2017, Ro 2016/15/0004).

Aufgrund der getroffenen Feststellungen sind die von der Bf genannten Unternehmen nicht als Empfängerinnen der fakturierten Beträge anzusehen. Dem Verlangen nach Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO wurde damit nicht entsprochen.

Der Zuschlag gemäß § 22 Abs 3 KStG 1988 ist daher mit 25% der nicht abzugsfähigen Fremdleistungsaufwendungen festzusetzen.

Die Beschwerde war daher auch in dieser Hinsicht abzuweisen.

4. Unzulässigkeit Revision (Spruchpunkt II.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung gründet im Wesentlichen auf Tatsachenfeststellungen. Die aufgetretenen Rechtsfragen wurden nicht entgegen der erkannten und unter Punkt 3. angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 5. Juli 2023