

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerden der ***Bf-GmbH***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 39, 1220 Wien, vom 25.09.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 28.08.2017 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 sowie Körperschaftsteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2011 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Entscheidungsgegenständlich ist die strittige Feststellung der Abgabenbehörde, dass die aufgrund von vier Subunternehmerrechnungen der ***LBP-GmbH*** verbuchten Fremdleistungsaufwendungen des Jahres 2011 von insgesamt 74.048 € steuerlich nicht anzuerkennen sind.

Die ***LBP-GmbH*** war eine mit Erklärung vom 28.04.2005 errichtete Gesellschaft mit dem im Firmenbuch eingetragenen Geschäftszweig "Bauträger". Als Gesellschafter und Geschäftsführer war ab 11.03.2010 ***V*** ***P*** im Firmenbuch eingetragen. Am xx.11.2012 wurde die Löschung der Firma gemäß § 40 FGB infolge Vermögenslosigkeit in das Firmenbuch eingetragen. Der letzte Jahresabschluss (zum 31.12.2009) wurde am 02.12.2010 eingereicht.

Die ***LBP-GmbH*** hat nach der Aktenlage zwischen 01.04.2011 und 25.11.2011 vier Rechnungen zu folgenden zwei Baustellen an die Beschwerdeführerin ausgestellt:

Baustelle ***F-Gasse*** 8:

- Rechnung vom 01.04.2011 (1. Teilrechnung) über 17.000 € für Akontozahlung im Leistungszeitraum März 2011 (OZ 11/8),
- Rechnung vom 03.05.2011 (2. Teilrechnung) über 16.400 € für Akontozahlung im Leistungszeitraum April 2011 (OZ 13/7),
- Rechnung vom 25.11.2011 (Schlussrechnung) über 18.348 € für Trockenbauarbeiten im Leistungszeitraum März bis Dezember 2011 (OZ 18/3).

Baustelle ***H-Gasse*** 1b:

- Rechnung vom 21.09.2011 (1. Teilrechnung) über 22.300 € für Akontozahlung im Leistungszeitraum Mai bis September 2011 (OZ 18/8).

Verwaltungsbehördliches Verfahren

Zum Verfahrensablauf wird – soweit hier nicht wiederholend dargestellt - auf das die Streitjahre 2012, 2014 und 2015 betreffende BFG-Erkenntnis vom 20.11.2023, RV/7101412/2022, verwiesen.

Auskunftsverlangen an die Beschwerdeführerin

Mit Schreiben vom 25.04.2017 (OZ 29*=OZ 9) verlangte die Abgabenbehörde von der Beschwerdeführerin bei der Außenprüfung die "Vorlage der Grundaufzeichnungen, Rechnungsdetails, Angebote, Kostenvoranschläge, Arbeitsscheine, Bautagebücher, Lieferscheine usw." und verlangte ua. Auskunft darüber, welche Arbeiten an Subunternehmer vergeben worden seien (Seite 1). Die Abgabenbehörde hielt der Beschwerdeführerin auch vor, dass in den Jahren 2011 bis 2013 ein Fremdleistungsaufwand geltend gemacht worden sei, der "von bereits amtlich bekannten Scheinfirmen verursacht" worden sei, wobei sie in einer Auflistung der Aufwandsbuchungen ua. die ***LBP-GmbH*** mit roter Schrift markierte (Seite 2). Weiters verlangte die Abgabenbehörde von der Beschwerdeführerin auch zu dieser Firma die Auskunft, wer in welcher Weise Kontakt zu dieser GmbH gehabt habe und "wie und wann" die Geschäftsverbindung zustande gekommen sei (Punkt 1), welche Unterlagen die Beschwerdeführerin abverlangt habe, um sich "von der Existenz" dieser Firma zu "überzeugen" (Punkt 2), durch wen die Erstkontaktaufnahme erfolgt sei (Punkt 3), ob die in den Rechnungen gestellten Leistungen belegt werden könnten (Punkt 5), wer auf welchen Baustellen für welche Arbeiten eingesetzt worden sei, wer diese kontrolliert habe (Punkt 4), wem die Subleistungen wann in welcher Höhe weiter verrechnet worden seien (der Konnex zu den Ausgangsrechnungen sei herzustellen) (Punkt 5), wie und durch wen die Rechnungsübergabe erfolgt sei (Post, persönlich, Mail...) (Punkt 7), wie und anhand welcher Unterlagen die Rechnungsinhalte überprüft worden seien (Punkt 8) sowie ob die Bezahlung an

Subunternehmer ausschließlich über die Bank erfolgt sei (Frage 9). Schließlich verlangte die Abgabenbehörde die Vorlage aller schriftlichen Verträge, Preisangebote, Auftragsvereinbarungen, Auftragsbestätigungen und Korrespondenzen (Punkt 6).

Auskunft der Beschwerdeführerin

Die Fragen der Abgabenbehörde zur *****LBP-GmbH***** beantwortete die Beschwerdeführerin wie folgt (OZ 31*=OZ 10):

- 1. Der Kontakt kam auf einer Vorbaustelle erst mit Arbeitern der Firma zustande. Danach wurde der Firmenvertreter *****ZL***** kennengelernt.*
- 2. Der genaue Firmenwortlaut; UID NR; DGNR*
- 3. Arbeiter: *****ZL******
- 4. Leistungen anhand von unserem Auftrag zum betreffenden BVH. Anmeldungen der Arbeiter wurden stichprobenartig zu diesem Zeitpunkt kontrolliert, wurden jedoch unsererseits nicht archiviert.*
- 5. Dem Auftraggeber zum betreffenden BVH.*
- 6. Es liegen nur die Rechnungen vor. Abmachungen wurden generell mündlich getroffen. So handhaben wir es größtenteils heute noch.*
- 7. Immer per Post*
- 8. Nach dem aktuellen Leistungsfortschritt zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung*
- 9. Ja.*

Niederschriftliche Einvernahme der beteiligten Personen

Der Niederschrift vom 21.06.2107 (OZ 30*=OZ 27) über die gemeinschaftliche Einvernahme von *****JB*****, *****FB***** und *****SK***** ist zu entnehmen, dass auf die Frage, wer mit der *****LBP-GmbH***** verhandelt habe, *****SK***** angegeben wurde (Seite 5). Die Frage, ob es schriftliche Subunternehmerverträge gebe, wurde verneint und angegeben, es gebe keine schriftlichen Aufzeichnungen (Seite 5). Auf die Frage, wie die Baustellen mit den Subunternehmern abgerechnet worden seien, wurde angegeben, man gehe auf die Baustelle und schätze den Wert (Seite 5). Zum Vorhalt, dass Arbeitsaufzeichnungen über die Baustellen (Anzahl der Arbeiter, Arbeitsstunden) nicht vorgelegt worden seien, wurde angegeben, dass es keine Aufzeichnungen gebe (Seite 5).

Prüfungsfeststellung

Die Abgabenbehörde begründet die die 100%ige steuerliche Nichtanerkennung der aufgrund Rechnungen der ***LBP-GmbH*** verbuchten Fremdleistungsaufwendungen des Jahres 2011 im Bericht vom 26.07.2017 über das Ergebnis der Außenprüfung (OZ 59*) ohne Angabe von Gründen damit, dass es sich bei dieser Gesellschaft und der ***VB-GmbH*** (strittige Fremdleistungsaufwendungen des Jahres 2013 entscheidungsgegenständlich unter der GZ. RV/7101413/2022) um "bereits amtlich bekannte Scheinfirmen" handle (siehe Tz. 3).

Bescheide

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 28.08.2017 (OZ 7* und OZ 12*) verfügte die Abgabenbehörde auch die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 und setzte die Körperschaftsteuer 2011 unter Zugrundelegung der obigen Feststellung mit 27.010 € neu fest (Abgabennachforderung: 18.512 €).

