

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Stb***, ***, über die Beschwerde vom 17. Juni 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28. März 2022 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 bis 2018 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2016 bis 2018 und Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2016 und 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung am 30. November 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Nadine Bernold

I. a. beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2016 und 2017 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.
Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

I. b. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 bis 2018 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2016 bis 2018 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Außenprüfung:

Die beschwerdeführende Gesellschaft ist im Baugewerbe (Trockenbau) tätig. Im Rahmen einer die Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2016 bis 2018 umfassenden Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG und einer Nachschau betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2019 und 2020 wurden im Bericht über die Außenprüfung gemäß § 150 BAO nach Darstellung des Verfahrensganges in Tz 1 in Tz 2 folgende Feststellungen getroffen:

„Tz 2:

Die Aufwendungen folgender Subfirmen werden gemäß § 162 BAO nicht anerkannt, da der Empfängerbenennung nicht entsprochen wurde:

*****1*** GmbH:** 2016: 311.562,75; 2017: - 40.730,32 + 1.504,17 Vorsteuer

*****2*** GmbH:** 2017: 81.369,86

*****3*** GmbH:** 2017: 173.800,--; 2018:156.350,

Summen in den einzelnen Jahren:

2016: **311.562,75**

2017: **214.439,54** (+ 1.504,17 Vorsteuer)

2018: **156.350,--**

Gemäß § 22 Absatz 3 KStG 1988 ist zusätzlich zur Körperschaftsteuer ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige die Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet:

2016: 25% von 311.562,75

2017: 25% von 214.439,54

2018: 25% von 156.350,

*Die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes im Rahmen der Auftragserteilung und Leistungsabwicklung wurden nach Auffassung des Finanzamtes nicht ausreichend erfüllt. Insbesondere aufgrund der Tatsache, dass diese Thematik bereits bei den beiden Vorprüfungen (Bp von 2011 bis 2014 bzw. Bp der Vorgängerfirma ***Gf*** KEG von 2004 bis 2007) zentrales Element der Prüfungshandlungen war, hätte die Fa. ***Bf1*** diesbezüglich bereits entsprechend sensibilisiert sein müssen und daher im Sinne der BAO eine Beweisvorsorge treffen müssen.*

Alle drei Subunternehmer haben gemeinsam, dass sie als steuerunehrlich zu qualifizieren sind und kurz nach den Ermittlungen durch die Finanzbehörde Konkurs angemeldet haben. Trotz mehrfacher Aufforderung konnten keine geeigneten Unterlagen vorgelegt werden, die die Leistungserbringung durch diese Unternehmen entsprechend dokumentieren.

Am 8.4.2021 wurde der geprüften Gesellschaft ein Vorhalt übermittelt, um diverse Fragen bezüglich der voran angeführten Fremdleistungsfirmen zu klären. Am selben Tag wurden zusätzlich vom steuerlichen Vertreter auch noch einige Eingangsrechnungen dieser Firmen abverlangt.

Die (sehr allgemein gehaltene) Beantwortung erfolgte am 6.5.2021 pauschal für alle drei Subfirmen gemeinsam, obwohl explizit um separate Antworten ersucht wurde. Viele Fragenstellungen blieben offen. Gleichzeitig wurde ein USB-Stick übermittelt, auf welchem sowohl die „Detailunterlagen“ (siehe unten) als auch einige der abverlangten Eingangsrechnungen, sowie einige andere, nicht abverlangte Unterlagen abgespeichert waren.

Auszüge aus der Beantwortung des Vorhaltes:

Die Kontaktaufnahme erfolgte durch Empfehlungen bzw. meldeten sich die Subfirmen manchmal auch direkt, weil sie gerade Kapazitäten frei hatten. Ansprechpartner war „immer der Geschäftsführer“, Namen, Adressen und Tel. Nr. wurden nicht genannt. Die Geschäftsführer haben diverse Unterlagen („siehe Detailunterlagen“) betreffend der Existenz ihres Unternehmens bzw. ihrer Vertretungsbefugnis für das Unternehmen vorgelegt, diese wurden der Beantwortung beigelegt (Details siehe Anlage 1). Für den Zeitpunkt des Beginns der jeweiligen Geschäftsbeziehung liegen nur ungenügende Unterlagen vor, betreffend der Fa. ***1*** überhaupt keine entsprechenden Schriftstücke. Die Rechnungen wurden von den Geschäftsführern per Mail geschickt, Vereinbarungen über die Haftung der Subfirmen wurden nicht getroffen. Die Leistungskontrolle der Subfirmen erfolgte von ***Gf***; betreffend Unterlagen wurde wieder auf die „Detailunterlagen“ verwiesen. Die Überprüfung, ob die Arbeiter der Subfirmen angemeldet waren bzw. eine Beschäftigungsbewilligung hatten, sei Sache der Hauptauftraggeber gewesen, Namen und Adressen von Arbeitern konnten de facto keine genannt werden. Der Kontakt zu den Subfirmen ist nicht mehr aufrecht.

Am 19.5.2021 wurde die geprüfte Gesellschaft betreffend der drei in Rede stehenden Subfirmen schriftlich zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO aufgefordert. Es wurde ersucht, all jene Unterlagen oder konkrete Beweismittel vorzulegen, die geeignet sind, die tatsächliche Leistungserbringung durch diese Unternehmen und die damit verbundenen Zahlungen an diese Unternehmen nachzuweisen. Einige Beispiele wurden angeführt:

- Schilderung der Anbahnung, Kontaktherstellung
- Angabe, wann, wo, mit wem Verhandlungen geführt wurden und was an diesen Orten (z.B. Büro, Angaben zu den räumlichen Verhältnissen,...) wahrgenommen werden konnte
- Benennung der handelnden Personen und deren Funktion
- Darstellung der vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen, die sicherstellen, dass die fakturierten Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind (über den anderen Wirtschaftsteilnehmer eingeholte Auskünfte, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen,...)
- schriftliche Angebote
- Beauftragungsschreiben, Auftragsvereinbarungen, Auftragsbestätigungen
- Werkverträge
- Korrespondenz
- Zahlungsvereinbarung

- Arbeitsscheine, Regieschein, Regiestundenberichte, Arbeitsprotokolle
- Bautagebücher, Bautagesberichte
- Anmeldekopien
- Ausweiskopien (Reisepass, Personalausweis,...)
- Darstellung der Haftungen, Gewährleistungen, usw.
- Angabe einer genauen Leistungsbeschreibung (mit Ausmaß)
- wer hat Material, Werkzeug, Fahrzeuge,... beigestellt
- exakte Leistungsorte
- Nachweise zum detaillierten Leistungszeitraum
- zeitliche Lagerung erbrachter Stunden (Namen der Beschäftigten, Tage, Stunden)
- Angabe jener Rechnungen, in welchen die behaupteten Leistungen weiterverrechnet worden sind

Aufgrund eines Mails des steuerlichen Vertreters vom 26.5.2021 mit einigen Anträgen für die weitere Bearbeitung der Aufforderung zur Empfängerbenennung vom 19.5.2021 erfolgte am 24.6.2021 ein Klarstellungs-Mail sowohl an die geprüfte Gesellschaft als auch an den steuerlichen Vertreter mit der nochmaligen Aufforderung zur Empfängernennung gemäß § 162 BAO.

Am 21.10.2021 erfolgte, nach einigen Fristverlängerungen, eine Stellungnahme dazu:

Zumeist wurde dabei auf die Beantwortung vom 6.5.2021 (des Vorhaltes vom 8.4.2021) hingewiesen. Neu war nur eine konkret zu den drei Subunternehmern erstellte Liste mit Anmerkungen, Verweis auf die jeweilige Eingangs- und Ausgangsrechnung und den Auftraggeber der Fa. ***Bf1***, sowie drei Bautagesberichte der Fa. ***4*** vom 20.-22.1.2016, auf welchen lediglich vermerkt wurde, wie viele Personen in Summe an einem Tag je Gewerbeart (wie z. B. Trockenbau) auf der Baustelle anwesend waren. Namen der Subunternehmer (bzw. deren Arbeiter) der ***4*** wurden nicht aufgelistet.

Bei der am 15.2.2022 im Rahmen des Parteiengehörs erfolgten Besprechung im Finanzamt mit dem Geschäftsführer ***Gf*** und dem Steuerberater ***Stb*** wurde der geprüften Gesellschaft nochmals Gelegenheit gegeben, bisher nicht vorgelegte Beweismittel zu übermitteln. Diesem Ersuchen wurde nur insofern nachgekommen, dass drei bereits mehrmals abverlangte Eingangsrechnungen der Fa. ***1*** samt Schlussrechnungsprotokoll und Zahlungsanweisung vorgelegt wurden.

In weiterer Folge wurden die beabsichtigten Feststellungen des Finanzamtes im Detail erörtert und die aus Sicht des Finanzamtes maßgeblichen Beweismittel dem Abgabepflichtigen zur Kenntnis gebracht.

Formal wurde die Außenprüfung am 21.2.2022 mit der Schlussbesprechung beendet.

Zu den Subfirmen wurde folgendes erhoben:

Fa. *1***:**

Im Prüfungszeitraum wurden (saldiert) insgesamt Aufwendungen in Höhe von 270.832,43 verbucht bzw. Vorsteuern in Höhe von 1.504,17 (= brutto 272.336,60) geltend gemacht.

Die einzelnen Jahre betreffend, ergibt sich folgendes Bild:

2016 wurden 13 Eingangsrechnungen (vom 21.3. bis 30.12.2016) auf dem Konto 5770 Bauleistungen von Sub §19/Ia in Höhe von 312.584,-- verbucht, sowie 1.021,25 auf dem Konto 5840 Skontoertrag Bauleistungen §19/Ia, was saldiert einen Aufwand in Höhe von 311.562,75 ergibt.

