

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 02.02.2007 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Salzburg-Stadt vom 19.12.2006, betreffend Körperschaftsteuer 2001 bis 2003 sowie die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2001 und 2002 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2003 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2002 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtene Bescheide werden abgeändert.

2. Der Beschwerde gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2001 wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende dieser Entscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

1 Übergangsbestimmung

Infolge Einrichtung eines Bundesfinanzgerichtes ab 1. Jänner 2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2 Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine im Anlagenbau tätige GmbH.

Anlässlich einer die Jahre 2002 bis 2004 umfassenden Außenprüfung wurden ua. nachstehende Feststellungen getroffen, die in einer Niederschrift vom 25.10.2006 und einem Bericht vom 13.12.2006 festgehalten wurden:

Tz 1 Bericht/Tz 1 Niederschrift - Forderung S

Erhöhung der Forderung S um die Klagserweiterung in Höhe von 60.363,08 € zum 31.12.2003 und Weiterführung der Bewertung dieser Forderung im Ausmaß von 50 %. Demzufolge Zuweisung zur Wertberichtigung mit 30.181,54 €. ...“

„Im Jahr 2001 wurde von der Firma Bf gegen die Firma S ‚Bauprojekt I‘ Klage eingebracht bezüglich offener Forderungen in Höhe von € 188.789,92. ... Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass eine Klagserweiterung erfolgte ... Da das Ausmaß der Klagserweiterung bisher nicht berücksichtigt wurde, erfolgt durch die BP eine Erhöhung der Forderung um 60.363,08 auf gesamt € 249.153,00. Die bisherige Bewertung der Forderung im Ausmaß von 50 % wird von der Betriebsprüfung übernommen, sodass sich eine Zuweisung der Wertberichtigung zur Forderung S in Höhe von € 30.181,54 ergibt.

Tz 6 Bericht/Tz 4 Niederschrift - Fremdleistungen FL1

Auf dem Konto Fremdleistungen wurde im Jahr 2001 ein Aufwand in Höhe von ATS 738.721,71 verbucht. Vorliegend ist ein kopiertes Schriftstück „Rechnungskopie“ mit Datum 21.12.2001,

Absender in kyrillischer Schrift – handschriftlicher Vermerk: FL1,

Ein Rechnungsempfänger ist auf dem Schriftstück nicht vorhanden.

Leistungsbeschreibung laut Schriftstück:

Finalworks to your rack in O (Fixing the toprail, connecting the beams, and fixing the bolts 680.000 pcs).

Price DM 105.000,00, € 53.685,00, ATS 738.721,71.

Am 10.01.2002 erfolgte eine Bankabhebung in Höhe von € 53.685,00 vom Girokonto der Bf.

Am 15.01.2002 liegt ein entsprechender Kassaausgangsbeleg vor, aufgrund dessen der Betrag von € 53.685,00 angeblich „bar“ übergeben wurde.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurden folgende Unterlagen angefordert:

Originalrechnung, Angebot, Auftragsvergabe/Auftragsannahme, entsprechender Schriftverkehr über die Abwicklung etc. Trotz mehrmaliger Aufforderung wurden im laufenden Prüfungsverfahren keine entsprechenden Unterlagen beigebracht, die auf eine tatsächliche Leistungserbringung laut „Rechnungskopie“ schließen lassen.

Aufgrund von behördlichen Nacherhebungen konnte kein Unternehmen mit dieser Absenderadresse identifiziert werden. Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes bzw.

der fehlenden Nachweise ist für die Abgabenbehörde weder die Zahlung an den FL1 noch der Umstand einer tatsächlichen Leistungserbringung nachvollziehbar. Weiters

erscheint die gewählte Vorgangsweise bezüglich der angeblichen Geschäftsabwicklung unwahrscheinlich bzw. unglaubwürdig zu sein, da sämtliche von der Bf getätigten

Bauvorhaben in dieser Größenordnung grundsätzlich in anderer Form abgewickelt werden.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens erfolgt somit die Versagung des Betriebsausgabenabzuges. Die Zahlung wird als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter/Geschäftsführer Herrn Gf gewertet.

Tz 7 Bericht/Tz 5 der Niederschrift - Fremdleistungen FL2

Auf dem Konto 5800 Fremdleistungen wurde im Jahr 2002 ein Aufwand in Höhe von € 42.000,00 verbucht.