Beschwerden

Mit (auch gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 sowie den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2011 gerichtetem) Beschwerdeschreiben vom 25.09.2017 (OZ 1*) wird vom steuerlichen Vertreter zu diesen Fremdleistungsaufwendungen vorgebracht, es sei ebenso bequem wie unvertretbar, den A (hier: uns) für die steuerliche Unzuverlässigkeit des B (zB ***LBP-GmbH***) haftbar machen zu wollen (Seite 12). Das Argument, die ***LBP-GmbH*** und die ***VB-GmbH*** seien "amtsbekannte Scheinfirmen" sei unvertretbar und zudem denklogisch verfehlt. Dieses Argument fällt in die Kategorie "Verbot geheimer Beweise" (Seite 15). Das "amtliche Wissen" des Finanzamtes sei aus Gründen, die sich von selbst verstünden, uns verborgen und solcherart unverwertbar. Geheimwissen der Behörde dürfe in einem Rechtsstaat nicht gegen den Bürger eingesetzt werden. Schon aus diesem Grund sei die Tz. 3 vom Tisch, ohne dass dazu noch viel zu sagen wäre (Seite 15). Ungeachtet dessen verstoße die Umdeutung dieser beiden Fremdleister angesichts ihrer Eintragung im Firmenbuch gegen die Denkgesetze (Seite 15). Der ebenso durchsichtige wie unstatthafte Versuch der Prüferin, mit der Umdeutung zweier (damals) existenter GmbHs in bloß auf dem Papier bestehender Vehikel - eben in Scheinfirmen - Scheinfirmen eine Abkürzung zu nehmen, könne nur in die Irre - sprich: in die Rechtswidrigkeit - führen. Man könnte allenfalls von "Betrugsfirmen" sprechen. Doch wäre damit jene Ermittlungstätigkeit verbunden, die sich die Behörde mit dem völlig unpassenden Hinweis auf Scheinfirmen zu ersparen glaube (Seite 16). Kontrollmaterial sei nur Indiz und kein Beweis. Erlange das Finanzamt Informationen, ohne weitere Ermittlungsmaßnahmen zu setzen, so hingen die daraus gezogenen Schlüsse völlig in der Luft. Das treffe auch hier den Punkt, will heißen: Dass ***LBP-GmbH*** und ***VB-GmbH*** in anderen Fällen möglicherweise oder nachweislich inaktiv gewesen seien, besage noch lange nicht, dass sie es

auch hier gewesen seien. Herauszufinden, was sich hier zugetragen habe, wäre selbstverständliche Aufgabe der Prüferin (und damit des Finanzamtes als Ganzes) gewesen, die sich stattdessen mit unverwertbaren Hinweisen auf andere Steuerfälle begnügt habe (Seite 17).

Beschwerdevorentscheidungen

Mit Beschwerdeentscheidungen vom 22.11.2017 (OZ 14* und OZ 19*) wies die Abgabenbehörde ua. sowohl die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2011 als unbegründet ab. Zur Verfahrenswiederaufnahme führte die Abgabenbehörde in der Erledigung (OZ 19*) aus, dass die Tatsachen, die zur Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerbescheide geführt hätten, erst im Rahmen der Außenprüfung entdeckt worden seien, sei bereits im Rahmen der Bescheidebegründung zu den Körperschaftsteuerbescheiden dargelegt worden. In der gesonderten Begründung der Beschwerdeentscheidungen vom 22.11.2017 (OZ 13*) führt die Abgabenbehörde aus, dass die ***LBP-GmbH*** bereits im Rahmen früher durchgeführter Prüfungen als "Scheinfirma" erkannt worden sei. Bei Durchsicht der vorgelegten Buchhaltung dieser Gesellschaften fänden sich keine Aufträge der Beschwerdeführerin. Aus der Sicht der Prüferin seien die Rechnungen nicht als Deckungsrechnungen im Zusammenhang mit tatsächlichen Leistungen angefertigt worden, sondern hätten "diese "Scheinrechnungen" zu 100% der Generierung nicht angefallener Betriebsausgaben" gedient (Seite 2 dritter Absatz). Eine "Scheinfirma" sei ein juristischer Mantel, der nur Rechnungen ausstelle, aber selbst keine Tätigkeiten durchführe und in der Regel auch nicht durchführen könne, da er weder über Arbeitsmittel noch über Personal verfüge (Seite 2 letzter Absatz).

Vorlageanträge

Mit Schreiben vom 21.12.2017 (OZ 21*) stellte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter auch gegen die Beschwerdeentscheidungen ohne weiteres Vorbringen die Anträge auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Verwaltungsgericht (Vorlageanträge).

Ergänzendes Vorbringen

Mit Schreiben vom 27.02.2018 (OZ 22*) brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzend vor, dass der Hinweis auf frühere - und wie beizufügen ist: bei anderen Gesellschaften durchgeführte - Außenprüfungen ein Geheimwissen der Behörde, das schon aus diesem Grund unverwertbar sei (Seite 4). Dasselbe gelte auch für die - erst recht nicht überprüfbare - Behauptung, im Rechenwerk der ***LBP-GmbH*** und der ***VB-GmbH*** hätten sich keine Hinweise auf uns befunden, so dass es sich bei diesen Eingangsrechnungen nur um Scheinrechnungen zur "Generierung nicht angefallener

Betriebsausgaben" handeln könne, zumal sie auch "nicht als Deckungsrechnungen iZm tatsächlichen Leistungen angefertigt" worden seien. Um das zuverlässig beurteilen zu können, hätte es einer Verknüpfung mit unserer Leistungsseite erfordert, die es aber nicht gebe. Also erweise sich auch diese Behauptung als eine weitere Spekulation der Behörde ohne schlüssigen Beweis (Seite 5).

Beschwerdevorlage

Im Vorlagebericht vom 26.04.2018 (OZ 39*) führte die Abgabenbehörde zur ***LBP-GmbH*** aus, dass bei dieser Firma eine Außenprüfung durchgeführt worden sei. Am 30.08.2011 sei ein Ortsaugenschein an der Firmenadresse in Wien vorgenommen worden. Die Firma sei vor Ort nicht erkennbar gewesen und auch der laut ZMR dort gemeldete Geschäftsführer ***V*** ***P*** sei nicht aufgefunden worden. Ein dort wohnhafter älterer Herr, der Kartons in das Lager mit der Türnummer 3 eingeräumt habe, habe angegeben, dass ihm eine Firma an dieser Adresse nicht bekannt sei. Alle offiziell bekannt gegebenen Telefonnummern (Akt, Herold, Internet) seien nicht mehr aktiv gewesen bzw. hätten nie existiert. Bei einem mit der steuerlichen Vertreterin vereinbarten Besprechungstermin sei der Geschäftsführer trotz vorheriger Zusage nicht aufgetaucht. Die Buchhaltung sei grob mangelhaft gewesen und habe nur fragmentarisch einen kleinen Teil der zahlreichen Geschäftsfälle, für die bei Prüfungen von anderen Firmen Rechnungen der ***LBP-GmbH*** vorgelegt worden seien, erfasst. Die steuerliche Vertreterin habe zu Ende der Besprechung ihre Vertretung für die Firma zurückgelegt. Mit 18.10.2011 seien alle Arbeitnehmer bei der Sozialversicherung abgemeldet worden und der Geschäftsführer sei per 20.10.2011 von seiner Wohnadresse (ident mit der Betriebsadresse) abgemeldet worden und habe ab diesem Zeitpunkt über keine aufrechte Meldung im Bundesgebiet verfügt (Seite 6 bis 7).

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Mit Schreiben vom 17.10.2022 (OZ 51) forderte das Bundesfinanzgericht die Abgabenbehörde auf, den Verwaltungsakt des in der Beschwerdevorentscheidung bzw. im Vorlagebericht angesprochenen Außenprüfungsverfahrens bei der ***LBP-GmbH*** vorzulegen.

Mit Schreiben vom 03.11.2022 (OZ 75) legte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht den Bericht vom 26.07.2012 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der ***LBP-GmbH*** (OZ 56/20) vor. In dem Bericht ist ausgeführt:

Tz 1) Prüfungsverfahren:

Am 30.08.2011 wurde die Betriebsadresse aufgesucht um sich vor Ort bei der Firma zur Außenprüfung anzumelden.

*Der Augenschein an der Adresse **** Wien, ***T-Gasse*** 25/4, der laut Firmenbuch der Firmensitz der "****Firma-LBM**** " (nachfolgen kurz "****Firma-LBM****" genannt) sein soll, hat ergeben, dass die Firma dort offensichtlich keinen Sitz hat.*

Zu diesem Zeitpunkt gab es keinen Hinweis, dass die Firma dort ansässig ist oder gewesen war. Es ist kein Firmenschild oder dergleichen vorhanden.