2017 wurde auf dem Konto 5700 Fremdleistungen ein Betrag in Höhe von 7.520,83 verbucht und zusätzlich Vorsteuer in Höhe von 1.504,17 geltend gemacht (= brutto 9.025,00) was exakt der am 11.1.2017 getätigten Banküberweisung an die Fa. ***1*** entspricht. Als Beleg für diese Verbuchung wurde die Eingangsrechnung 1432 vom 7.12.2016 vorgelegt, doch diese Rechnung wurde bereits 2016 auf dem Konto 5770 Bauleistungen von Sub §19/Ia verbucht. Folglich handelt es sich hierbei um eine doppelte Verbuchung und die 2017 erfolgten Buchungen (7.520,83 auf dem Konto 5700 Fremdleistungen zuzüglich 1.504,17 Vorsteuer) hätten erst gar nicht erfolgen dürfen.

2017 wurde auch ein Betrag von - 48.251,15 (= Ertrag) auf dem Konto 5770 Bauleistungen von Sub §19/Ia als „Abstrich“ verbucht. Dieser Betrag stellt de facto die Differenz der laut Eingangsrechnungen verbuchten Aufwendungen zu den getätigten Zahlungen dar.

2017 wurde somit (saldiert) ein Ertrag in Höhe von 40.730,32 verbucht und Vorsteuer in Höhe von 1.504,17 geltend gemacht.

Geschäftsführer und 100%-Gesellschafter der Fa. ***1*** war von 3.12.2015 bis 29.3.2017 ***Gf1***, der ab 27.5.2017 wieder als Geschäftsführer agierte. 100%-Gesellschafter ab 29.3.2017 war ***Gf11***, der von 29.3.2017 bis 27.5.2017 auch Geschäftsführer war. ***Gf11*** ist kroatischer Staatsbürger und hatte nie einen Wohnsitz in Österreich. Beim Firmensitz in ***Adr1*** handelt es sich um ein im Büroservicecenter angemietetes Zimmer.

Nach umfangreichen Ermittlungen hat die Finanzpolizei per Bescheid festgestellt, dass der Rechtsträger ***1*** GmbH mit Wirksamkeit ab 2.2.2016 (Mantelkauf und Sitzverlegung nach ***Adr1***) als Scheinunternehmen gemäß § 8 SBBG gilt. In der Bescheidbegründung wurde unter anderem ausgeführt, dass die Fa. ***1*** über keine notwendige Geschäftsinfrastruktur verfügte, der Geschäftsführer (***Gf1***) keine konkreten Angaben zum laufenden Geschäftsbetrieb machen konnte, Dienstnehmer ohne deren Wissen auf die Fa. ***1*** angemeldet wurden und die Sekretärin der Fa. ***1*** Ausgangsrechnungen aufgrund der Vorgaben der Auftraggeber erstellte.

Zudem wurde im Zuge einer Telefonüberwachung mitgehört, dass von der Fa. ***1*** für Auftraggeber auch Blanko-Werkverträge unterschrieben wurden.

2017 wurde bei der Fa. ***1*** eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 2014 bis 9/2017 durchgeführt. Der Prüfer stellte fest, dass es sich seit Februar 2016 um eine Betrugsfirma handelt, deren Geschäftstätigkeit der Handel mit Anmeldungen zur Sozialversicherung sowie der Verkauf von Schein- und Deckungsrechnungen war.

Aufgrund einer vorgenommenen Bankkontoauswertung bei der Fa. ***1*** steht zweifellos fest, dass im Zeitraum 2016 und 2017 insgesamt rund 18.700.000,-- bar vom Konto der Fa. ***1*** behoben worden sind. Bankbehebungen fanden zum Teil noch am Tag des Bankeingangs statt und teilweise betrugen die Behebungen auch mehrere Hunderttausend Euro. Diese Vorgangsweise deutet auf Kick- Back-Zahlungen hin.

Mit Beschluss vom 16.10.2017 wurde der Konkurs eröffnet.

Die dem Finanzamt zur Fa. ***1*** vorliegenden bzw. von den Firmenvertretern ausgehändigten Unterlagen enthalten keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftsbeziehung zwischen der Fa. ***1*** als Auftragnehmer und Fa. ***Bf1*** als Auftraggeber.

Zu Beginn der Geschäftsbeziehung mit der Fa. ***1*** wurden offensichtlich keine Recherchen und Abfragen betreffend die Existenz und Redlichkeit der Fa. ***1*** vorgenommen; zumindest konnten keine entsprechenden Beweismittel (=Unterlagen) darüber vorgelegt werden. Die Überprüfung der Identität des Geschäftsführers wurde nicht nachgewiesen, dessen Name war Herrn ***Gf*** auch nicht mehr rememberlich. Es wurde jedoch behauptet, dass immer der Geschäftsführer die Kontaktperson war. Dazu wird festgestellt, dass die Unterschrift auf den vorgelegten Aufträgen für Trockenbauarbeiten nicht übereinstimmt mit jener des Geschäftsführers der Fa. ***1***. Auf diesen Werkverträgen wird angeführt, dass vor Beginn der Arbeiten das geplante Baustellenpersonal namhaft zu machen ist und dass alle Mitarbeiter am ersten Arbeitstag einen gültigen Personalausweis, die Anmeldung bei der Krankenkassa und die Beschäftigungsbewilligung mit einem Visum mitzubringen haben. **Es wurden darüber keine schriftlichen Unterlagen bzw. Kopien etc. vorgelegt.**

Lediglich die Gültigkeit der UID-Nummer und der Eintrag in der HFU-Liste wurden bei der Bezahlung überprüft. Die Abfragen wurden den Rechnungen in der Belegsammlung beigelegt. Ein positives Abfrageergebnis entbindet den Auftraggeber jedoch nicht seiner Pflicht, weitere Aufzeichnungen und Dokumentationen so zu führen, dass die behauptete Leistungserbringung als erwiesen angesehen werden kann.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 6.5.2021 wurden die Rechnungen der Fa. ***1*** vom Geschäftsführer per Mail an die Fa. ***Bf1*** geschickt. Es konnte jedoch - trotz wiederholter Aufforderung kein einziges Mail der Fa. ***1*** oder anderwertiger Schriftverkehr als Beweismittel zur Leistungsbeziehung mit der Fa. ***1*** vorgelegt werden.

Die Rechnungen wurden pauschal mit Hinweis auf den Werkauftrag ausgestellt. Arbeitszeitaufzeichnungen oder sonstige Aufzeichnungen betreffend der Leistungskontrolle wurden nicht vorgelegt. Angebote der Fa. ***1*** oder Preisverhandlungsprotokolle liegen nicht vor. Haftungsvereinbarungen wurden nicht getroffen, es gab offensichtlich nie Mängel. Dieser Umstand entspricht nicht den natürlichen Denkgesetzen.

Die bisher gewinnmindernd abgesetzten Beträge sind daher gemäß § 162 BAO dem Einkommen hinzuzurechnen, da nach den oben angeführten maßgeblichen Gründen die Vermutung gerechtfertigt ist, dass die Fa. ***1*** als leistendes Unternehmen bzw. als tatsächliche Empfängerin der Beträge nicht in Betracht kommt. Die formelle Existenz des Rechtsträgers Fa. ***1*** ist nicht ausreichend. Die aufgezeigten näheren Umstände des „Fremdleisters“ sind geradezu typisch für unredliche Geschäftspraktiken im Zusammenhang mit Deckungsrechnungen, so dass - ungeachtet der Banküberweisungen - auch insoweit begründete Zweifel an der genannten Empfängerin der Zahlungen bestehen.

Fa. *2***:**

2017 wurden (saldiert) Aufwendungen in Höhe von 81.369,86 auf dem Konto 5770 Bauleistungen von Sub §19/Ia verbucht und zwar wie folgt:

2 Eingangsrechnungen, jeweils vom 18.10.2017, in Höhe von insgesamt 87.900,--, abzüglich „Abstrich“ (verbucht am 31.12.2017) in Höhe von 6.530,14.

Der in den beiden Rechnungen angeführte Leistungszeitraum war von 2-10/2017 bzw. 3-10/2017. Die den Rechnungen zugrundeliegenden Aufträge für Trockenarbeiten wurden

allerdings erst mit dem Datum 16.10.2017 ausgestellt. Im Zeitraum 4.7.2017 bis 19.11.2017 hatte die Fa. ***2*** keine aufrechte Gewerbeberechtigung, davor hatte sie eine Gewerbeberechtigung für Baumeister, danach (bis 9.3.2018) eine Gewerbeberechtigung für Baugewerbetreibender. Anmerkung: Die Gewerbeberechtigungen wurden jeweils wegen einer fehlenden Haftpflichtversicherung entzogen!

Geschäftsführer und 51%-Gesellschafter seit 22.6.2017 war ***Gf2***, 49%-Gesellschafter - bereits seit 18.10.2016 - war ***Ges2***.

Die letzte abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung liegt für Oktober 2017 vor. Dabei wurden Bauleistungen in Höhe von 30.613,75 erklärt (alleine die beiden Rechnungen an Fa. ***Bf1*** betrugen 87.900,--). Es erfolgte für den Zeitraum 2014 bis 2/2018 eine Betriebsprüfung bei der Fa. ***2*** GmbH. Die Prüferin stellte dabei fest, dass es sich seit 7/2017 um eine Betrugsfirma handelt, deren Geschäftstätigkeit der Verkauf von Schein- und Deckungsrechnungen war. Weiters gab es auch eindeutige Hinweise für Kick-Back-Zahlungen, denn die Hälfte der Bankeingänge von über 2.200.000,- - (seit August 2017) wurde wieder bar behoben und rund 915.000,-- wurde in die Slowakei an zwei slowakische Scheinfirmen (deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ***Gf2*** war) - für deren angebliche Fremdleistungen - überwiesen.