Vorliegend ist eine Rechnungskopie mit Datum 17.02.2002. Die Rechnung ist in polnischer Schrift verfasst – eine Übersetzung wurde trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt, Absender Firma FL2, Empfänger Bf, Rechnungswert: „Razem 42.000 EUR“. Bezahlung angeblich „bar“ (handschriftlicher Vermerk auf der Rechnungskopie „bezahlt“). Das Rechnungsdatum lautet 17.02.2002, eingegangen bei der Firma Bf GesmbH am 01.03.2002. Am 10.12.2002 erfolgte eine Bankabhebung vom Girokonto der Firma Bf. Worauf diese zeitliche Diskrepanz zwischen Erhalt und angeblicher Zahlung der Rechnung (ca. 8 Monate) sowie der angeblichen Übergabe des Geldes (lt. Vermerk auf der Rechnung „bezahlt“) zurückzuführen ist, konnte vom Gesellschafter/Geschäftsführer nicht geklärt werden.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurden folgende Unterlagen angefordert:

Originalrechnung, Angebot, Auftragsvergabe/Auftragsannahme, entsprechender Schriftverkehr über die Abwicklung etc.

Aufgrund von behördlichen Nacherhebungen wurde festgestellt, dass dieses angebliche Unternehmen nicht existiert.

Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes bzw. der fehlenden Nachweise ist für die Abgabenbehörde weder die Zahlung an die Firma FL2 noch der Umstand einer tatsächlichen Leistungserbringung nachvollziehbar. Weiters erscheint die gewählte Vorgangsweise bezüglich der angeblichen Geschäftsabwicklung unwahrscheinlich bzw. unglaubwürdig zu sein, da sämtliche von der Bf getätigten Bauvorhaben in dieser Größenordnung grundsätzlich in anderer Form abgewickelt werden.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens erfolgt somit die Versagung des Betriebsausgabenabzuges. Die Zahlung wird als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter/Geschäftsführer Herrn Gf gewertet.

Tz 15 Bericht/Tz 13a Niederschrift - Antrag Betriebsausgaben Firma M

Es wurde beantragt, zwei Eingangsrechnungen der Firma M vom 30.11.2001 und 21.12.2001 für Tätigkeiten beim RL nachträglich in die Bilanz aufzunehmen, da diese bisher nicht verbucht waren. Die Firma M bzw. nach dessen Konkurs per 02.05.2005 der Masseverwalter MV haben gegen die Firma Bf Klage eingereicht.

Die bisher nicht erfassten Eingangsrechnungen vom 30.11.2001 und 21.12.2001 liegen vor und werden abzüglich eines Betrages von € 651,18 als zusätzliche Betriebsausgaben berücksichtigt.

Den Klagsschriften war zu entnehmen, dass die Firma Bf eine Gegenforderung an die Firma M einklagt, sodass die Firma Bf unter Aufrechnung der Eingangsrechnungen und Gegenforderungen keine weiteren Zahlungen zu leisten hätte. Da auch diese Gegenforderung bisher keine Berücksichtigung in der Bilanz gefunden hat, erfolgt durch die BP eine entsprechende Bilanzaufnahme dieser Forderung der Firma Bf. Mangels vollständiger Werthaltigkeit der Gegenforderung erfolgt eine Einzelwertberichtigung im Jahr 2004 im Ausmaß von 50 %. ...

Das Finanzamt erließ am 19.12.2006 die entsprechenden Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2004 (nach Wiederaufnahme der Verfahren 2001 bis 2003) sowie die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2001 und 2002.

Innerhalb verlängerter Beschwerdefrist erhob die Bf Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2003 sowie gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2001 und 2002. Begründend wurde Folgendes vorgebracht:

Die in Tz. 6 des Berichtes bzw. Tz. 4 der Niederschrift dargestellte Versagung des Betriebsausgabenabzuges für Fremdleistungen für Montagearbeiten im Zuge der Errichtung des Hochregallagers in O sowie die Wertung der Zahlung als verdeckte Ausschüttung sei unbegründet:

Bereits im Zuge der Außenprüfung sei der Sachverhalt umfassend und eingehend dargelegt worden. Die Beauftragung als Subunternehmer für die Endarbeiten sei aufgrund des im gegebenen Zusammenhang bestehenden außerordentlichen Zeitdrucks und der drohenden Pönalezahlungen unabdingbar notwendig gewesen, da es mit der Auftragsdurchführung und der mit den Montagearbeiten im Subauftrag beauftragten Firma M massive Probleme gegeben habe, die letztlich Ursache eines langwierigen Rechtsstreites gewesen seien.