*Auch der Name des Geschäftsführers Hr. ***V*** ***P*** (nachfolgend kurz ***P*** genannt), der laut Zentralen Melderegister an derselben Adresse seinen Wohnsitz gemeldet hat, scheint nicht auf.*

Die Tür Nummer 4 ist im Stiegenhaus nicht existent

Ein Postkasten mit Nummer 4 ist aber sehr wohl vorhanden.

Die Postkästen im Stiegenhaus sind nicht namentlich beschriftet, ebenso sind die Türklingen im Eingangsbereich auf der Straße nicht beschriftet.

*Ein zufällig anwesender älterer Herr mit Wiener Akzent, der Kartons in ein Lager mit Tür Nummer 3 eingeräumt hat, hat angegeben, dass ihm eine Firma "****Firma-LBM****" an dieser Adresse nicht bekannt ist.*

Vom Prüfer wurde versucht mit der Firma in telefonischen Kontakt zu treten.

Trotz mehrerer Telefonnummern die sich im Veranlagungsakt wiedergefunden haben, und auch jenen Telefonnummern die im Internet gefunden wurden, war es nicht möglich mit der Firma bzw. dem Geschäftsführer in Kontakt zu treten.

*Weiters hat der Prüfer versucht, auch mit der als steuerliche Vertreterin ausgewiesenen gewerblichen Buchhalterin, Frau ***K*** ***K***, telefonisch in Kontakt zu treten. Auch diese Versuche waren vorerst ergebnislos.*

*Der Prüfer hat die Handymailbox von Frau ***K*** besprochen und um Rückruf gebeten.*

Da die Firma an der angegebenen Adresse offensichtlich nicht residierte und nicht erreichbar war, wurde daraufhin vom Prüfer die Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID) per 30.08.2011 begrenzt.

*Nachdem die für die ***T-Gasse*** 25 zuständige Hausverwaltung eruiert werden konnte, wurde per 02.09.2011 mit der Hausverwaltung ***B*** (St Pölten) telefoniert. Die Auskünfte die die Hausverwaltung erteilt hat, ergeben, dass die Firma "****Firma-LBM****" das Geschäftslokal ***T-Gasse*** 25 Nummer 4 mit Beginn 01.04.2010 angemietet hat.*

Die Nutzfläche des Mietgegenstandes beträgt ca. 43,3 m² und besteht aus einem Verkaufslokal, einem Büroraum und einem WC und darf nur für geschäftliche Zwecke (Verkauf- und Lagerzwecke) verwendet werden.

Über Aufforderung des Prüfers wurde von der Hausverwaltung der entsprechende Mietvertrag übermittelt.

Die Mieten werden laut Hausverwaltung zwar schleppend aber doch mittels zugesandter Zahlscheine beglichen. Derzeit (02.09.2011) sind zwei Monatsmieten noch nicht bezahlt.

*Nachdem der Prüfer seine Daten auf der Handymailbox der Buchhalterin Frau ***K*** hinterlassen hat, hat sich diese am 05.09.2011 gemeldet.*

*Daraufhin wurde mit ihr der Prüfungsbeginn für die Außenprüfung für den 12.09.2011 vereinbart, mit der Aufforderung der Anwesenheitsverpflichtung des Geschäftsführer Hr ***P***.*

*Der Prüfer hat die Buchhalterin am vereinbarten Prüfungsbeginn am 12.09.2011 an ihrer neuen Betriebsadresse **** Wien, ***F-Gasse*** 55/3/34 aufgesucht.*

****P*** ist trotz der Zusage die er Frau ***K*** gegeben hat, (sie hat ihm die Prüfungsabsicht des Finanzamtes per Telefon mitgeteilt), zum Prüfungsbeginn nicht erschienen.*

*Frau ***K*** hat während der Amtshandlung versucht, über eine dem Prüfer bis dahin unbekannte Handynummer den Geschäftsführer zu erreichen.*

*Gemeldet hat sich (laut FR. ***K***) ein Angestellter der Firma "****Firma-LBM****".*

*Dieser hat sie aus terminlichen Gründen gebeten, sie möge ihn in 15 Minuten wieder anrufen, damit er seine Termine verschieben kann, um zur Betriebsbesichtigung, die der Prüfer sofort durchführen wollte, erscheinen zu können. Weiters gab dieser Angestellte an, dass ***P*** sich zur Zeit in Kroatien aufhält und erst nächste Woche wieder nach Wien kommt.*

Danach war der Angestellte trotz mehrerer Versuche nicht mehr telefonisch zu erreichen. Er hat nicht mehr abgehoben.

*Frau ***K*** hat dem Prüfer sämtliche ihr vorliegenden Ausgangsrechnungen (AR) in Kopie übergeben. Auf diesen AR wird als Bankverbindung ein Konto bei der ***Bank-X** (Konto ****) angegeben.*

*Der Auszug Nummer 002 Blatt 3 vom 10.08.2010 liegt der Betriebsprüfung vor. Er lautet auf "****LBP-GmbH****". Darauf ist der Eingang einer Ausgangsrechnung, die Fr. ***K*** verbucht hat, ersichtlich.*

Zu diesen von ihr verbuchten Ausgangsrechnungen, die sie auch in den Umsatzsteuervoranmeldungen verarbeitet hat, liegt keine einzige korrespondierende Eingangsrechnung vor.

*Sie gab auch an, dass im Jahr 2011 Arbeiter bei der Krankenkasse auf "****Firma-LBM****" angemeldet wurden.*

Nach ihren Angaben aber nicht von ihr, obwohl es so mit dem Geschäftsführer vereinbart worden ist. Wer diese angemeldet hat wisse sie nicht.

Zu Ende der Besprechung hat sie dann auch ihre Vertretung für die Firma zurückgelegt.

*Nach Ende dieser Amtshandlung hat der Prüfer nochmals die Betriebsadresse in der ***T-Gasse*** 25 aufgesucht.*

Dieses Mal ist ein Zettel in einer Klarsichthülle mit dem Firmennamen, Adresse und einer inaktiven Telefonnummer auf der Innenseite der Glastür des Gassenlokals ersichtlich gewesen.

Offensichtlich ist dies eine Reaktion auf die bisherigen Schritte der Betriebsprüfung gewesen.

Da das Glas der Tür aus Milchglas besteht, ist die Einrichtung in den Räumlichkeiten nicht eindeutig ersichtlich, schemenhaft war ein Schreibtisch erkennbar.

*Da die Betriebsprüfung bis zu diesem Zeitpunkt keinen (direkten) Kontakt zur Firma "****Firma-LBM****" herstellen konnte, wurde der Firma (zu Händen Herrn ***P***) per 07.10.2011 eine Vorladung zum Prüfungsbeginn unter Beibringung sämtlicher steuerlich relevanter Unterlagen und Aufzeichnungen für den 03.11.2011 mittels Rsb Brief zugestellt.*

*Mit gleicher Post wurde ***P*** für die Schlußbesprechung, ebenfalls für 03.11.2011, vorgeladen*

Diese Vorladungen wurden von der Post mangels Übernahme an der Betriebsadresse mit 12.10.2011 hinterlegt.

Der Rsb Brief wurde jedoch nicht behoben und gelangte am 04.11.2011 ungeöffnet zum Prüfer zurück.

*In weiterer Folge wurde festgestellt, dass sich ***P*** laut zentralen Melderegister zwischenzeitlich per 20.10.2011 von seiner Wohnadresse (die ident mit der Betriebsadresse ist) in der ***T-Gasse*** 25/4 abgemeldet. Er verfügt seitdem über keine aufrechte Meldung im Bundesgebiet.*

*Laut Sozialversicherungsabfrage waren im Zeitraum 2010 und 2011 insgesamt 16 Dienstnehmer auf die "****Firma-LBM****" angemeldet, wobei manche nur einige Tage, andere ein nur ein paar Monate angemeldet waren.*

Ende 2011 wurden sämtliche noch gemeldeten Dienstnehmer abgemeldet. Der letzte Dienstnehmer wurde per 18.10.2011 abgemeldet.