Mit Beschluss vom 21.3.2018 wurde der Konkurs über dieses Unternehmen eröffnet. Die dem Finanzamt zur Fa. ***2*** vorliegenden bzw. von den Firmenvertretern ausgehändigten Unterlagen enthalten keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftsbeziehung zwischen der Fa. ***2*** als Auftragnehmer und der Fa. ***Bf1*** als Auftraggeber.

Zu Beginn der Geschäftsbeziehung (Leistungen wurden laut Rechnungen bereits ab Februar 2017 erbracht) mit der Fa. ***2*** wurden offensichtlich keine Recherchen und Abfragen betreffend der tatsächlichen Existenz und Redlichkeit der Fa. ***2*** vorgenommen. Entsprechende Beweismittel konnten von der Fa. ***Bf1*** nicht vorgelegt werden. Die älteste datierte Abfrage liegt vom 27.9.2017 vor (Firmenbuchauszug), am 12.10.2017 wurde erstmals eine UID-Validierung durchgeführt. Die Überprüfung der Identität des Geschäftsführers wurde zwar nachgewiesen (Ausweiskopie von ***Gf2***), dessen Name war Herrn ***Gf*** in der Besprechung vom 15.2.2022 aber nicht mehr erinnerlich.

Lediglich die Gültigkeit der UID-Nummer und der Eintrag in der HFU-Liste wurden bei oder knapp vor der Bezahlung überprüft, die Abfragen wurden den Rechnungen in der Belegsammlung beigelegt. Ein positives Abfrageergebnis entbindet den Auftraggeber jedoch nicht seiner Pflicht, weitere Aufzeichnungen und Dokumentationen so zu führen, dass die behauptete Leistungserbringung als tatsächlich erwiesen angesehen werden kann.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 6.5.2021 wurden die Rechnungen der Fa. ***2*** vom Geschäftsführer per Mail an die Fa. ***Bf1*** geschickt. Es konnte jedoch kein einziges, dementsprechendes Mail der Fa. ***2*** oder sonstiger Schriftverkehr mit der Fa. ***2*** vorgelegt werden. Anbote der Fa. ***2*** oder Preisverhandlungsprotokolle liegen nicht vor. Haftungsvereinbarungen wurden nicht getroffen, es gab offensichtlich nie Mängel. Das zuvor Gesagte zur Fa. ***1*** trifft auch dieses Unternehmen in vollem Umfang.

In den beiden Rechnungen der Fa. ***2*** wurden 300 bzw. 400 Regiestunden für Facharbeiter und Hilfsarbeiter verrechnet. Als Stichproben für die Leistungskontrolle der Fa. ***2*** wurden zwei Stundenaufstellungen und drei Dienstnehmeranmeldungen bei der WGKK vorgelegt. Die zwei Stundenaufstellungen wurden vom Geschäftsführer der Fa. ***2*** ausgehändigt und weisen auch die Unterschrift von ***Gf*** auf. Darin werden die Stunden

für die Lohnwochen 31 bis 33 bzw. 32 bis 34 angeführt, allerdings wurden nur die Vornamen (Dragan, Tomo, Zoran und Novica bzw. Zoran, Stipo und Novica) der angeblich leistenden Dienstnehmer der Fa. ***2*** dokumentiert. In den Lohnwochen 31 bis 34 des Jahres 2017 (= 31.7. bis 27.8.2017) war kein Dienstnehmer mit einem dieser Vornamen bei Fa. ***2*** angemeldet. Weitere Recherchen der Finanzbehörde ergaben, dass es sich bei den drei vorgelegten Dienstnehmeranmeldungen um Fälschungen handelt. Die drei vorgeblichen Dienstnehmer der Fa. ***2*** waren zu keinem Zeitpunkt bei Fa. ***2*** angemeldet, auch die auf den Dienstnehmeranmeldungen angeführten Protokollnummern und Seriennummern gibt es nicht.

Die bisher gewinnmindernd abgesetzten Beträge sind gemäß § 162 BAO dem Einkommen der Fa. ***Bf1*** hinzuzurechnen, da nach den oben angeführten maßgeblichen Gründen die Vermutung gerechtfertigt ist, dass die Fa. ***2*** als leistendes Unternehmen bzw. als tatsächliche Empfängerin der Beträge nicht in Betracht kommt. Die formelle Existenz des Rechtsträgers Fa. ***2*** ist nicht für die Dokumentation ausreichend. Die aufgezeigten näheren Umstände des „Fremdleisters“ sind geradezu typisch für unredliche Geschäftspraktiken im Zusammenhang mit Deckungsrechnungen, so dass - ungeachtet der Banküberweisungen - auch insoweit begründete Zweifel an der genannten Empfängerin der Zahlungen bestehen.

Fa. *3***:**

Im Prüfungszeitraum wurden insgesamt Aufwendungen (saldiert) in Höhe von 330.150,-- verbucht und zwar wie folgt:

2017 wurden 4 Eingangsrechnungen (vom 15.11. bis 12.12.2017) auf dem Konto 5770 Bauleistungen von Sub §19/Ia in Höhe von 173.800,-- verbucht.

2018 wurden 5 Eingangsrechnungen (vom 16.04. bis 11.12.2018) auf dem Konto 5770 Bauleistungen von Sub §19/Ia in Höhe von 160.000,-- verbucht, abzüglich „Abstriche“ in Höhe von insgesamt 3.650,--, was saldiert Aufwendungen in Höhe von 156.350,-- ergibt.

Ab 29.9.2017 war ***Gf3*** der (neue) Geschäftsführer und 100%-Gesellschafter der ***3*** (am 20.12.2018 wurde er in beiden Funktionen von ***Gf33** abgelöst). Aufgrund von Telefonüberwachungen von Hintermännern bestand der Verdacht, dass über die Fa. ***3*** Kick-Back- Zahlungen erfolgen. Es wurde eine Prüfung beauftragt, bei der sich dieser Verdacht bestätigte, da unmittelbar nach den Bankeingängen (durch Überweisungen der Auftraggeber) Barabhebungen in großteils gleicher Höhe getätigt worden sind.

Bei der Erhebung der Finanzpolizei vom 21.6.2018 am Firmensitz in ***Adr3***, wurde festgestellt, dass es sich hierbei nur um ein angemietetes, 20m² großes Zimmer mit Briefkasten und Türschild in einem Büroservicecenter handelt. Firmenvertreter konnten zum damaligen Zeitpunkt am vermeintlichen Firmensitz keine angetroffen werden.

Mit Beschluss vom 5.6.2019 wurde der Konkurs über die Fa. ***3*** eröffnet.

Die Fa. ***3*** hatte eine Gewerbeberechtigung inne - und zwar für Baumeister. Durchgeführt wurden laut den Rechnungen von Fa. ***3*** für die Fa. ***Bf1*** jedoch immer Trockenbauarbeiten.

Die Fakturen wurden immer pauschal abgerechnet, ohne detaillierte Leistungsbeschreibung und ohne Trennung von Material und Arbeitszeit. Es wurde allerdings immer auf den jeweiligen Auftrag für Trockenbauarbeiten hingewiesen. Die auf diesen Aufträgen ausgewiesene Unterschrift der Fa. ***3*** ist nicht ident mit jener des damaligen Geschäftsführers

****Gf3***, obwohl laut Vorhaltsbeantwortung der Fa. ***Bf1*** vom 6.5.2021 immer der Geschäftsführer die Kontaktperson war. Die Identität des Geschäftsführers der Fa. ***3*** wurde - laut den der Behörde vorgelegten Unterlagen - allerdings nicht überprüft. Auch der Name des Geschäftsführers war ***Gf*** in der Besprechung vom 15.2.2022 nicht mehr erinnerlich.*

*Zu Beginn der Geschäftsbeziehung (Anfang November 2017 laut den Rechnungen und Verträgen) mit der Fa. ***3*** wurde nur eine Firmenauskunftsabfrage bei der WKO (vom 13.11.2017) gemacht. Weitere Recherchen und Abfragen betreffend der Existenz und Redlichkeit etc. der Fa. ***3*** wurden laut den der Behörde vorgelegten Unterlagen nicht gemacht.*

Lediglich die Gültigkeit der UID-Nummer und der Eintrag in der HFU-Liste wurden bei oder knapp vor der Bezahlung überprüft, die Abfragen wurden den Rechnungen in der Belegsammlung beigelegt. Ein positives Abfrageergebnis entbindet den Auftraggeber jedoch nicht seiner Pflicht, weitere Aufzeichnungen und Dokumentationen so zu führen, dass die behauptete Leistungserbringung als erwiesen angesehen werden kann.