Aufgrund der geschilderten Notsituation habe keine Möglichkeit einer formalen Ausschreibung der Leistungen bestanden, nur der mit der Montage beauftragte Subunternehmer sei kurzfristig am Markt verfügbar gewesen, sodass man sich notgedrungen damit habe abfinden müssen. Die beim Auftragnehmer eingeforderte Verbesserung der Abrechnung sei nach Beendigung der Arbeiten mehrfach urgiert worden, habe jedoch aufgrund der am Sitz des Leistungserbringers in NS zur Zeit des Auftrages bestehenden unsicheren Verhältnisse rechtlich nicht durchgesetzt werden können.

Die tatsächliche Leistungserbringung sei neben den vorliegenden Belegen sowohl mit den im Zusammenhang mit der Klage M bereits vorgelegten umfangreichen Prozessunterlagen und dem beigelegten rechtskräftigen Urteil vom 3.11.2004 als auch durch die vom Finanzamt im Zuge der Außenprüfung durchgeführten Erhebungen, insbesondere durch die niederschriftliche Einvernahme des Bauleiters B vom 19.06.2006, ausführlich und umfassend belegt worden.

Die genannten Nachweise für der Leistungserbringung seien vom Finanzamt jedoch weder im Zuge des Berichtes noch in der Niederschrift erwähnt und berücksichtigt worden,

eine von der Abgabenbehörde neben einer Versagung des Betriebsausgabenabzuges unterstellte verdeckte Entnahme sei beim gegebenen Sachverhalt jedenfalls vollkommen unbegründet, da sowohl die tatsächliche Leistungserbringung als auch die betriebliche Veranlassung feststehe.

Die in Tz. 15 des Berichtes bzw. Tz. 13a der Niederschrift dargestellte Einstellung einer gegengleichen Gegenforderung aufgrund der im Prozess M eingewendeten Gegenansprüche (wegen im Prozess behaupteten Schadenersatz bzw. Bereicherung) sei unzulässig:

Die Aktivierung einer potentiellen Gegenforderung widerspreche dem gemäß § 5 EStG auch im Steuerrecht maßgeblichen allgemeinen handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip (Imparitätisches Realisationsprinzip iSd § 201 Abs. 2 Z. 4 UGB).

Darüber hinaus sei bereits im Zuge der Außenprüfung umfassend dargestellt worden, dass die im Prozess in eventu eingewendeten Gegenansprüche aus advokatorischer Vorsicht und aus prozesstaktischen Gründen erfolgt sei, was durch die bereits vorgelegten umfangreichen Prozessunterlagen und dem Urteil vom 3.11.2004, in welchem der Klage im vollen eingeklagten Betrag stattgegeben und in dem festgestellt worden sei, dass die dagegen eingewendeten Gegenansprüche nicht zu Recht beständen, ausführlich nachgewiesen worden sei.

Die in Tz. 7 des Berichtes bzw. Tz. 5 der Niederschrift dargestellte Versagung des Betriebsausgabenabzuges für Fremdleistungen für Montagearbeiten im Zuge der Errichtung des Hochregallagers O sowie die Wertung der Zahlung als verdeckte Ausschüttung sei unbegründet:

Auch hier sei der Sachverhalt bereits im Zuge der Außenprüfung umfassend und eingehend dargelegt worden. Die Beauftragung als Subunternehmer für die Endarbeiten sei wie im oben dargestellten ähnlich gelagerten Fall aufgrund des im gegebenen Zusammenhang bestehenden außerordentlichen Zeitdrucks und der drohenden Pönalezahlungen unabdingbar notwendig gewesen, da es mit der Auftragsdurchführung massive Probleme gegeben habe, die letztlich Ursache eines langwierigen Rechtsstreites gewesen seien.