*Seit der Begrenzung der UID (per 30.08.2011) durch den Prüfer, wurden von anderen Finanzämtern im Zuge von Außenprüfungen bzw. Vor- oder Nachbescheidkontrollen Ausgangsrechnungen versehen mit dem Layout der "****Firma-LBM****" Rechnungen in beträchtlicher Anzahl und mit beträchtlichen Rechnungssummen an h.o. Finanzamt als Kontrollmaterial übermittelt.*

Hauptsächlich handelt es sich dabei um Rechnungen in denen Bauleistung, und zwar Bereitstellung von Arbeitskräften, in Rechnung gestellt werden.

Dabei fällt auf, dass als Bankverbindung bei diesen Rechnungen ein Konto bei der Ersten Bank als Bankverbindung aufscheint.

*Von diesem Konto hatte die Buchhalterin Fr. ****K**** keine Kenntnis.*

Auffällig ist auch, dass die Zahlungen zu den Rechnungen bar erfolgt sein sollen.

Die übermittelten Kassaquittungen sind unüblicherweise nicht handschriftlich verfasst, sondern per EDV ausgefüllt.

*In vielen Fällen ist das darauf ersichtliche Handzeichen bzw. die Unterschrift nicht ident mit der Musterunterschrift des Hr. ****P**** laut Firmenbuch.*

*In weitere Folge wurde mit Poststempel vom 22.03.2012 eine Vollmacht des Buchhaltungsbüro ****U**** KG an h.o. Finanzamt geschickt und per 05.04.2012 auch angemerkt.*

Die Vollmacht trägt als Ausstellungsdatum den 26.09.2011!

*Über telefonische Befragung durch den Prüfer gab Herr ****U**** an, dass das Vollmachtsverhältnis aufrecht ist und das Datum der Vollmacht wohl stimmt. Es war sein Versehen, dass die Vollmacht erst Monate später an h.o. Finanzamt übermittelt worden ist.*

*Für das erste Quartal 2012 hat die ****U**** KG per 01.04.2012 eine Umsatzsteuervoranmeldung mit einer Nullmeldung abgegeben.*

*Dazu befragt gab Herr ****U**** an, dies deshalb gemacht zu haben weil er keinen Kontakt mehr zur Firma hatte und er davon ausgehen musste, dass keine Umsätze angefallen sind.*

Befragt wie lange er schon keinen Kontakt mehr zur Firma bzw. ***P*** hat, gab er an, dass der letzte Kontakt wohl Anfang Oktober 2011 gewesen sein müsse.

In weiterer Folge hat die ***U*** KG ihre Vollmacht per 13.06.2012 wieder zurückgelegt.

Eine weitere Sozialversicherungsabfrage hinsichtlich auf "****Firma-LBM****" gemeldeter Arbeitnehmer per 07.05.2012 hat ergeben, dass seit Jänner 2012 insgesamt 19 Personen angemeldet worden sind, und davon am Abfragetag noch 18 Arbeitnehmer angemeldet gewesen sind.

Dazu befragt gab Herr ***U*** an, dass er keine Arbeitnehmer in 2012 angemeldet hat.

Offensichtlich hat aber ***P*** oder ein Unbekannter noch immer Zugang zur Anmeldung bei der Sozialversicherung.

Von diesen in 2012 angemeldeten Arbeitnehmer wurden drei Personen in h.o. Finanzamt als Auskunftspersonen vorgeladen.

Lediglich der Dienstnehmer ***R*** ***G*** ist erschienen.

Dieser gab niederschriftlich bekannt, dass er zwecks Arbeitssuche auf diversen Baustellen um Arbeit nachgefragt hat. Auf einer dieser Baustellen hat sich ihm ein Mann mit dem Namen ***P*** vorgestellt und sich als Chef der "****Firma-LBM****" bezeichnet.

Von diesem ***P*** hat er dann diverse Arbeitsaufträge erhalten.

Treffpunkt dazu waren Tankstellen in Wien. Danach wurde getrennt mit dem jeweiligen Pkw zu diversen Adressen gefahren, wo ihm ***P*** die Arbeit gezeigt hat.

Die Arbeitsorte waren in Wien, aber auch in Poysdorf und Wiener Neustadt.

Arbeitslohn hat ***G*** für Jänner bis März 2012 bar von ***P*** erhalten. Den Lohn für April ist ***P*** noch schuldig.

G wurde vom Prüfer aufgefordert den ***P*** zu beschreiben.

Danach wurde ihm eine der Betriebsprüfung vorliegende Kopie des Reisepassfotos von ***P*** gezeigt. Herr ***G*** hat diesen Mann aber nicht als ***P*** identifizieren können.

Seit Ostern 2012 kann Herrn ***G*** den ***P*** unter der ihm bekannten Telefonnummer nicht mehr erreichen. '

Auch im Zuge der Befragung von Herrn ***G*** wurde versucht ***P*** telefonisch zu erreichen. Es schaltete sich aber sofort die Sprachbox ein, es kam kein Kontakt zu stande.

*Im Zuge der Zusendung von Kontrollmaterial durch andere Finanzämter wurde h.o. Finanzamt auch der Kontoauszug des Erste Bank Kontos Nummer *** vom 20.11.2011 lautend auf "****Firma-LBM*** Bauträger Projektmanagement GmbH" übermittelt.*

Es handelt sich dabei um den Auszug Nummer 199/Blatt 1-3 des Jahres 2011.

Daraus ist zu entnehmen, dass während des Jahres 2011 offensichtlich eine Vielzahl an geschäftlichen Tätigkeiten über das Bankkonto abgewickelt worden sein müssen.

Nur so ist die hohe Auszugsnummer des Kontos zu erklären.

*Weiters ist ersichtlich, dass sowohl Überweisungen auf ein "Sparkonto ****Firma-LBM****" durchgeführt worden sind, als auch Barauszahlungen an ****P*** erfolgt sind.*

Auch Eingänge hinsichtlich diverser angeführter Ausgangsrechnungen sind ersichtlich.

Laut Firmenbuchabfrage ist die Firma derzeit nach wie vor im Firmenbuch eingetragen und noch nicht gelöscht.

*Zuletzt wurde die "****Firma-LBM****" GmbH (bzw. ****P****) mit Schreiben vom 05.07.2012, auf Grund der Länge des Verfahrens, noch einmal zur Schlussbesprechung für den 25.07.2012 in h.o. Finanzamt vorgeladen.*

Auch dieser Ladung ist nicht Folge geleistet worden.

Tz 2) rechtliche Würdigung

Der Behörde wurden nur einige wenige Unterlagen durch die ehemalige gewerbliche Buchhalterin vorgelegt.

Es liegt in keiner Weise eine ordnungsmäßige Buchhaltung vor, da nur fragmentarisch eine wenige Geschäftsfälle erfasst wurden.

*****P*** hat sich laut zentralen Melderegister per 20.10.2011 von seiner Wohnadresse in der ****T-Gasse*** 25/4 abgemeldet. Er verfügt seitdem über keine aufrechte Meldung im Bundesgebiet. Wobei vermutet wird, dass er sich sehr wohl noch im Bundesgebiet aufhält.*

*Ein Indiz dazu sind die Arbeitnehmer die in 2012 angemeldet worden sind und auch die Aussagen des Hr. ***G*** deuten darauf hin.*

*Jedenfalls hat sich "****Firma-LBM****" bzw. deren Geschäftsführer bisher offensichtlich wissentlich und vorsätzlich dem Prüfungsverfahren entzogen.*

*Auf Grund der obigen Vorfälle und Schilderungen kommt die Behörde zu dem Schluss, dass die Leistungen, die "****Firma-LBM****" erbracht hat, nicht in den Bauleistungen bestanden haben wie sie in den, der Behörde vorliegenden, Rechnungen ausgewiesen worden sind.*

*Dies ist schon deshalb nicht möglich, da die wenigen auf "****Firma-LBM****" in den Jahren 2010 und 2011 angemeldete Arbeitnehmer die Fülle von Leistungen, die in den der Betriebsprüfung vorliegenden Rechnungen ausgewiesen sind, nur zu einem minimalen Teil hätten selber erbringen können.*

*Vielmehr ist die "****Firma-LBM****" offensichtlich dazu benutzt worden, Scheinrechnungen für andere Baufirmen zu erstellen.*

*Dieser Schluss einer betrügerischen Handlungsweise wird durch das Verhalten des Geschäftsführers ***P*** im Prüfungsverfahren erhärtet.*

Der Behörde ist bekannt, dass in der Baubranche Scheinrechnungen gegen die Zahlung eines gewissen Prozentsatzes der ausgewiesenen (Schein)-Rechnungssummen verkauft werden.