*Laut Vorhaltsbeantwortung vom 6.5.2021 wurden die Rechnungen der ***3*** vom Geschäftsführer per Mail an die Fa. ***Bf1*** geschickt. Es konnte jedoch kein einziges Mail der Fa. ***3*** oder anderwertiger Schriftverkehr mit der Fa. ***3*** vorgelegt werden. Angebote der Fa. ***3*** oder Preisverhandlungsprotokolle liegen dem Finanzamt nicht vor. Haftungsvereinbarungen wurden nicht getroffen. Eine entsprechende Feststellung von Mängel und deren Behebung ist nicht dokumentiert.*

*Bei den am 6.5.2021 übermittelten „Detailunterlagen“ befanden sich drei Dienstnehmeranmeldungen bei der WGKK. Es handelt sich hierbei zwar um keine Fälschungen (siehe Fa. ***2***), aber zwei dieser Dienstnehmer waren nur ein paar Monate im Jahr 2016 - nicht aber im in Rede stehenden Zeitraum 11/2017 bis 12/2018 - bei der Fa. ***3*** angemeldet. Für welchen Zweck diese Unterlagen übermittelt wurden, ist dem Finanzamt nicht ersichtlich. Stundenabrechnungen, Ausweiskopien der vorgeblich tätigen Arbeiter der Fa. ***3*** oder ähnliche Unterlagen für die Leistungskontrolle wurden hingegen nicht vorgelegt.*

*Bei dem Bauvorhaben in ***AdrBvh*** erhielt die Fa. ***Bf1*** vom Generalunternehmer Fa. ***GU1*** Baugesellschaft m.b.H. den Zuschlag für die Trockenbauarbeiten mit einem Volumen von rund 500.000,--. Für diese Baustelle wurde von der Fa. ***Bf1*** mit der Fa. ***3*** ein Auftrag für Trockenbauarbeiten in Höhe von 50.000,-- abgeschlossen und in selbiger Höhe auch abgerechnet. Laut dem Vertrag mit der Fa. ***GU1*** inklusive dem eingeschlossenen Verhandlungsprotokoll und den integrierten AGB - Allgemeine Geschäftsbedingungen für Werkverträge der Fa. ***GU1*** AG - hätte die Fa. ***Bf1*** den Subunternehmer Fa. ***3*** entsprechend melden müssen und umfangreiche Unterlagen betreffend der Arbeiter der Fa. ***3*** (Reisepass, Anmeldung zur Sozialversicherung, ein Passfoto, gegebenenfalls die Beschäftigungsbewilligung, Entsendebewilligung und dergleichen) vor Arbeitsbeginn auf der Baustelle bereitstellen müssen. Eine Erhebung bei der Fa. ***GU1*** ergab, dass die Fa. ***3*** der Fa. ***GU1*** für diese Baustelle weder gemeldet wurde, noch sonst wie bekannt ist. Lediglich die Fa. ***5*** Bau wurde für diese Baustelle als Subunternehmer der Fa. ***Bf1*** gemeldet.*

*Die bisher gewinnmindernd abgesetzten Beträge sind gemäß § 162 BAO dem Einkommen hinzuzurechnen, da nach den oben angeführten maßgeblichen Gründen die Vermutung gerechtfertigt ist, dass die Fa. ***3*** als leistendes Unternehmen bzw. als tatsächliche*

*Empfängerin der Beträge nicht in Betracht kommt. Die formelle Existenz des Rechtsträgers Fa. ***3*** ist nicht ausreichend. Die aufgezeigten näheren Umstände des „Fremdleisters“ sind geradezu typisch für unredliche Geschäftspraktiken im Zusammenhang mit Deckungsrechnungen, so dass - ungeachtet der Banküberweisungen - auch insoweit begründete Zweifel an der genannten Empfängerin der Zahlungen bestehen.“*

Die Bilanzgewinne (bzw. der Gesamtbetrag der Einkünfte der einzelnen Jahre wurden folgendermaßen ermittelt:

Jahr	2016	2017	2018
Wert vor BP	27.453,45 €	22.355,01 €	50.252,67 €
Differenz	311.562,75 €	214.439,54 €	156.350,00 €
Wert nach BP	339.016,20 €	236.794,55 €	206.602,67 €

Desgleichen wurde für den Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 162 BAO in folgender Höhe festgehalten:

Jahr	2016	2017	2018
Nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 162 BAO	311.562,75 €	214.439,54 €	156.350,00 €

Angefügt wurde dem Bericht auch eine „Aufstellung über die erhaltenen ‚Detailunterlagen‘ vom 6.5.21“.

2. Angefochtene Bescheide vom 28.03.2022:

Das Finanzamt nahm in der Folge das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2016 bis 2018 gemäß § 303 BAO wieder auf und folgte in den gleichzeitig erlassenen Körperschaftsteuerbescheiden 2016 bis 2018 den Feststellungen des Finanzamtes. Ebenso wurden für die Jahre 2016 und 2017 mit Bescheiden vom 28.03.2022 Anspruchszinsen festgesetzt.

3. Beschwerde vom 17.06.2022:

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde verzichtete der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung und beantragte die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Als zweckmäßig werde außerdem die Abhaltung eines Erörterungstermins erachtet.

Im Wesentlichen stützt sich die Beschwerde auf die Stellungnahme vom 21.10.2021 (Verweis auf Beilage samt den dort angeführten Anlagen).

Ergänzend wurde noch eingewandt:

Die Behörde stütze die Wiederaufnahme in ihrem Bericht vom 29.03.2022 letztlich auf mangelnde Empfängerbezeichnung. Dies entspreche nicht den Tatsachen, Herr Ing. ***Gf*** als Geschäftsführer der ***Bf1***, habe unzweifelhaft während des gesamten Prüfungsverfahrens zum Ausdruck gebracht, dass Empfänger die jeweiligen Gesellschaften gewesen seien, er Kontakt zu den jeweiligen Geschäftsführern gehabt habe und dass sämtliche Überweisungen an die jeweiligen Gesellschaften erfolgt seien.

Die Begründung der Behörde sei somit inhaltlich falsch, es lägen von vornherein keine Wiederaufnahmegründe vor.

Die Behörde bringe in ihrem Bericht vom 29.03.2022 Argumente über die Subfirmen ***1***, ***2*** und ***3*** vor, die im Verlauf des Prüfungsverfahrens an keiner Stelle vorgebracht worden seien; es sei lediglich in sehr oberflächlicher Form (und ausschließlich mündlich) über „laufende Prüfungsverfahren/Scheinfirmen“ gesprochen worden. Dass im Prüfbericht gegen die ***Bf1*** nunmehr Hinweise zur jeweiligen Geschäftsführung, deren angeblich falsche Unterschriften, angebliche Telefonüberwachungen, angebliche Kick-Back-Zahlungen, angebliche Deckungsrechnungen, angebliche Blanko-Werkverträge, angebliche Scheinanmeldungen bei der ÖGK aufgelistet würden, widerspreche erstens dem Überraschungsverbot, und zweitens fehle in dieser Auflistung jeglicher konkreter Konnex zur geprüften Firma ***Bf1***. Es dürfe an dieser Stelle daran erinnert werden, dass die diesbezügliche Beweislast bei der Behörde liege und dass ein Verwertungsverbot für sogenannte „Geheimbeweise“ vorliege, die dem Steuerpflichtigen nicht zugänglich seien.

Zu den im Prüfbericht erstmals angeführten Punkten, die vorher nie thematisiert worden seien (und somit keine Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt worden sei), zählten auch die Befragungen bei der Firma ***GU1***.

Als für die Beschwerdeführerin nachvollziehbar bewiesen habe die Behörde den Umstand, dass einige der vorhandenen Dienstnehmeranmeldungen Fälschungen gewesen seien. Allerdings sei

darin kein Beweis gegen die Beschwerdeführerin zu erkennen, ganz im Gegenteil, offenbar sei sie eines der Opfer der Subfirmen.

Fallweise widerspreche sich die Behörde auch selbst im Prüfbericht. Beispielsweise würden bei den drei Subfirmen einleitend die Rechnungssummen abzüglich „Abstrichen“ genannt, während später im Bericht festgehalten werde, dass es „offensichtlich nie Mängel“ gegeben habe, die die Beschwerdeführerin beanstandet hätte. Es sei ja wohl gerade Sinn und Zweck eines „Abstrichs“, dass damit Mängel finanziell ausgeglichen würden.

Weiters bemängle die Behörde, dass Herr Ing. ***Gf*** keine Recherchen und Abfragen betreffend die tatsächliche Existenz und Redlichkeit der Subfirmen unternommen hätte. Erstens entspreche dies nicht den Tatsachen, da Herr Ing. ***Gf*** mit allen Subunternehmen/Geschäftsführern persönlich Kontakt gehabt und auch permanent (vor fast jeder Überweisung) diverse Registerabfragen durchgeführt habe (z.B. Firmenbuch, UID, HFU), Zweitens dürfe wohl der Bogen für Überprüfungen generell nicht überspannt werden, und werde in diesem Zusammenhang auf Judikatur/Literatur der jüngeren Vergangenheit verwiesen, die sich zwar vordergründig mit dem Vorsteuerabzug beschäftige, aber wohl auch ertragsteuerlich relevant sei:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in VwGH 27.01.2021, Ra 2020/13/0068, festhalte, könne eine generelle Verpflichtung, vor Aufnahme neuer Lieferantenbeziehungen vor Ort zu prüfen, ob handelnde Personen erreichbar seien und ein aktiver Betrieb unterhalten werde, nicht angenommen werden. Dass eine Geschäftsbeziehung auf telefonischem Weg ungewöhnlich sei, bedürfe näherer Begründung.

Entscheidend in diesem Kontext sei insbesondere das „Wissen-Müssen“ über einen Abgabebetrag. Dass ein Unternehmer eine Postkastenanschrift nutze oder selbst nicht über die notwendige Ausstattung an Personal- oder Sachmitteln verfüge, um die vereinbarte Leistung zu erbringen, lasse für sich betrachtet nicht auf ein Wissen-Müssen schließen. Überhaupt dürften die „Nachforschungspflichten“ nicht überspannt werden (Verweis auf SWK 11/2021, S. 715)

Die Behörde sei im Zuge des Prüfungsverfahrens und des abschließenden Berichts vom 29.03.2022 jeglichen Beweis über das Wissen-Müssen seitens des Herrn Ing. ***Gf*** schuldig geblieben.