Aufgrund der geschilderten Notsituation habe keine Möglichkeit einer formalen Ausschreibung der Leistungen bestanden, nur der mit der Montage beauftragte Subunternehmer sei kurzfristig am Markt verfügbar gewesen, sodass man sich notgedrungen damit habe abfinden müssen. Die in der Niederschrift erwähnte zeitliche Diskrepanz zwischen Rechnungslegung und Bezahlung sei bereits im Rahmen der Außenprüfung mit dem Einbehalt wegen mangelhafter Werkausführung begründet worden. Die tatsächliche Leistungserbringung sei neben den vorliegenden Belegen sowohl mit den im Zusammenhang mit der Klage M bereits vorgelegten umfangreichen Prozessunterlagen und dem rechtskräftigen Urteil vom 3.11.2004 als auch durch die vom Finanzamt im Zuge der Außenprüfung durchgeführten Erhebungen, insbesondere durch die niederschriftliche Einvernahme des Bauleiters B vom 19.6.2006, ausführlich und umfassend belegt worden.

Dies sei vom Finanzamt jedoch weder im Zuge des Berichtes noch in der Niederschrift erwähnt und berücksichtigt worden, eine von der Abgabenbehörde neben einer Versagung des Betriebsausgabenabzuges unterstellte verdeckte Entnahme sei beim gegebenen Sachverhalt jedenfalls vollkommen unbegründet, da sowohl die tatsächliche Leistungserbringung als auch die betriebliche Veranlassung feststehe.

Gerade bei der tatsächlichen Form der Geschäftsabwicklung, mit der man sich aufgrund der Notsituation habe abfinden müssen, auch die allgemeine Lebenserfahrung dagegen spreche, dass sie von Abgabepflichtigen zum bewussten Vortäuschen einer Leistungsbeziehung und für eine unterstellte verpönte „verdeckte“ Entnahme eingesetzt werde.

Die in Tz. 1 des Berichtes bzw. der Niederschrift dargestellte Einstellung einer Forderung aufgrund der im Prozess S erfolgten Klagserweiterung sei unzulässig:

Die Aktivierung einer potentiellen Forderung widerspreche dem gemäß § 5 EStG auch im Steuerrecht maßgeblichen allgemeinen handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip (Imparitätisches Realisationsprinzip iSd § 201 Abs. 2 Z.4 UGB). Die ursprüngliche Wertberichtigung sei nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung iSd § 207 Abs. 2 UGB erfolgt. Diese Einschätzung habe sich im Übrigen auch mit dem inzwischen ergangenen rechtskräftigen, ebenfalls beigelegten Endurteil vom 11.09.2006 bestätigt. Darüber hinaus sei bereits im Zuge der Außenprüfung umfassend dargestellt worden, dass die im Prozess erfolgte Erweiterung der Klage aus advokatorischer Vorsicht und aus prozesstaktischen Gründen erfolgt sei, was durch die bereits vorgelegten umfangreichen Prozessunterlagen und mit dem Endurteil vom 11.09.2006, in welchem der Klage nur im ursprünglich eingeschätzten Ausmaß stattgegeben und festgestellt worden sei, dass die darüber hinaus vorgebrachten Ansprüche nicht zu Recht beständen, ausführlich nachgewiesen worden sei.

In der Stellungnahme des Prüfers vom 20.08.2007 wird dazu auszugsweise vorgebracht: *Stellungnahme für gleichlautende Begründungen zu Fall „FL1“ und „FL2*

“ (Personalgestellungen):

„In den Schilderungen der Berufung wird angeführt, dass die Probleme mit der von der Firma Bf als Subunternehmer beauftragten Firma M Ursache des außerordentlichen Zeitdrucks und der drohenden Pönalzahlungen für den Bau des Hochregallagers RL waren und dass die niederschriftliche Einvernahme des Bauleiters B vom 19.06.2006 durch die BP zusammen mit den Prozessunterlagen der Klage M als ausführlicher und umfassender Nachweis für die tatsächliche Leistungserbringung dieser beiden Fremdleistungen „FL1“ und „FL2“ ausreichend belegt sind.

Aus der Klagschrift M ist zu entnehmen, dass es auf der Baustelle in O erhebliche Probleme gab (nicht ausreichende Platzverhältnisse zur Vormontage, nicht erledigte Vorarbeiten der Firma Bf, nicht aufgestellte Baukräne, fehlendes Montagematerial, etc.) sodass urgiert wurde, dass die Einhaltung des Fertigstellungstermines nicht gewährleistet werden könnte. Es wurden zusätzliche Nachtschichten der MArbeiter eingeteilt. Der

Geschäftsführer der beklagten Partei Herr Gf veranlasste, dass zwei Arbeiter gelegentlich bei den Montagearbeiten der Firma M behilflich sein sollen.