Ebenso werden für die (Schein)-Anmeldungen von Dienstnehmern beim Sozialversicherungsträgern "Provisionen" verlangt. Auch das dürfte hier nach Ansicht der Betriebsprüfung zutreffen.

*Offensichtlich hat auch "****Firma-LBM****" Rechnungen an andere Firmen verkauft.*

*Der Verkauf dieser Scheinrechnungen stellt nach Ansicht der Behörde die wirkliche Leistung der "****Firma-LBM****" dar.*

Mit Schreiben vom 21.11.2023 (OZ 90) hielt das Bundesfinanzgericht der Abgabenbehörde (die nach ihren schriftlichen Äußerungen davon ausging, dass die Rechnungen der ***LBP-GmbH*** nicht als "Deckungsrechnungen für tatsächliche Leistungen" angefertigt worden seien, sondern "zu 100% der Generierung nicht angefallener Betriebsausgaben" gedient hätten) vor, dass das Bundesfinanzgericht in dem (einzigen) von Abgabenbehörde angeführten Umstand (nämlich dass in der Buchhaltung der ***LBP-GmbH*** keine Aufträge der Beschwerdeführerin gefunden worden seien) kein hinreichendes Indiz erkenne, dass die Leistungen auf den Baustellen überhaupt nicht (oder von einem anderen Unternehmer) erbracht worden seien. Das Bundesfinanzgericht forderte die Abgabenbehörde daher auf, allfällige weitere Umstände bekanntzugeben, aus denen geschlossen werden könne, dass die Leistungen auf den Baustellen überhaupt nicht (oder von einem anderen Unternehmer) erbracht worden seien. Sollte die Abgabenbehörde keine weiteren Umstände bekanntgeben können, jedoch weiterhin davon ausgehen, dass die Leistungen auf den Baustellen überhaupt nicht (oder von einem anderen Unternehmer) erbracht worden seien, so ergehe der Auftrag, das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts erforderliche Ermittlungsverfahren

diesbezüglich zu ergänzen (z.B. durch Augenschein oder Einsichtnahme in die Baustellenrechnungen des Auftraggebers der Beschwerdeführerin).

Mit Schreiben vom 21.11.2023 (OZ 91) hielt das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin den Bericht vom 26.07.2012 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der ***LBP-GmbH*** zur Äußerung vor.

Mit Schreiben vom 23.11.2023 (OZ 94) brachte die Abgabenbehörde vor, dass sie davon ausgehe, dass im Zusammenhang mit den Baustellen, zu denen Rechnungen der Firma ***LBP-GmbH*** gelegt worden seien, zwar Bauarbeiten erfolgt seien, diese aber keinesfalls durch die ***LBP-GmbH*** erbracht worden sein könnten. Im Rahmen einer Außenprüfung bei der angeblichen "Subleisterin", abgeschlossen mit dem bereits vorgelegten Prüfbericht vom 26.07.2012, sei festgestellt worden, dass es sich bei dieser lediglich um einen Firmenmantel gehandelt habe, welcher zu keinem Zeitpunkt die für eine Leistungserbringung erforderliche wirtschaftliche Substanz aufgewiesen habe. Da die ***LBP-GmbH*** die Leistungen keinesfalls erbracht haben könne, sei auch nicht davon auszugehen, dass es sich bei dieser um den tatsächlichen Empfänger der in den gegenständlichen Rechnungen ausgewiesenen Beträge handle. Es werde angeregt, gemäß der Bestimmung des § 22 Abs. 3 KStG 1988 zusätzlich zur Körperschaftsteuer in Höhe von 25 % einen Zuschlag in Höhe von 25 % auf die Rechnungsbeträge der ***LBP-GmbH*** vorzuschreiben, nachdem die Abgabepflichtige die wirklichen Gläubiger bzw. Empfänger der Beträge nicht bekannt gegeben habe. Abschließend werde bekannt gegeben, dass laut beiliegender und im Zuge der Außenprüfung erfolgter Dienstgeberabfrage im Streitjahr 2011 insgesamt 13 Dienstnehmer gemeldet gewesen seien. Es werde aber ergänzend angemerkt, dass keine der Anmeldungen ganzjährig erfolgt sei und acht dieser Dienstnehmer im Jahr 2011 weniger als einen Monat gemeldet gewesen seien.

Mit Schreiben vom 28.11.2023 (OZ 95) hielt das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin dieses Schreiben der Abgabenbehörde vor und wies darauf hin, dass die Abgabenbehörde nun zusätzlich die Verhängung eines Zuschlages gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 begehre. Das Bundesfinanzgericht wies darauf hin, dass es aus der im Zuge der Außenprüfung angefertigten Niederschrift wegen der ausdrücklichen Bezeichnung als "Information" in Verbindung mit den Worten "Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann (sic!) die Abgabenbehörde verlangen..." nicht ableiten könne, dass die Abgabenbehörde im Zusammenhang mit den Rechnungen der ***LBP-GmbH*** von der Beschwerdeführerin tatsächlich eine Empfängerbenennung nach dieser Bestimmung verlangt habe oder dass sie dieses Verlangen an die Beschwerdeführerin mit ausreichender Deutlichkeit gerichtet habe. Aufgrund dessen und aufgrund des zusätzlichen Begehrens der Abgabenbehörde zur Verhängung eines Zuschlages gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 werde die Beschwerdeführerin aufgefordert, den Empfänger der aufgrund der Rechnungen der ***LBP-GmbH*** abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen. Soweit der Abgabepflichtige die verlangten Angaben verweigere, seien die beantragten Absetzungen nicht

anzuerkennen und sei zusätzlich zur Körperschaftsteuer ein Zuschlag in Höhe von 25 % von jenen Beträgen zu entrichten.

Mit Schreiben vom 15.12.2023 (OZ 102) brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin vor, dass die Stellungnahme der Behörde ihrem gesamten Inhalt nach (in vollem Umfang) bestritten werde. Das zentrale Thema der weiteren Ausführungen sei Beweis- und Feststellungslosigkeit auf Seiten des Finanzamtes, die ihren Ausgang bereits bei den Außenprüfungen (AP) der ***LBP-GmbH*** und der ***VB-GmbH*** genommen habe und die sich in beiden Stellungnahmen des hier belangten Finanzamtes wiederhole (Seite 1). Den ersten beiden Absätzen zufolge seien die im Raum stehenden Bauleistungen zwar an die Beschwerdeführerin erbracht (und von ihr ihren Auftraggebern weiterverrechnet) worden, aber eben nicht von der ***LBP-GmbH***, die sie "keinesfalls erbracht haben konnte". Das greift zu kurz: Für Besteuerungszwecke entscheidend sei nicht, was die "konnte" oder "nicht konnte", sondern nur, was sie operativ "erbracht" oder "nicht erbracht" habe. Beides sei nicht dasselbe: Selbst wenn man dem Finanzamt darin zustimmen könnte, dass die ***LBP-GmbH*** damals über "zu wenig" eigenes im Sinne von angemeldetes Personal verfügt habe, hätte sie die im Raum stehenden (und abgerechneten) Leistungen auch mittels eigener Leih- und/ oder Schwarzarbeiter und/ oder eigener Subfirmen (aus Sicht der Beschwerdeführerin: Sub-Subfirmen) erbringen können. Solange diese Handlungsalternativen nicht auf Basis schlüssiger Beweise vom Tisch seien, erweise sich deren in den Raum gestellte Inaktivität als eine bloße Bekundung, die über die Behauptungsebene nicht hinausgehe. Doch beginne das Dilemma der Stellungnahme des Finanzamtes bereits beim damaligen - auf Seite 2 selbst eingestandenen - Eigenpersonal der ***LBP-GmbH***, mit dem sie für die Beschwerdeführerin sehr wohl leistungserbringend gewesen sein hätte können (und es auch gewesen sei). Dieser Begründungsmangel gehe zu Lasten des Finanzamtes (Seite 1-2). Ziemlich nichtssagend sei die Wendung an Ende des ersten Absatzes, die ***LBP-GmbH*** hätte "zu keinem Zeitpunkt die für eine Leistungserbringung erforderliche wirtschaftliche Substanz" aufgewiesen. Zum einen verweigere das Finanzamt jegliche Auskunft darüber, was genau darunter zu verstehen sei und wie sie bei einem auf Mitarbeit bei Fremdaufträgen reduzierten Bauunternehmen auszusehen habe. Bei lebensnaher Betrachtung dürfte dafür die Verfügbarkeit über einen gewissen Personalstamm ausreichend sein. Zum anderen habe der VfGH in seinem zu § 162 BAO ergangenen Erkenntnis vom 24.11.2016, E 1063/2016, der auf Prüfer-/Behördenseite weit verbreiteten Unterscheidung zwischen der rechtlichen Existenz und wirtschaftlichen Inexistenz solcher "Konstrukte" eine klare Absage erteilt (Rn 4, 16). Zum Dritten sei der Begriff der "wirtschaftliche Substanz" hochgradig diffus und zudem juristisch nicht fassbar (VwGH 19.12.2018, Ra°2017/ 15/0003 Rn 34 zweiter Satz zu "Seriosität") (Seite 2). Überhaupt sei der BP-Bericht vom 26.07.2012 angesichts seines sehr freibleibenden Gehalts für Besteuerungszwecke völlig ungeeignet. Dazu im Einzelnen: Angesichts des nahtlosen Übergangs vom Prüfungsverfahren (Tz 1) hin zur steuerlichen Beurteilung (Tz 2) kämen Sachverhalt und Beweiswürdigung dort nicht vor, und zwar auch nicht disloziert. Während das