Dass die entsprechenden Leistungen auch tatsächlich erbracht worden seien, daran habe ja auch seitens der Behörde nie ein Zweifel bestanden.

Somit liege auch diesem Blickwinkel, wie bereits weiter oben angemerkt, kein Wiederaufnahmegrund vor. Die Wiederaufnahmebescheide 2016 bis 2018 und die Körperschaftsteuerbescheide 2016 bis 2018 seien somit ersatzlos aufzuheben.

In der beigegeführten Stellungnahme vom 21.10.2021 werden folgende Aussagen getroffen:

*„... Am 8.4.2021 erging ein Ersuchen um Ergänzung, das am 6.5.2021 beantwortet wurde samt umfangreichen Beilagen auf einem USB-Stick (übergeben an Hrn ***Prüfer***).*

Am 19.5.2021 erging die o.a. Aufforderung, in der im Wesentlichen die Fragen wiederholt werden und die Behörde folgende Aussagen tätigt:

Punkt 1: ‚Die von Ihnen übermittelte Stellungnahme und die korrespondierenden Unterlagen sind nach eingehender Analyse in Bezug auf die Sachverhaltsermittlungen als nicht ausreichend zu betrachten‘

Punkt 2: ‚Aufgrund der Aktenlage und der diesbezüglichen Ermittlungen ist es zweifelhaft, dass die vorgenannten Konstrukte (Unternehmen) die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind.‘

Im Punkt 1 fehlt vollständig eine Konkretisierung, welche Sachverhaltsermittlungen vorliegen und was konkret als ‚nicht ausreichend‘ betrachtet wird. Es liegt eine nicht nachvollziehbare Pauschalaussage vor, die nicht begründet wird (so als ob ein Pädagoge ohne jegliche Begründung ein ‚Nicht genügend‘ als Schulnote vergibt).

Auch Punkt 2 ist völlig unkonkret, es wird auf ‚Aktenlage‘ und ‚Ermittlungen‘ verwiesen, die meinem Mandanten nicht bekannt sind.

Wir dürfen die Behörde an dieser Stelle darauf hinweisen, dass für nicht offengelegte Akten/Zeugen etc. ein Verwertungsverbot besteht!

Trotz der bestehenden Unklarheiten und Ungereimtheiten der behördlichen Formulierungen, möchte mein Mandant dem Fragenkatalog nach bestem Wissen und Gewissen nachkommen. Dazu ist vor allem wichtig, dass die Behördenvertreter auch den ‚Alltag‘ auf einer Baustelle verstehen, denn der Fragenkatalog lässt doch die Vermutung aufkommen, dass die Behörde von einem Idealstandard ‚träumt‘, der in der Realität nicht anzutreffen ist, nicht einmal annähernd. In diesem Zusammenhang finden Sie in Anlage 1 eine Stellungnahme der auf Bauunternehmen spezialisierten Rechtsanwaltskanzlei „RA-Kanzlei“.

*In Anlage 2 finden Sie konkret zu den Subunternehmern ***2***, ***3*** und ***1*** eine Auflistung mit Anmerkungen, Verweis auf die jeweilige Ausgangsrechnung (Weiterverrechnung) und den Auftraggeber.*

*Wie Sie daraus ersehen können, war bei vielen Projekten die ***Bf1*** selbst nur ein Subunternehmer. Alle Auftraggeber waren Firmenkunden, keinerlei Privatkunden, in jenen Fällen, wo ***Bf1*** nur Subunternehmer ist, muss die Behörde ihre Fragen ‚eigentlich‘ an den Hauptauftraggeber stellen, da es ja deren Baustellen waren, an denen gearbeitet wurde und daher auch die Verantwortung für etwaige Kontrollen bei diesen liegt.*

*Aber selbst bei dieser Kontrollthematik bezüglich ‚ein- und ausgehender‘ Mitarbeiter auf einer Baustelle liegt eine große Diskrepanz zwischen Theorie und Praxis vor: Wie Sie dem Punkt 6 der Anlage 1 entnehmen können, sind engmaschige Kontrollen nur bei Großbaustellen üblich, zu denen aber die Aufträge der ***Bf1*** nicht zählen. Dort sieht die Praxis wie folgt aus: Es werden zu Beginn eines Projekts entsprechende Kontrollschritte gesetzt, danach stichprobenartig. Und selbst dies führt de facto zu keinem befriedigenden Ergebnis: Wenn um 7.00 Uhr eine Stichprobenkontrolle der anwesenden Arbeiter durchgeführt wird, ist dies natürlich keine Garantie, dass nicht drei Stunden später weitere Arbeiter ‚unkontrolliert‘ dazu stoßen bzw. die Baustelle verlassen.*

Wir haben in den letzten Wochen auch Kontakt zu den Hauptauftraggebern bzw. den jeweiligen Baustellenleitern (sofern noch im Unternehmen) aufgenommen, die auch einhellig die ‚tatsächlichen‘ Abläufe (wie in Anlage 1 beschrieben) bestätigt haben. Zur Thematik der Mitarbeiterkontrollen, Anmeldebestätigungen und etwaige Bautageberichte dürfen wir die wesentlichen Aussagen der Hauptauftraggeber wie folgt zusammenfassen:

- Anmeldebestätigungen werden grundsätzlich nur zu Beginn des Projekts abverlangt und kontrolliert, aber nicht archiviert, dagegen sprechen auch datenschutzrechtliche Bedenken, dh, personenbezogene Aufzeichnungen werden spätestens nach Baustellenende vernichtet; nur für das Gewerk relevante Aufzeichnungen werden archiviert.
- Da es sich im Regelfall um Pauschalvereinbarungen handelt, werden auf der Baustelle keine Stundenaufzeichnungen geführt. Auf den Bautagesberichten wird nur vermerkt, wie viele Personen in Summe an einem Tag auf der Baustelle anwesend waren, eine Aufgliederung nach Subunternehmern (oder gar namentlich) wird dabei nicht durchgeführt. Beispielhafte Bautagesberichte der Firma ***4*** (als einer der Auftraggeber der ***Bf1***) finden Sie dazu in Anlage 3.

Zu den von der Behörde in der Aufforderung vom 19.5.2021 aufgelisteten Punkten kann daher wie folgt Stellung genommen werden:

- Schilderung der Anbahnung, Kontaktherstellung, Verweis auf die Antworten zum Ergänzungsersuchen.
- in den konkreten Fällen ***2***, ***3***, ***1*** waren es Weiterempfehlungen
- Zeit und Ortsangaben zu Verhandlungen sind HrN ***Gf*** nicht mehr exakt erinnerlich, im Regelfall traf man sich im Büro von HrN ***Gf*** bzw. direkt bei der jeweiligen Baustelle. Die Firmen ***1*** und ***3*** wurden jedenfalls auch vor Ort in deren Büroräumlichkeiten von HrN ***Gf*** besucht, an einen Vorort- Besuch bei ***2*** kann sich Hr ***Gf*** nicht mehr erinnern.
- Handelnde Personen: Verweis auf die Antworten zum Ergänzungsersuchen - immer der jeweilige Geschäftsführer, s. auch bereits übermittelte Passkopien
- Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung. Die ***Bf1*** GmbH hat keine eigene ‚Compliance-Abteilung‘, dazu ist sie auch viel zu klein; jedenfalls wurden in regelmäßigen Abständen Unbedenklichkeitsbescheinigungen eingeholt, Firmenbuchabfragen durchgeführt, Abfragen der Gültigkeit der UID und Abfragen der HFU-Liste; diese Unterlagen wurden bereits übermittelt.
- Angebote, Auftragsschreiben, Werkverträge etc.: Wurden bereits übermittelt
- Sonstige Korrespondenz, de facto keine; E-Mails / SMS / WhatsApp sind bis dato kaum üblich in der Baubranche, um längere Nachrichten auszutauschen (wie z.B. über Bauprobleme und -fortschritte), dies wird in 99% der Fälle mündlich vor Ort bzw. telefonisch besprochen (auch sprachliche Barrieren und oftmals mangelnde Rechtsschreibkenntnisse sprechen de facto gegen schriftliche Korrespondenz)
- Zahlungsvereinbarung, s. Anlage 2 - Begleichung nach Baufortschritt in Teilrechnungen; wie Sie der Buchhaltung der ***Bf1*** entnehmen können, wurden sämtliche Zahlungen im Überweisungsweg getätigt / keine Barzahlungen

- *Arbeitsscheine, Arbeitsprotokolle, Bautagesberichte etc: Hier verweisen wir auf die obigen Ausführungen bzw. Anlage 1: Es ist ja gerade Sinn und Zweck von Pauschalvereinbarungen (wie auch von den Hauptauftraggebern bestätigt), detaillierte und schwer überprüfbare ‚Aufzeichnungen‘ zu vermeiden, sondern dies auf ein notwendiges Minimum zu beschränken, wie zB in Anlage 3 dargestellt*
- *Anmeldekopien - Verweis auf Ersuchen um Ergänzung, wo einige Kopien dabei waren (Stichproben); im Wesentlichen wird aber auf die obigen Ausführungen verwiesen, insb. der Hauptauftraggeber, wonach personenbezogene Daten nicht aufgezeichnet werden (dürfen) und auch sonst nur Stichprobenkontrollen durchgeführt werden*
- *Haftungen, Gewährleistungen, s, Werkverträge, die dem Ersuchen um Ergänzung beigelegt wurden*
- *Angabe der genauen Leistungsbeschreibung (mit Ausmaß): s. Werkverträge (Ersuchen um Ergänzung) bzw Anlage 1 - es werden i.d.R. Pauschalvereinbarungen getroffen, um genau über diese Themen („exaktes Ausmaß“) keine Diskussionen / Rechtsstreitigkeiten führen zu müssen*
- *Materialbeistellung, erfolgte in fast allen Fällen von Seiten der ***Bf1****
- *Exakte Leistungsorte, s, Anlage 2*
- *Nachweis zum detaillierten Leistungszeitraum, s. Anlage 2 bzw die dort angeführten Eingangs- und Ausgangsrechnungen*
- *Zeitliche Lagerung erbrachter Stunden: s. obige Ausführungen - Pauschalvereinbarungen, keine Stundenlisten*
- *Angabe der Rechnungen, s. Anlage 2*