Aus der am 19.06.2006 durch die Finanzbehörde durchgeführten Befragung des Baustellenleiters der Firma Bf, Herrn B, erhielten wir die Auskunft, dass ihm der Name FL1 durch diverse Gespräche zwar bekannt sei, es ist ihm aber nicht bekannt, ob Herr FL1 Dipl. Ing oder Dr ist, bzw. ob dieser Name mit einer Firma in Verbindung zu bringen ist. Herr B habe 15-20 Arbeiter bei der Firma Bf zum Befestigen von Schrauben angefordert, die dann auf die Baustelle kamen. Herr B habe diese Personen namentlich erfasst und mit dem Hinweis „schrauben anziehen“ in das Bautagebuch eingetragen. Es handelte sich um verschiedene Nationalitäten. Schriftliche Nachweise, woher diese Arbeiter stammen oder sonstige arbeitsrechtliche Bewilligungen habe er nicht bekommen und wurden ihm auch nicht vorgelegt. Der Name einer Firma FL2 oder ein Herr J waren Herrn B nicht bekannt. Herr B konnte nicht bestätigen ob es sich bei diesen Arbeitern um Angestellte oder sonstige von einer Firma „FL1“ oder Firma „FL2“ beauftragten Personen handelte bzw. konnte Herr B nicht sagen von welchen Unternehmen diese Arbeiter stammen. Die Aufzeichnungen im Bautagebuch von Arbeitern dieser als Subunternehmer bezeichneten Firmen wurden nicht vorgelegt bzw. konnten auch keine arbeitsrechtlichen Bewilligungen oder sonstige Unterlagen oder Belege vorgelegt werden, die eine Zuordnung zu einem der beiden Unternehmen ermöglichen. In den Prozessunterlagen der Firma M ist die Rede von erhöhtem Zeitdruck und anfallenden Mehrstunden, es kann aber in keinsten Weise abgeleitet werden, ob für diese Tätigkeiten Arbeiter oder Angestellte der Firmen „FL1“ oder „FL2“ auf den Baustellen waren.

Herr B gab an, dass die Arbeiten der Verschraubungen (es gibt keine Nachweise oder Hinweise, ob diese Verschraubungen den Auftrag M betreffen bzw. ob diese Arbeiten von Personal der Firmen „FL1“ oder „FL2“ durchgeführt wurden) mangelhaft durchgeführt wurden, sodass von der Firma Bf eigenes Personal beauftragt wurde, diese Mängel zu beheben. Weiters habe der Auftraggeber von Firma Bf, die Firma S eine eigene Firma (vermutlich Firma K) beauftragt die Mängel der Montagearbeiten zu beheben.

Wenn es zu Mängel in der Bauausführung „schrauben anziehen“ gekommen ist, so wären unter üblichen geschäftlichen Umständen diese unsachgemäß erledigten Leistungen schriftlich festgehalten worden und entsprechende Regressforderungen oder Schadenersatzansprüche bzw. Überwälzung von Pönalezahlungen an das jeweilige Unternehmen (FL1 oder FL2) gestellt worden. Solche Grundlagen wurden trotz mehrmaliger Aufforderungen nicht vorgelegt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden mehrmals Schriftverkehre mit den beiden Firmen „FL1“ und „FL2“ angefordert. Es entspricht nicht dem kaufmännischen Verständnis, dass es zu Aufträgen in dieser Größenordnung (Auftrag FL1 Jahr 2001 ATS 738.721,71 und Auftrag FL2 Jahr 2002 € 42.000,00) keine Schriftverkehre oder sonstigen Belege, kein Angebot bzw. Auftragsvergabe/Auftragsannahme gibt, die auf eine entsprechende Leistungserbringung schließen lassen. Der Sichtweise, dass aufgrund des außerordentlichen Zeitdrucks und der drohenden Pönalezahlungen keine Schriftverkehre vorliegen, kann nicht gefolgt werden. Vielmehr erscheint die gewählte Vorgangsweise

bezüglich angeblicher Geschäftsabwicklung unwahrscheinlich bzw. unglaubwürdig zu sein (z.B.: Abwicklung angeblich in „bar“), da sämtliche von der Bf getätigten Bauvorhaben in dieser Größenordnung grundsätzlich in anderer Form abgewickelt werden. (Zum Beispiel liegen für das Bauvorhaben M Schriftverkehre, eine Bestellung und Antragsannahme mit genauer Beschreibung des Auftragsvolumens und Bezug zum Angebot sowie sonstige Schriftverkehre vor).