Prüfungsverfahren seitenlang in extenso beschrieben werde, blieben die damaligen Baustellen gänzlich unerwähnt, obwohl sie dem Prüfer seinen eigenen Angaben zufolge aus dem vorhandenen Kontrollmaterial sehr wohl bekannt gewesen seien. Die Ausführungen rund um den Firmensitz der ***LBP-GmbH*** seien der unpassende Fokus. Zumal ein Bauunternehmen im Gegensatz zu einer Apotheke, einem Handelsbetrieb, Freiberufler oder einer Tankstelle seine Umsätze nicht dort, sondern "draußen" auf den Baustellen erziele (Seite 2-3). Es wäre die eindeutig bessere Lösung gewesen, wenn der Prüfer (und mit ihm das örtliche Finanzamt als Ganzes) den Fokus auf das operative Geschehen und seine Schlüsse von den dortigen Geschehnissen, Verhältnissen, Zuständen gezogen hätte, anstatt sich darauf zu reduzieren, Stimmung gegen ***LBP-GmbH*** zu machen. Zur Ermittlungslosigkeit auf Prüfer-/Behördenseite kämen noch Fragen über Fragen, so auch die Folgenden: Warum habe sich die ***LBP-GmbH*** Personal gehalten, das es angesichts seiner (behaupteten) Rolle als "Schreibbüro" für Deckungs-/Fake-Rechnungen nicht benötigt habe? Solcherart werde letztlich unnützer Aufwand produziert, dem kein greifbarer Nutzen gegenüberstehe. Ruppe habe bereits vor 38 Jahren zutreffend konstatiert, dass jedes Täuschungsmanöver eine gute Tarnung erfordere, um zu verhindern, dass es auffliege. Deshalb werde bei solchen Geschäften größter Wert auf eine herzeigbare äußere Form gelegt (Ruppe in Ruppe [Hrsg] Handbuch der Familienverträge 2 [1985], 116), um den bedenklichen Inhalt auf diese Weise zu verdecken (oder zu kompensieren). Nichts von alledem sei hier der Fall. Das hätte den Prüfer zumindest stutzig machen müssen. Warum sei der Machthaber der ***LBP-GmbH*** finanzstrafrechtlich ungeschoren davongekommen, obwohl er die eigene Hinterziehung als unmittelbarer Täter und darüber hinaus bei seinen Auftraggebern Beitragstäterschaft zu vertreten habe (§ 11 erster und dritter Fall FinStrG). Diese Zurückhaltung sei leicht erklärt: Der Fiskalapparat könne kein Interesse daran haben, dass die Machthaber solcher Vehikel im Strafverfahren "umfallen" und Dinge schilderten, die für den Fiskus unangenehm, zuweilen sogar kontraproduktiv seien. Beweistechnisch formuliert: Kontrollmaterial habe keinen Beweis, sondern lediglich Indizwert. Solcherart könne es nur Ausgangspunkt und Auftakt ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit beim geprüften Unternehmen (hier: Beschwerdeführerin) sein, um solcherart in Erfahrung zu bringen, ob der Inhalt des Kontrollmaterials auf den konkreten Fall zutrefte oder nicht (Seite 3-4). Der Steuerprüfer der ***LBP-GmbH*** habe seine Tätigkeit dort eingestellt, wo sie richtigerweise erst hätte beginnen müssen. Zum selben Ergebnis - gemeint sei die mangelnde Eignung des BP-Berichts vom 26.07.2012 für Besteuerungszwecke - gelange man auch über die wirtschaftliche Betrachtungsweise (Seite 4). Das Gebot, "auf das tatsächliche Geschehen abzustellen", hätte auch hier gegolten. Doch sei der zu ***LBP-GmbH*** ergangene BP-Bericht davon grundlegend entfernt. Das leite über zur Stellungnahme des hier belangten Finanzamtes aus dem Vormonat. Dazu im Einzelnen: So werde zu Lasten der Beschwerdeführerin beispielsweise völlig negiert, dass erstens die ***LBP-GmbH*** über eine UID verfüge habe, die erst per 30.08.2011 begrenzt worden sei, und dass es zweitens bei der Beschwerdeführerin rein gar nichts gebe, das geeignet wäre, auf Schwarzarbeit durch sie hinzudeuten (Seite 5). Erstens, der Fiskus stelle (nicht nur) hier an den Unternehmer höhere Anforderungen als an

sich selbst, obwohl es genau umgekehrt sein müsste, auch weil das Finanzamt den Steuergläubiger repräsentiert. Zweitens, der Fiskus habe durch seine Nachlässigkeit jenen Zustand erst ermöglicht, den er nunmehr beklagt. Vor allem werde dabei die Signalwirkung völlig übersehen, die von der Vergabe einer UID in der steuerlichen Praxis angesichts des Steuergeheimnisses ausgehe (§ 48a BAO). Der Einleitungssatz des zweiten Absatzes sei angesichts der Auszahlung des Werklohnes mittels Banküberweisung nicht mehr einordenbar: Wenn die Gelder auf deren Bankkonto überwiesen worden seien, könne es nach unserem Verständnis über deren "tatsächlichen Empfänger" keine zwei Meinungen geben. Die in diesem Zusammenhang gemachte Anregung, das Bundesfinanzgericht möge den 25 %-igen Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 vorschreiben, sei zum Scheitern verurteilt: Käme das Finanzgericht - kaum vorstellbar - ihr nach, so würde es seine Befugnis überschreiten, weil es ihm aus den Gründen des § 279 Abs. 1 BAO verwehrt sei, eine Abgabe erstmals vorzuschreiben und dieser Zuschlag nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen sei. Nach der traditionellen Judikaturformel sei "unter der Sache des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht jene Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruchs des Bescheids der Abgabenbehörde erster Instanz bildet" (Seite 6).

Die Beschwerdeführerin hat den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen (siehe Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 22.01.2020 [OZ 84*]).

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden im fortgesetzten Verfahren erwogen:

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann ua. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte (vgl. § 303 Abs. 1 BAO).

Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren wird in der Tz 3 des Berichts vom 26.07.2017 über das Ergebnis der Außenprüfung (OZ 59*) ausgeführt, dass die in den Jahren 2011 (hier entscheidungsgegenständlich) und 2013 (entscheidungsgegenständlich unter der GZ. RV/7101413/2022) geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen von zwei "bereits amtlich bekannten Scheinfirmen" (die ***LBP-GmbH*** wird als eine davon genannt) verursacht worden seien.

Wie der Verwaltungsgerichtshof zum gegenständlichen Fall bereits mit Erkenntnis vom 22.04.2022, Ra 2020/13/0025, mit Bindungswirkung für das Bundesfinanzgericht entschieden hat, werden in den Tz 3 des Prüfungsberichtes mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (Geltendmachung tatsächlich nicht angefallener Betriebsausgaben) angesprochen, die Tatsachen im Sinne des § 303 BAO darstellen.