Abschließend darf ich zum bisherigen Prüfungsverlauf wie folgt anmerken bzw. folgenden ANTRAG stellen:

Die Prüfung wurde – Covid19-bedingt - bislang weitgehend auf elektronischem Weg abgewickelt. Fragen der Behörde wurden teilweise in ‚verstreuten‘ E-Mails gestellt, teilweise in postalischer Form (Ergänzungsersuchen bzw. Aufforderung Empfängerbezeichnung). Die Übersichtlichkeit ist damit sicherlich verloren gegangen, sodass wir zwar die Fragen nach bestem Wissen und Gewissen beantwortet bzw. kommentiert haben, es aber nicht auszuschließen ist, dass vielleicht die eine oder andere Frage ‚durchgerutscht‘ ist und unbeantwortet blieb. Sollte dies geschehen sein, so beantragen wir, dass uns die Behörde in übersichtlicher Form offengebliebene Punkte auflistet; es darf jedenfalls nicht der Fall eintreten, dass etwaige offene Punkt zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgelegt oder formuliert werden (zB „Stpfl. gab keine Auskünfte“ oder so ähnlich....)

*Von Seiten der ***Bf1*** wird angeboten, dass auch Zeugen (Vorarbeiter der ***Bf1***) befragt werden können. Diese werden den oben beschriebenen ‚Alltag‘ auf einer Baustelle beschreiben und bestätigen können. Allerdings ist nicht zu erwarten, dass diese Zeugen konkret zu einem ganz bestimmten Subunternehmer Auskünfte geben können, da dies erstens Jahre zurückliegt, und zweitens der Vorarbeiter in den seltensten Fällen über den Subunternehmer Bescheid weiß. Die Aussagen der potentiellen Zeugen wären aber dann von Relevanz, falls von Seiten der Behörde weiterhin von ‚Idealzuständen‘ als Maßstab für den Prüfungsfall*

*(***Bf1***) ausgegangen wird und sämtliche Ausführungen unsererseits ohne weitere Begründung als „nicht glaubwürdig“ oder „nicht ausreichend“ abqualifiziert werden.“*

Beigelegt wurde eine Stellungnahme von Herrn RA Mag. [RA] (RA-Kanzlei) zu den branchenspezifischen Gepflogenheiten im Verhältnis Auftragnehmer - Subunternehmer bei Pauschalpreisaufträgen (Anlage 1), eine Aufstellung der mit den angeführten Subunternehmen durchgeführten Bauprojekte unter Angabe der Auftraggeber der Beschwerdeführerin und den einzelnen Teilrechnungen (Anlage 2), sowie Bautageberichte der Firma ***4*** vom 20.01.2016, 21.01.2016 und 22.01.2016 (Anlage 3).

In der Stellungnahme der RA-Kanzlei] zu den branchenspezifischen Gepflogenheiten im Verhältnis Auftragnehmer - Subunternehmer bei Pauschalpreisaufträgen wird ausgeführt:

„Zurückkommend auf diese Anfrage vom 8.9.2021 dürfen wir Folgendes festhalten:

1. *Zunächst stellt sich die Frage, weshalb ein Auftragnehmer überhaupt auf einen Subunternehmer zurückgreift, um seine Leistungen gegenüber dem Auftraggeber zu erbringen. Dies hängt meist schlicht mit dem Mangel an personalen Ressourcen zusammen. In der Baubranche herrscht ein enormer Zeitdruck, bei der jede Verzögerung zu erheblichen Mehrkosten führt. Wenn daher ein Unternehmer keine eigenen Mitarbeiter zur Verfügung hat, kann sich dieser lediglich mit der Beauftragung eines (preiswerten) Subunternehmers oder einer Arbeitskräfteüberlassung behelfen, um die vereinbarten Termine zu halten.*
2. *Da das Modell der Arbeitskräfteüberlassung in Österreich mit einem massiven bürokratischen Aufwand verbunden ist, entscheiden sich Auftragnehmer häufig mit dem Einsatz von Subunternehmern die benötigte Arbeitskraft zu generieren. Oft haben Subunternehmer in diesem Fall nicht einmal einen Vorarbeiter, sondern schicken lediglich Personal auf die Baustelle, welches vom Auftraggeber entsprechend eingesetzt wird.*
3. *In derartigen Fällen wird oftmals ein Pauschalpreis vereinbart. Grundlage der Preisbildung sind oftmals die Größe definierter Gebäudeteile (beispielsweise Geschoße), deren Ausmaß aufgrund von Plänen oder Begehungen vor Ort definiert wird. In weiterer Folge bietet der Subunternehmer auf Basis seiner internen, nicht offen gelegten Kalkulation einen entsprechenden Pauschalpreis an. Weitere Vertragsunterlagen (etwa umfangreiche Leistungsverzeichnisse) gibt es in diesem Fall häufig nicht.*
4. *Pauschalpreise werden in der Regel gerade dazu vereinbart, um beiden Vertragsparteien die komplizierte Abrechnung (Kollaudierung) und die umfassende Dokumentation der einzelnen Leistungen zu ersparen. Bei unübersichtlichen Verhältnissen auf der Baustelle wäre eine genaue Dokumentation ohnedies schwer möglich und würde einen massiven administrativen Mehraufwand bedeuten. Immerhin erbringen oft zahlreiche Unternehmen gleichzeitig und in enger Abstimmung ihre jeweiligen Leistungen. Wer wann auf den einzelnen Baustellen anwesend ist, wird daher lediglich vor Ort unmittelbar wahrgenommen, jedoch - auch im beiderseitigen Vertrauen - nicht hinsichtlich der einzelnen Personen schriftlich festgehalten. Gerade bei einem Pauschalpreisvertrag ist unerheblich, mit welchem personellen Aufwand oder sonstigen*

Ressourceneinsatz der Subunternehmer seine Leistung erbringt - er erhält ein davon unabhängiges Pauschalentgelt (im Gegensatz zu Einheitspreisverträgen).

5. *Selbst in Gerichtsprozessen, die kurze Zeit nach Abschluss des Bauvorhabens geführt werden, ist eine detaillierte Rekonstruktion der Abläufe zwischen Auftragnehmer und Subunternehmer äußerst schwierig. Die Kommunikation erfolgt meist direkt vor Ort und in der jeweiligen Landessprache der Arbeiter.*
6. *Welcher Arbeiter wann konkret auf der Baustelle ist, wird - wenn der Bauherr oder Generalunternehmer dies vorsieht - bei Großbaustellen durch ein zentrales System, das vom Bauherrn oder vom Generalunternehmer geführt wird, erfasst. Es ist jedoch unüblich, dass Auftragnehmer die persönlichen Daten der Mitarbeiter ihrer Subunternehmer selbst erfassen.*
7. *Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass bei dieser Konstellation üblicher Weise keine schriftlichen Aufzeichnungen zum Projektablauf im Detail - also beispielsweise wer wann welche konkreten Leistungen erbracht hat — geführt werden. Sehr wohl gibt es jedoch üblicherweise entsprechende Abrechnungen in schriftlicher Form.“*

4. Vorlage der Beschwerde:

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht wie folgt aus:

„Sachverhalt:

Das geprüfte Unternehmen ist im Baugewerbe (Trockenbau) tätig. Im Rahmen der Leistungserbringung hat sich das gegenständliche Unternehmen diverser Subfirmen bedient. Drei dieser Firmen wurden aufgrund mehrerer Anhaltspunkte als Scheinfirmen qualifiziert und damit eine Empfängernennung gem. § 162 BAO ausgesprochen. Mangels entsprechender Nachweise (die Unternehmen sind allesamt im Konkurs), wurden die Aufwendungen im Prüfungszeitraum folgender Firmen nicht anerkannt:

** **1** GmbH*

** **2***

** **3** GmbH*

Beweismittel:

Auf den bezug habenden Betriebsprüfungsbericht und die korrespondierenden Unterlagen wird verwiesen. Im Bedarfsfall kann der Arbeitsbogen der BP sowohl in physischer Form, als auch strukturiert auf einem Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

Stellungnahme:

Der durch die Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumentation kann sich die Betriebsprüfung nicht anschließen. Trotz der Tatsache, dass in mehrfacher Hinsicht der Versuch unternommen worden ist, die wahren (= tatsächlichen) Empfänger in Bezug auf die 3 Subfirmen zu erfahren, konnte bzw. wollte der GF dieser Verpflichtung nicht nachkommen. Sowohl schriftlich, als auch in der Besprechung am 15.2. wurden die Problemstellungen klar und zweifelsfrei thematisiert. Weder wurden ‚geheime‘ Beweismittel in die Beurteilung einbezogen, noch wurde - wie die

Beschwerdeführerin vermeint - gegen das Überraschungsgebot verstoßen. Vielmehr ist es so, dass von Anfang an aufgrund des Rechtstitels (Prüfung gem. § 147 BAO i.V.m. § 99 (2) FinStrG) dem geprüften Unternehmen klar sein musste, welche Prüfungsschwerpunkte durch die Betriebsprüfung gesetzt worden sind und damit zusammenhängend, welche Beweismittel zu beschaffen bzw. vorzulegen sind. Diesem Umstand wurde in keinster Weise entsprochen. Nicht nur, dass i.S. einer Beweisvorsorge und im Hinblick auf die Problemstellungen i.Z.m. der Vorprüfung dem GF absolut klar sein musste, entsprechende Sorgfaltspflichten wahrnehmen zu müssen, hat in Bezug auf die einzig zur Verfügung gestellten Tätigkeitslisten dazu geführt, dass diese unstrittig als Fälschung qualifiziert worden sind. Fakt ist, dass dem Gebot, zweifelsfrei die Leistung verbunden mit dem Zahlungsverkehr nachvollziehen zu können, nicht entsprochen worden ist.