Für die Möglichkeit der Arbeiten von ausländischen Unternehmungen als Subunternehmer in Österreich sind arbeitsrechtliche Erfordernisse notwendig. Es wurde von keinem der beiden als Subunternehmer bezeichneten Unternehmen Anträge gestellt bzw. liegen keine sonstigen Nachweise vor.

Getrennte Stellungnahme zu Fall „FL1“

Aufgrund von behördlichen Nacherhebungen konnte kein Unternehmen – weder Eintragung im Handelsgericht noch in öffentlichen Nachschlagewerken (Telefonbuch, Internet ect.) mit der Absenderadresse des Beleges identifiziert werden. Es konnte lediglich eine Privatperson mit dem Namen Hr. P an der Anschrift Adr ermittelt werden – unterschiedliche Anschrift zur vorliegenden Rechnungskopie - lt. Abfrage KSV1870 Die Rechnung der Firma „FL1“ lag nur in Kopie vor - das Original wurde mehrmals nachgefordert, jedoch nicht vorgelegt. Diese Rechnung hat keinen Empfänger. Dazu wurde in der Berufung erwähnt, dass eine Verbesserung der Abrechnung mehrfach urgirt wurde, jedoch aufgrund von unsicheren Verhältnissen nicht durchgesetzt werden konnte. Es wurden weder in der Betriebsprüfung noch in der Berufung Schriftverkehre oder sonstigen Unterlagen vorgelegt, die entsprechendes belegen würden.

Getrennte Stellungnahme zu Fall „FL2“

Die Rechnung der Firma FL2 lag nur in Kopie vor – das Original wurde mehrmals nachgefordert, jedoch nicht vorgelegt. Eine Übersetzung dieser Rechnung vom „polnischen“ ins „deutsche“ wurde beantragt, jedoch nicht vorgelegt.

In der Berufung führt der steuerliche Vertreter an, dass in der Niederschrift eine zeitliche Diskrepanz zwischen Rechnungslegung und Bezahlung festgestellt wurde. (Das Rechnungsdatum lautet 17.02.2002, Eingangsdatum des Beleges bei der Firma Bf am 01.03.2002, Bankabhebung vom Girokonto der Firma Bf am 10.12.2002). Als Begründung wurde in der Berufung der Einbehalt wegen mangelhafter Werkausführung angegeben. Sollte eine mangelhafte Ausführung der Grund sein, so gäbe es sicherlich Schriftverkehre oder sonstige Belege, die eine zeitlich verzögerte Zahlung belegen würden. Es wurde aber weder im Zuge der Betriebsprüfung noch im Zuge der Berufung ein Beleg vorgelegt, der diese Behauptung belegen würde.

Aufgrund von behördlichen Nacherhebungen - Informationsaustausch polnisches Finanzamt - wurde festgestellt, dass dieses angebliche Unternehmen - weder unter der angegebenen Adresse noch unter den Namen lt. Rechnung existiert. Auch die auf der Rechnung angegebene natürliche Person J ist bei der polnischen Finanzbehörde nicht existent. Weiters erfolgte eine negative Auskunft des KSV1870 über das angebliche Unternehmen in Polen.

In der Folge legte das Finanzamt die Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vor.

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers vom 28.05.2009 brachte die Bf bezüglich der Gegenforderung M vor, dass im rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren festgestellt worden sei, dass die im Prozess aus advokatorischer Vorsicht und prozesstaktischen Gründen in eventu eingewendeten Gegenansprüche nicht zu Recht beständen. Dazu wurde das entsprechende Schreiben des Rechtsanwaltes vom 16.03.2009 vorgelegt. Die Aufnahme der „50 % Gegenforderung“ sei gegen den erklärten Willen der Bf erfolgt und die in der Stellungnahme offenbar unterstellte Neueinschätzung und Bewertung der Gegenforderung im Zuge der Schlussbesprechung sei nicht einvernehmlich erfolgt, weshalb in der Folge die Niederschrift weder vom steuerlichen Vertreter noch von der Bf unterfertigt worden sei. Dies gelte auch für die Forderungserhöhung und Einzelwertberichterstattung S.