Für die Beurteilung, ob die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte, ergibt sich die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 22.12.1965, 2215/64).

Im Baugewerbe ist es - auch wenn 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, bekannt ist - nicht unüblich, Aufträge wegen fehlender eigener Ressourcen zum Teil oder zur Gänze an Subunternehmer weiterzugeben (VwGH 26.06.2002, 2000/13/0013).

Die Abgabenbehörde stützte die Versagung des Betriebsausgabenabzugs unter Zugrundelegung des Ergebnisses der Außenprüfung bei der ***LBP-GmbH***, wonach diese eine "Scheinrechnungsausstellerin" gewesen sei, auf die Bestimmung des § 162 BAO (siehe das Schreiben vom 02.06.2022 [OZ 28], mit dem die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt hat, dass die Rechnungen der ***LBP-GmbH*** "als Scheinrechnungen gemäß § 162 BAO" nicht anerkannt worden seien und die Konsequenzen einer Nichtbenennung des tatsächlichen Zahlungsempfängers gemäß § 162 BAO der Beschwerdeführerin im Rahmen einer Besprechung am 21.06.2017 vorgehalten worden seien).

Gleichzeitig ging die Abgabenbehörde aber davon aus, dass die Rechnungen der ***LBP-GmbH*** nicht als "Deckungsrechnungen für tatsächliche Leistungen" angefertigt worden seien, sondern "zu 100% der Generierung nicht angefallener Betriebsausgaben" gedient hätten, wobei sie dies einzig damit begründete, dass sich in der Buchhaltung der ***LBP-GmbH*** keine Aufträge der Beschwerdeführerin gefunden hätten (siehe Seite 2 der gesonderten Begründung der Beschwerdeentscheidungen; siehe auch Seite 7 des Vorlageberichts).

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 (§ 162 Abs. 1 BAO).

Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen (§ 162 Abs. 2 BAO).

Bei § 162 BAO geht es nicht so sehr darum, 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 Zahlungsempfängers nennt und damit die Finanzverwaltung in die Lage setzt, die der Betriebsausgabe auf der Seite des Zahlungsempfängers entsprechende Einnahme bei diesem zu versteuern (vgl. VwGH 15.11.1963, 0749/62).

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben TROTZ FESTSTEHENDER SACHLICHER BERECHTIGUNG abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (vgl. VwGH 16.03.1988, 87/13/0252).

Die Bestimmung des § 162 BAO ist also nur dann anwendbar, wenn die Absetzung von Betriebsausgaben sachlich berechtigt wäre, was nur dann der Fall ist, wenn die in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich und gegen Entlohnung (von wem auch immer) erbracht wurde.

Mit Schreiben vom 23.11.2023 (OZ 94) teilte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht schließlich mit, dass sie davon ausgehe, dass im Zusammenhang mit den Baustellen, zu denen Rechnungen der ***LBP-GmbH*** gelegt worden seien, zwar Bauarbeiten erfolgt seien, diese aber keinesfalls durch die ***LBP-GmbH*** erbracht worden sein könnten.

Die Abgabenbehörde bezweifelt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren somit nicht mehr, dass die in den Rechnungen der ***LBP-GmbH*** ausgewiesenen Leistungen - unbeschrieben der Zurechnungsfrage - als solches erbracht wurden. Auch das Bundesfinanzgericht hegt aufgrund der Aktenlage keine Zweifel, dass die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich und gegen Entlohnung (von wem auch immer) erbracht wurden.

Damit ist im Beschwerdefall die Bestimmung des § 162 BAO anwendbar.

Die auf § 162 Abs. 2 BAO gestützte Nichtanerkennung von Aufwendungen setzt jedoch zwingend eine an den jeweiligen Abgabenschuldner gerichtete Aufforderung zur Benennung der Empfänger voraus, weil diese Rechtsfolge erst dann eintreten kann, wenn der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert hat oder ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wurde, dass die Personen, die vom Abgabepflichtigen benannt wurden, nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0019, Rz. 22).

Die Aufforderung zur Empfängerbenennung kann auch mündlich erfolgen (vgl. VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0019, Rz. 20).

Den Verwaltungsakten muss allerdings zu entnehmen sein, dass die Abgabenbehörde den Abgabepflichtigen zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO aufgefordert und auf die Rechtsfolge einer fehlenden oder mangelhaften Empfängerbenennung hingewiesen hat (vgl. VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0019, Rz. 21).

Die Abgabenbehörde hat dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 02.06.2022 (OZ 28) mitgeteilt, dass der Beschwerdeführerin die Konsequenzen einer Nichtbenennung des tatsächlichen Zahlungsempfängers gemäß § 162 BAO im Rahmen einer Besprechung am 21.06.2017 vorgehalten worden seien (Beilage "Niederschrift Besprechung unterfertigt").

Das Bundesfinanzgericht vermochte jedoch aus der genannten Niederschrift wegen der ausdrücklichen Bezeichnung als "Information" in Verbindung mit den Worten "Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann (sic!) die Abgabenbehörde verlangen..." nicht ableiten, dass die Abgabenbehörde im Zusammenhang mit den Rechnungen der ***LBP-GmbH*** von der Beschwerdeführerin tatsächlich eine Empfängerbenennung nach dieser Bestimmung verlangt hat oder dass sie dieses Verlangen an die Beschwerdeführerin mit ausreichender Deutlichkeit gerichtet hat. Vor diesem Hintergrund hat die Abgabenbehörde damit kein den rechtlichen Vorgaben entsprechende Verlangen zur Empfängerbenennung gestellt.

Aufgrund dessen und aufgrund des zusätzlichen Begehrens der Abgabenbehörde zur Verhängung eines Zuschlages gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 hat das Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 28.11.2023 (OZ 95) die Beschwerdeführerin aufgefordert, den Empfänger der aufgrund der Rechnungen der ***LBP-GmbH*** abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen und die Beschwerdeführerin auch auf die Rechtsfolgen der "Verweigerung" (nämlich Nichtanerkennung der beantragten Absetzungen und zusätzlich zur Körperschaftsteuer ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen) hingewiesen.

Mit Schreiben vom 15.12.2023 (OZ 102) blieb die Beschwerdeführerin bei dem Vorbringen, dass die ***LBP-GmbH*** der Empfänger der von der Beschwerdeführerin abgesetzten Beträge war.

Die Abgabenbehörde stützt ihre Feststellung, dass die ***LBP-GmbH*** nicht der Empfänger der von der Beschwerdeführerin abgesetzten Beträge war, auf die im Bericht vom 26.07.2012 über das Ergebnis der Außenprüfung (OZ 56/20) angeführten Umstände.

Aus diesem Bericht geht – hier entscheidungswesentlich - hervor, dass die Betriebsadresse dieser Firma am 30.08.2011 aufgesucht worden sei, um sich vor Ort bei der Firma zur Außenprüfung anzumelden. Der Augenschein an der Adresse, der laut Firmenbuch der Firmensitz sein sollte, habe ergeben, dass die Firma dort offensichtlich keinen Sitz habe. Zu diesem Zeitpunkt habe es keinen Hinweis gegeben, dass die Firma dort ansässig sei oder gewesen sei. Es sei kein Firmenschild oder dergleichen vorhanden. Auch der Name des Geschäftsführers ***V*** ***P***, der laut ZMR an derselben Adresse seinen Wohnsitz