Entgegen der Sichtweise der Beschwerdeführerin wurde nach der Besprechung am 15.2.2022 nochmals die Möglichkeit eingeräumt, entsprechende Beweismittel vorzulegen. Da dieser wiederholten Aufforderung abermals nicht entsprochen worden ist, wurde die Betriebsprüfung dann einem Abschluss zugeführt. Die nun im Rahmen der Direktvorlage übermittelte Stellungnahme als integralen Bestandteils, wurde im Betriebsprüfungsverfahren gewürdigt und zur diesbezüglichen Argumentation im Betriebsprüfungsbericht Stellung genommen.

In Bezug auf die monierten "Abstriche" ist festzuhalten, dass diese zwar nicht in Abrede gestellt werden, ein direkter Konnex zu konkreten Leistungen aber nicht - trotz Bemühens - herzustellen ist. Im Geschäftsleben muss nachvollziehbar sein, warum und in welchem Ausmaß eine Korrektur zum Anbot erfolgt. Das ist im vorliegenden Fall weder möglich, noch aufgrund der Vorgangsweise gewollt. Vielmehr muss festgestellt werden, dass es bei den oben genannten Firmen zu Saldenausgleichen und damit verbunden zu Abschlüssen gekommen ist. Die Gründe hierfür entziehen sich der Erkenntnis der Betriebsprüfung.

Gesamtgesehen sind nach wie vor keine Beweismittel i.S.d. § 162 BAO vorhanden. Das Finanzamt beantragt daher die Beschwerde abzuweisen."

Mündliche Verhandlung am 30.11.2023:

In der am 30.11.2023 abgehaltenen mündlichen Verhandlung zog der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin zunächst die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für 2016 und 2017 zurück.

Im Übrigen wiederholten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen.

Die Finanzamtsvertreter wiesen nochmals daraufhin, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin die notwendige Sorgfaltspflicht gegenüber den 3 genannten Firmen vernachlässigt habe.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin widersprach dem und erklärte, dass sämtliche Sorgfaltspflichten nach Möglichkeit eingehalten worden seien.

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zeigte eine Rechnung vor, aus der sich auch die Aufmaßberechnung ersehen lässt.

Der Finanzamtsvertreter erklärte dazu, das sei genau jene Rechnung, anhand derer festgestellt worden sei, dass die dort angeführten Arbeitnehmer gar nicht existieren würden. Diese Rechnung wurde zu den Akten genommen.

Der steuerliche Vertreter wies nochmals daraufhin, dass Kickback-Zahlungen an den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen worden seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die am 11.01.2008 im Firmenbuch eingetragene beschwerdeführende Gesellschaft ist im Baugewerbe (Innenausbau, Trockenbau) tätig. Sie wird seit ihrem Bestehen von ihrem wesentlich beteiligten Geschäftsführer, Herrn ***Gf***, selbständig vertreten.

Im Rahmen einer Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2016 bis 2018 umfassenden Außenprüfung gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Gewinnermittlung dieser Jahre Aufwendungen für Leistungen der Firmen ***1*** GmbH, ***2*** und ***3*** GmbH als Betriebsausgaben in Abzug gebracht hatte.

In den einzelnen Jahren wurden von den genannten Firmen Rechnungen in folgender Höhe aufwandswirksam verbucht:

2016:

Es wurden 13 Eingangsrechnungen (mit Eingangsdatum vom 21.3. bis 30.12.2016) der Firma ***1*** GmbH saldiert in Höhe von 311.562,75 Euro verbucht.

2017:

Neben einem aus der Differenz zwischen Eingangsrechnung der Firma ***1*** GmbH und überwiesenem Betrag resultierenden Ertrag in Höhe von 40.730,32 Euro wurden Aufwendungen in Höhe von 81.369,86 Euro aus 2 Eingangsrechnungen der Firma ***2*** saldiert in Höhe von 81.369,86 Euro verbucht.

Des Weiteren wurden 4 Eingangsrechnungen der Firma ***3*** GmbH (mit Eingangsdatum vom 15.11. bis 12.12.2017) in Höhe von 173.800,00 Euro verbucht.

2018:

Es wurden 5 Eingangsrechnungen der Firma ***3*** GmbH (Eingangsdatum vom 16.04. bis 11.12.2018) in Höhe von 156.350, 00 Euro (saldiert) verbucht.

Es wurden keine Unterlagen über die Abwicklung der Bauaufträge und auch keine Dokumentation der die vorgenommenen „Abstriche“ begründenden Baumängel vorgelegt.

Da im Hinblick auf die umfangreichen Feststellungen der Finanzverwaltung davon ausgegangen werden kann, dass die genannten Firmen im angeführten Zeitraum keine Bauleistungen erbracht haben, wurde die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 19.05.2021 gemäß § 162 BAO aufgefordert, die Empfänger der abgesetzten Beträge bekannt zu geben. Indem die Beschwerdeführerin als Empfänger der Beträge die genannten Gesellschaften bekanntgab, ist sie der Aufforderung der belangten Behörde nicht nachgekommen, da ausgeschlossen werden kann, dass die genannten Gesellschaften jene Bauleistungen, die sie der Beschwerdeführerin in Rechnung stellten, mit eigenen Arbeitnehmern oder mithilfe eines Subunternehmens tatsächlich erbracht haben.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sacherhalt gründet sich auf die Daten des Firmenbuches, die von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und die ausführliche Darstellung der die sogenannten Subfirmen betreffenden Umstände sowie die darauf basierende Beweiswürdigung im Bericht über die Außenprüfung und folgender ergänzender Beweiswürdigung:

Dem Einwand der Vertreter der Beschwerdeführerin, es seien sämtliche Vereinbarungen mit den drei Subfirmen ausreichend dokumentiert worden und der Geschäftsführer sei seinen Sorgfaltspflichten ausreichend nachgekommen, wird entgegengehalten, dass keinerlei Unterlagen über die tatsächliche Abwicklung der vereinbarten Leistungen vorgelegt werden konnten und die Einholung der angesprochenen Unterlagen nicht darüber hinwegtäuschen kann, dass es wohl auch dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nicht entgangen sein kann, dass seine Geschäftspartner keinesfalls in der Lage waren, die angeblich vereinbarten Leistungen zu erbringen. Da insbesondere die Verantwortlichen der ***1*** GmbH eingestanden haben, dass sie entgegen den offiziell abgeschlossenen Werkverträgen lediglich beauftragt waren, den Angaben der Geschäftspartner entsprechende Rechnungen zu legen, ist davon auszugehen, dass deren einzige Leistung in der Rechnungserstellung lag. Insofern ist auch der Einwand des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin, es gebe keinen Nachweis für sogenannte Kick-back-Zahlungen entkräftet, als andernfalls die Überweisung der in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge für tatsächlich nicht erbrachte Leistungen nicht erklärbar wäre. Der Umstand, dass die Rechnungsbeträge nachweislich an die genannten Firmen überwiesen wurden und die Beschwerdeführerin die von diesen Firmen tatsächlich nicht erbrachten Leistungen nicht eingeklagt hat, sowie, dass nachweislich sämtliche Überweisungen kurz darauf behoben wurden, lässt nur den Schluss zu, dass die überwiesenen

Beträge abzüglich einer nicht näher deklarierten Aufwandentschädigung an die einzelnen „Auftraggeber“ zurückgelangt sind.

Wenn der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin auf die Einhaltung sämtlicher Sorgfaltsverpflichtungen pocht, ist ihm entgegenzuhalten, dass dies nichts daran ändert, dass die tatsächlich getroffenen Vereinbarungen nicht mit der offiziellen Auftragsvergabe übereinstimmen. Dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in Anbetracht seiner langjährigen Geschäftserfahrung nicht hätte abschätzen können, ob eine Firma tatsächlich zur Erfüllung des Subauftrages in der Lage ist, erscheint nicht glaubwürdig.

Auch das Argument, es sei unbestritten, dass die Beschwerdeführerin ihre Aufträge erfüllt habe, ändert nichts daran, dass es mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen ist, dass sie ihre Aufträge mithilfe der genannten Subunternehmen erfüllt hat.

Der Einwand, die von der belangten Behörde im Bericht über die Außenprüfung wiedergegebenen Feststellungen der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit den drei Firmen hätten dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nicht bekannt sein können, ist insofern nicht stichhaltig, als die genannten Firmen in den angegebenen Zeiträumen keine realen Bauleistungen mehr angeboten haben, was wohl auch dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin keinesfalls hätte entgehen können. Das Argument, die Beschwerdeführerin sei selbst Opfer dieser Firmen geworden, ist daher absolut unverständlich, als gegen die genannten Firmen – obwohl sie nachweislich keine Bauleistungen erbracht haben – von der Beschwerdeführerin niemals Klage erhoben wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1.1. Zu Spruchpunkt I. a. (Gegenstandsloserklärung)

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde mit Beschwerdeverechtsentscheidung (§ 262 BAO) oder mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären, wenn sie zurückgenommen wird.