Zu den nicht anerkannten Fremdleistungen FL1 und FL2 wurde ausgeführt, dass in der Stellungnahme weder auf die in der Beschwerde angeführten Nachweise der tatsächlichen Leistungserbringung durch die bereits vorgelegten Prozessunterlagen eingegangen noch die vom Finanzamt im Zuge der Außenprüfung selbst durchgeführte niederschriftliche Einvernahme des verantwortlichen Bauleiters rechtlich nachvollziehbar gewürdigt worden sei.

In der zwischen RichterIn und den Vertretern des Finanzamtes abgehaltenen Besprechung vom 08.02.2017 wurde von Seiten des Finanzamtes hinsichtlich der strittigen Fremdleistungen eine Schätzung für zusätzlich anzuerkennende Betriebsausgaben in Höhe von rund 39.000,00 Euro (1.111 nachgewiesene Nächtigungen für polnische Arbeitskräfte, 35,00 Euro Tagessatz) vorgeschlagen.

Mit Vorhalt vom 16.10.2017 wurde der Bf unter Hinweis darauf, dass die Beauftragung und Leistungserbringung durch die gegenständlichen Subunternehmer nicht nachgewiesen seien, diese Schätzung zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10.11.2017 wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Die besonderen außergewöhnlichen Umstände sowie die tatsächliche Leistungserbringung seien bereits im Zuge der Außenprüfung unter Vorlage der vorhandenen Belege umfassend und eingehend dargelegt und nachgewiesen worden. Bei der verfahrensgegenständlichen Hochregalanlage habe es sich um einen sowohl technisch als auch personell besonders anspruchsvollen und komplexen Auftrag einer Industriemontage bei laufendem Betrieb im mit Zugangskontrollen gesicherten Betriebsgelände gehandelt, an deren technischen und funktionellen Qualität keinerlei Zweifel bestehen würden. Die unterstellte Beschäftigung von Fremdpersonal ohne österreichische Arbeitsbewilligung sei im gegebenen Zusammenhang nicht nachvollziehbar. Es bestehe sowohl im Verhältnis zum Auftraggeber als auch im Verhältnis zum Subunternehmer eine strikte vertragliche Verpflichtung, nur qualifizierte

Fachkräfte, die über eine österreichische Arbeitsbewilligung verfügen, einzusetzen. Beim Auftraggeber handle es sich um ein großes, am Markt tätiges Unternehmen, das schon aus Gründen der betrieblichen Compliance sowie aus Marketinggründen strikt auf die Einhaltung der gesetzlichen Regeln bestehe und diese auch im Rahmen des Betriebsschutzes laufend überwache. Die Bf sei seit fast zwanzig Jahren weltweit tätig und genieße einen ausgezeichneten Ruf in Hinblick auf Verlässlichkeit und fachlich einwandfreie Durchführung der jeweiligen Aufträge. Das Unternehmen unterliege regelmäßigen Überprüfungen durch das Arbeitsinspektorat sowie die werksinternen Sicherheitsfachkräfte. Die unterstellte Beschäftigung von illegalen Arbeitskräften liege eindeutig nicht vor. Es habe in der ganzen Geschichte des Unternehmens keine diesbezüglichen Beanstandungen durch das Arbeitsinspektorat oder die Finanzpolizei gegeben. Die Verwendung von Schwarzarbeitern würde am kleinen verfahrensgegenständlichen Markt zu einem unwiederbringlichen Imageschaden führen, da die gegenständlichen Auftraggeber aus Gründen der Compliance keine Aufträge an derartig unseriöse Betriebe vergeben würden.

Der offenbar erstmalig zugestandene „Schwarzlohnaufwand“ von EUR 35,00/Tag finde in den nachgewiesenen tatsächlichen Verhältnissen keine Deckung. Der geltend gemachte Betriebsausgabenabzug entspreche dem vollkommen fremdüblich und angemessen kalkulierten Preis. Die vorgeschlagene Schätzung sei bei den nachgewiesenen Verhältnissen vollkommen unangemessen. Der angeführte Tageslohn sei willkürlich und in Bezug auf die Lebensrealität vollkommen illusorisch.