gemeldet habe, scheine nicht auf. Die Postkästen im Stiegenhaus seien nicht namentlich beschriftet, ebenso seien die Türklingeln im Eingangsbereich auf der Straße nicht beschriftet. Ein zufällig anwesender Mann, der Kartons in ein Lager mit Tür Nummer 3 eingeräumt habe, habe angegeben, dass ihm die Firma an dieser Adresse nicht bekannt sei. Vom Prüfer sei versucht worden, mit der Firma in telefonischen Kontakt zu treten. Trotz mehrerer Telefonnummern, die sich im Veranlagungsakt gefunden hätten, und auch jenen Telefonnummern, die im Internet gefunden worden seien, sei es nicht möglich gewesen, mit der Firma bzw. dem Geschäftsführer in Kontakt zu treten (Seite 3 des genannten Berichts). Mit der selbständigen Buchhalterin der Firma sei der Prüfungsbeginn für die Außenprüfung für den 12.09.2011 mit der Aufforderung der Anwesenheitsverpflichtung des Geschäftsführers ***V*** ***P*** vereinbart worden. Der Geschäftsführer sei trotz der Zusage, die er der Buchhalterin telefonisch gegeben habe, zum Prüfungsbeginn nicht erschienen. Die Buchhalterin habe während der Amtshandlung versucht, über eine dem Prüfer bis dahin unbekannte Handynummer den Geschäftsführer zu erreichen (Seite 4 des genannten Berichts). Gemeldet habe sich laut der Buchhalterin ein "Angestellter" der Firma. Dieser habe sie aus terminlichen Gründen gebeten, sie möge ihn in 15 Minuten wieder anrufen, damit er seine Termine verschieben könne, um zur Betriebsbesichtigung, die der Prüfer sofort habe durchführen wollen, erscheinen zu können. Weiters habe dieser Angestellte angegeben, dass sich der Geschäftsführer zur Zeit in Kroatien aufhalte und erst nächste Woche wieder nach Wien komme. Danach sei der "Angestellte" trotz mehrerer Versuche nicht mehr telefonisch zu erreichen gewesen. Es habe nicht mehr abgehoben (Seite 5 des genannten Berichts). Nach Ende dieser Amtshandlung habe der Prüfer nochmals die Betriebsadresse aufgesucht. Dieses Mal sei ein Zettel in einer Klarsichthülle mit dem Firmennamen, Adresse und einer inaktiven Telefonnummer auf der Innenseite der Glastür des Gassenlokals ersichtlich gewesen. Offensichtlich sei dies eine Reaktion auf die bisherigen Schritte der Betriebsprüfung gewesen (Seite 5 des genannten Berichts). Der Firma sei per 07.10.2011 zu Händen des Geschäftsführers eine Vorladung zum Prüfungsbeginn unter Beibringung sämtlicher steuerlich relevanter Unterlagen und Aufzeichnungen für den 03.11.2011 mittels Rsb-Brief zugesandt worden. Mit gleicher Post sei der Geschäftsführer für die Schlussbesprechung, ebenfalls für 03.11.2011, vorgeladen worden. Diese Vorladungen seien von der Post mangels Übernahme an der Betriebsadresse mit 12.10.2011 hinterlegt worden. Der Rsb-Brief sei jedoch nicht behoben worden und sei am 04.11.2011 ungeöffnet zum Prüfer zurückgelangt. In weiterer Folge sei festgestellt worden, dass sich der Geschäftsführer laut ZMR zwischenzeitlich per 20.10.2011 von seiner Wohnadresse (die ident mit der Betriebsadresse sei) abgemeldet habe. Er verfüge seitdem über keine aufrechte Meldung im Bundesgebiet (Seite 6 des genannten Berichts). In weitere Folge sei mit Poststempel vom 22.03.2012 eine Vollmacht des Buchhaltungsbüros ***U*** KG an das Finanzamt geschickt worden. Die Vollmacht trage als Ausstellungsdatum den 26.09.2011. Für das erste Quartal 2012 habe das Buchhaltungsbüro per 01.04.2012 eine Umsatzsteuervoranmeldung mit einer Nullmeldung abgegeben. Dazu befragt habe der Buchhalter angegeben, dies deshalb gemacht zu haben, weil er keinen Kontakt mehr zur Firma

hätte und er davon habe ausgehen müssen, dass keine Umsätze angefallen seien. Befragt wie lange er schon keinen Kontakt mehr zur Firma bzw. zum Geschäftsführer habe, habe er angegeben, dass der letzte Kontakt wohl Anfang Oktober 2011 gewesen sein müsse. In weiterer Folge habe das Buchhaltungsbüro seine "Vollmacht" per 13.06.2012 zurückgelegt (Seite 7 des genannten Berichts). Von den im Jahr 2012 angemeldeten Arbeitnehmer seien drei Personen vom Finanzamt als Auskunftspersonen vorgeladen worden. Lediglich der Dienstnehmer ***R*** ***G*** sei erschienen. Dieser habe niederschriftlich bekannt gegeben, dass er zwecks Arbeitssuche auf diversen Baustellen um Arbeit nachgefragt habe. Auf einer dieser Baustellen habe sich ihm ein Mann mit dem Namen ***P*** vorgestellt und sich als Chef der "****Firma-LBM****" bezeichnet. Von diesem ***P*** habe er dann diverse Arbeitsaufträge erhalten. Treffpunkt dazu seien Tankstellen in Wien gewesen. Danach sei getrennt mit dem jeweiligen Pkw zu diversen Adressen gefahren, wo ihm ***P*** die Arbeit gezeigt habe (Seite 8 des genannten Berichts). ***G*** sei vom Prüfer aufgefordert worden, ***P*** zu beschreiben. Danach sei ihm eine der Betriebsprüfung vorliegende Kopie des Reisepassfotos von ***P*** gezeigt worden. ***G*** habe diesen Mann aber nicht als ***P*** identifizieren können. Seit Ostern 2012 könne ***G*** den ***P*** unter der ihm bekannten Telefonnummer nicht mehr erreichen. Auch im Zuge der Befragung von ***G*** sei versucht worden, ***P*** telefonisch zu erreichen. Es schaltete sich aber sofort die Sprachbox eingeschaltet, es sei kein Kontakt zu ständeg gekommen (Seite 8 des genannten Berichts). Zuletzt sei die ***LBP-GmbH*** (bzw. ***V*** ***P***) mit Schreiben vom 05.07.2012 noch einmal zur Schlussbesprechung für den 25.07.2012 beim Finanzamt vorgeladen worden. Auch dieser Ladung sei nicht Folge geleistet worden (Seite 9 des genannten Berichts).

Die absolute Unauffindbarkeit einer Firma und ihre völlige Unbekanntheit auch an der in den Rechnungen aufscheinenden Adresse sind ausreichend maßgebliche Gründe für die Vermutung, dass die damit benannte Person nicht Empfänger der Zahlungen war (VwGH 28.05.1997, 94/13/0230).

Es liegt auf der Hand, dass es gegen das Vorliegen eines Leistungsaustausches spricht, wenn der beauftragte Geschäftspartner – zumal im zeitlichen Nahbereich zur angeblichen Leistungsbeziehung – nicht auffindbar ist (VwGH 03.08.2004, 2000/13/0039).

Vor diesem rechtlichen und (sich aus den hier ausgeführten Umständen ergebenden) sachverhaltsmäßigen Hintergrund war der Schluss zu ziehen, dass die ***LBP-GmbH*** – auch wenn die Zahlungen über ein Bankkonto dieser Firma geflossen sein mögen - nicht der Empfänger der von der Beschwerdeführerin abgesetzten Beträge war.

Es ist nicht zu erkennen, dass es der Beschwerdeführerin unverschuldet unmöglich gewesen wäre, den tatsächlichen Empfänger der von ihr geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen. Im Hinblick darauf, dass laut Vorbringen der Beschwerdeführerin der Kontakt auf

einer Vorbaustelle mit Arbeitern der Firma zustande gekommen ist und man den (weder Gesellschafterstellung noch Geschäftsführerstellung innehabenden) "Firmenvertreter ***ZL***" (auch als "Arbeiter ***ZL***" bezeichnet) kennengelernt habe (siehe OZ 31*=OZ 10), wäre es an der Beschwerdeführerin als Auftraggeber gelegen gewesen, die tatsächliche Identität ihres Auftragnehmers festzustellen und sich nicht bloß mit der Nennung einer Firma zufrieden zu geben. Firmenbuchnummer, UID und DG-Nummer machen lediglich Beweis für die (rechtliche) Existenz einer Firma, nicht aber, dass sie jedenfalls der tatsächliche Erbringer einer Leistung ist.

Da die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen waren, erfolgte die Verfahrenswiederaufnahme zu Recht, weshalb die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 als unbegründet abzuweisen war.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2011 war – das Bundesfinanzgericht darf gemäß § 278 Abs. 1 BAO den angefochtenen Bescheid in jede Richtung abändern - durch Verhängung eines Zuschlages zusätzlich zur Körperschaftsteuer (§ 22 Abs. 3 KStG 1988) abzuändern.

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. Da diese Voraussetzung in Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 11. Jänner 2024