Da die Beschwerdeführerin in der am 30.11.2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2016 und 2017 vom 28. März 2022 zurückgezogen hat, war diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

3.1.2. Zu Spruchpunkt I. b. (Abweisung)

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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 anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

Gemäß § 22 Abs. 1 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 163/2015 beträgt die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2 KStG 1988) 25%.

Gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 163/2015 ist zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 1 KStG 1988 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.

§ 162 BAO regelt die Mitwirkung des Abgabepflichtigen bei der Feststellung des wahren wirtschaftlichen Gehalts eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalts (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, mwN). Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, so kann sie auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden (vgl. VwGH 24.01.2018, Ra 2015/13/0032, mwN).

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 (vgl. z.B. VwGH 03.12.2021, Ra 2019/13/0074, mwN).

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn steuerpflichtige Einnahmen nicht un versteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. „Offenbar unerfüllbar“ sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten

Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden haben, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. z.B. VwGH 07.06.2021, Ra 2021/13/0035, mwN).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat ein Abgabepflichtiger bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen Sorgfaltspflichten einzuhalten. Werden etwa die für das Bestehen der behaupteten Geschäftsbeziehungen üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung selbst (insbesondere Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, etc.) nicht vorgelegt, kann dies eine Verletzung von Sorgfaltspflichten belegen (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059). Von Bedeutung sind dabei auch die tatsächlich üblichen Gepflogenheiten in der jeweiligen Branche (vgl. z.B. VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, mwN).

Die Nichterfüllung der in der Baubranche üblichen Sorgfaltspflichten ergibt sich aus nachstehenden Überlegungen unter Berücksichtigung des im Rahmen des Verfahrens des BFG RV/7104669/2020 beauftragten Gutachtens, wonach für die Jahre 2012 und 2013 folgende Überprüfungen von sorgfältigen mittelständischen Bauunternehmen üblich gewesen sind:

Vor Beauftragung:

- Firmenbuchauszug (Kontrolle des Firmenwortlautes und Feststellung des zeichnungsberechtigten Vertreters),
- Befugniskontrolle (Überprüfung der aufrechten gewerberechtlichen Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen durch Auszug aus dem GewerbeRegister oder Bestätigung des BMWFJ),
- Überprüfung wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (Unternehmensbroschüre, Homepage betreffend Referenzprojekte, Mitarbeiter),
- Überprüfung berufliche Zuverlässigkeit (HFU-Liste)

Bei Beauftragung und Auftragsabwicklung:

- Lichtbildausweis der Zeichnungsberechtigten (Überprüfung bei Unterzeichnung des Werkvertrags, Ausweiskopien),
- Überprüfung der Anmeldung von Mitarbeitern (Kontrolle und Ausweiskopien bei erstmaligem Einsatz, Dokumentation der Mannzahl auf Bautagesberichten),
- Rechnungsprüfung (Formale Überprüfung)

Da die verfahrensgegenständlichen Jahre 2016 bis 2018 nach dem für das oben erwähnte BFG Verfahren eingeholten Sachverständigengutachten liegen, ist davon auszugehen, dass diese Kriterien als Mindeststandard bei der Beurteilung, ob der übliche Sorgfaltsmaßstab eingehalten wurde, anzusehen sind. Ebenfalls geht die RichterIn davon aus, dass die Ergebnisse des Sachverständigengutachtens betreffend den Sorgfaltsmaßstab im Grundsatz auch für das

gegenständliche Verfahren herangezogen werden können, weshalb aus verwaltungsökonomischen Gründen auf die Einholung eines weiteren Sachverständigengutachtens verzichtet werden kann.

Im Übrigen können auch der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Stellungnahme der RA-Kanzlei] keine dem oben angesprochenen Gutachten entgegenstehende Ausführungen entnommen werden, wird auch dort zumindest eine schriftliche Abrechnung und nicht die Entgegennahme einer undifferenzierten Rechnung, an der nicht nachvollziehbare Abstriche gemacht werden, verlangt. Auch wird eine Pauschalpreisvereinbarung so verstanden, dass darin zumindest Anhaltspunkte für den vereinbarten Preis – wie bspw. „Größe definierter Gebäudeteile (beispielsweise Geschoße), deren Ausmaß aufgrund von Plänen oder Begehungen vor Ort“ - definiert werden. Auch diesen Anforderungen werden die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen nicht gerecht.

Die Nichterfüllung der üblichen Sorgfaltspflicht im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO im vorliegenden Beschwerdefall ergibt sich aus folgender Sachverhaltswürdigung:

Die beschwerdeführende Gesellschaft beschränkte sich in Bezug auf alle verfahrensgegenständlichen Subunternehmen auf eine formale Überprüfung der rechtlichen Tätigkeit der Subunternehmen. So wurden entsprechende Firmenbuchauszüge eingeholt, die HFU-Liste abgefragt und eine UID-Abfrage durchgeführt. Die Begleichung der vorgelegten Rechnungen erfolgte gemäß den Feststellungen der belangten Behörde mittels Überweisung.

Neben formalen Prüfungsmaßnahmen entsprach es dem oben erwähnten Sorgfaltsmaßstab jedoch auch, weitergehende Überprüfungsmaßnahmen zu setzen, die eine tatsächliche Bautätigkeit der Subunternehmen dokumentieren. Die beschwerdeführende Gesellschaft verabsäumte es jedoch, Unterlagen vorzulegen, die eine tatsächliche Tätigkeit der genannten Subunternehmen nachweisen würden. Auch eine in der von ihr selbst vorgelegten Stellungnahme der RA-Kanzlei] geforderte detaillierte schriftliche Abrechnung mit ihren Subunternehmern wurde nicht vorgelegt.

Dies erscheint insbesondere vor dem Hintergrund bedenklich, dass bei allen gegenständlichen Subunternehmen – wie aus den Firmenbuchauszügen ersichtlich – kurz vor Beauftragung durch die beschwerdeführende Gesellschaft ein Gesellschafter- bzw. Geschäftsführerwechsel, vorlag.

Es wäre zu erwarten gewesen, dass diese Tatsache dem Geschäftsführer aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit im Bauwesen, insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass seit langem bekannt ist, dass das Bau- und Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehören, auffallen und zu weiteren Feststellungen hinsichtlich der Zuverlässigkeit und Vertrauenswürdigkeit der Subunternehmen führen hätte müssen.

Trotz mehrfacher Aufforderung legte die beschwerdeführende Gesellschaft im Verfahrensverlauf zudem keine weiteren Nachweise vor, die die Erfüllung des erforderlichen Sorgfaltsmaßstabs belegen würden, und beschränkte sich darauf zu argumentieren, dass dieser durch formale Überprüfungsmaßnahmen wie die Abfrage von Firmenbuchauszügen und HFU-Liste ausreichend eingehalten worden sei.

Es wäre jedoch gemäß dem o.a. Gutachten von einem sorgfältigen Geschäftsmann zu erwarten gewesen, Überprüfungshandlungen zu setzen, die über eine rein formale Prüfung der rechtlichen Existenz der beauftragten Subunternehmen hinausgehen. Zudem ist festzuhalten, dass von der beschwerdeführenden Gesellschaft keine Dokumentation über die vorgeblich von den genannten Subunternehmen durchgeführten Aufträge vorgelegt wurden, weshalb letztlich Art und Ausmaß der von (etwaigen) Subunternehmen durchgeführten Arbeiten unklar bleibt.

In einer Gesamtwürdigung der Umstände hat die beschwerdeführende Gesellschaft daher hinsichtlich der genannten Subunternehmer die in der Baubranche in den Jahren 2016 bis 2018 maßgeblichen Sorgfaltspflichten nicht wahrgenommen.

Die belangte Behörde war daher berechtigt, gemäß § 162 BAO von der beschwerdeführenden Gesellschaft eine genaue Bezeichnung der Empfänger der abgesetzten Beträge zu verlangen (vgl. VwGH 24.08.2023, Ra 2023/13/0071).

Die Beschwerdeführerin kann nicht aufzeigen, dass keine unverschuldete Unmöglichkeit vorliegt, die tatsächlichen Empfänger zu bezeichnen. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass insbesondere der Umstand, dass die für das Bestehen von Geschäftsbeziehungen üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung selbst nicht vorgelegt werden, eine Verletzung von Sorgfaltspflichten belegen kann.

Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumente konnten die aufgrund der dargestellten Ermittlungen erfolgte Beurteilung der belangten Behörde, dass die Leistungen nicht von den Rechnungsausstellern erbracht wurden, nicht widerlegen. Die belangte Behörde war daher berechtigt, die aus diesem Sachverhalt gemäß § 162 BAO und § 22 Abs. 3 KStG 1988 resultierenden Rechtsfolgen wahrzunehmen.

Dass der konkrete Sachverhalt, auf den das Finanzamt die Beurteilung gestützt hat, es liege keine unverschuldete Unmöglichkeit der Empfängerbenennung vor (und die Leistungen seien nicht von den Rechnungsausstellern erbracht worden, die demnach auch nicht als „Empfänger“ iSd § 162 BAO anzusehen seien), dem Finanzamt erst im Zuge der Außenprüfung (nach Ergehen der ursprünglichen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2016 bis 2018) bekannt geworden ist, ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und den im Bericht über die Außenprüfung getroffenen Feststellungen und wird von der Beschwerdeführerin letztlich auch nicht bestritten.

3.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da die rechtliche Würdigung der Rechtsfragen, welche Umstände eine Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO rechtfertigen und ob dieser entsprochen wurde bzw. ohne Verschulden der Beschwerdeführerin nicht entsprochen werden konnte, im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes getroffen wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 15. Februar 2024