Ergänzend nahm der Geschäftsführer der Bf zum Projektablauf Stellung und führte aus, dass auf Grund zunehmender Probleme mit den Verschraubungs- und Komplettierungsarbeiten im Regal seitens der Geschäftsführung die Order gegeben worden sei, diese Arbeiten auf Fixpreisbasis zu vergeben, da der verantwortliche Bauleiter zunehmend Terminverlust befürchtet habe. Es sei ein max. Bestellbetrag von ATS 1.500.000,00 vorgegeben worden (Montage obere Führungsschiene, Schrauben anziehen im Regal ca. 700.000 Stk sowie Komplettieren der Durchschubsicherungen und Fachausfachungen). Letztlich sei mit Fa. FL1 eine solche Firma gefunden worden, die in der Lage gewesen sei, diese Arbeiten zu übernehmen (ATS 1,3 Mio). Dass sich diese Firma einer polnischen Firma (FL2) bedient habe, um die Arbeiten durchzuführen, sei erst zum Abschluss der Arbeiten bekannt geworden. Dem Geschäftsführer sei erst beim Bezahlen der Rechnung am 15.01.2002 mitgeteilt worden, dass die restlichen noch offenen Arbeiten (Komplettierungen im Regal) durch Herrn J von der Fa. FL2 abgerechnet würden und an ihn zu bezahlen seien. Auf Grund der angespannten Baustellensituation habe diese von der Fa. FL1 „verordnete“ Vorgehensweise nicht mehr geändert werden können, da sich zu diesem Zeitpunkt noch 13 Mann dieser Firma auf der Baustelle befunden hätten. Da sich mit Ende der Baustelle (Anfang Februar 2002) Gerüchte der Nachfolgewerke über fehlende Schrauben im Regal mehrten, sei versucht worden, die Zahlung an Hr. J zurückzuhalten. Nach langwierigen Gesprächen bezüglich Mängel der Verschraubung wurde die offene Rechnung im Dezember 2002 schließlich

bezahlt. Letztendlich habe der Fa. FL2 nicht nachgewiesen werden können, dass sie die Verursacherin der Mängel gewesen sei, da sich die Bf zu diesem Zeitpunkt bereits mit den Auftragnehmern der Rahmenvormontage sowie der Blockvormontage in einer gerichtlichen Auseinandersetzung befunden habe und die Mängel möglicherweise von diesen Subunternehmern verursacht worden seien.

Zu diesen Ausführungen wurde eine umfangreiche Dokumentation vorgelegt, ua. Stundenaufzeichnungen für die Monate Jänner und Februar für 13 polnische Arbeitskräfte.

In der im BFG 19.12.2017 stattgefunden Besprechung mit dem Geschäftsführer der Bf und dem steuerlichen Vertreter wurde Einigung über eine Schätzung der anzuerkennenden Betriebsausgaben in Höhe von 66.660,00 Euro erzielt.

Die Anträge auf Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurden zurückgezogen.

In der Besprechung vom 21.12.2017 wurde der Amtsbeauftragte über die Ermittlungsergebnisse des BFG und die nunmehr vorgesehene Schätzung der zusätzlich anzuerkennenden Betriebsausgaben informiert. Dagegen wurden keine Einwendungen erhoben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Erkenntnis des BFG basiert auf folgendem Sachverhalt, der in seinen sowie den vorgelegten Akten des Finanzamtes abgebildet ist.

3 Sachverhalt und Beweiswürdigung

3.1 Die Bf ist eine im Anlagenbau tätige GesmbH. Im streitgegenständlichen Zeitraum hielt der Geschäftsführer Gf zunächst 76 % und ab Mai 2003 100 % der Anteile am Stammkapital.

Strittig sind die vom Finanzamt in den Jahren 2001 und 2003 vorgenommene Aktivierung von Forderungen, die von der Bf im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten mit der Fa. M bzw. der Fa. S geltend gemacht wurden, sowie die Versagung des Betriebsausgabenabzugs für behaupteten Fremdleistungen der Firmen FL1 (2001) und FL2 (2002) und der damit verbundenen verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer.

3.2 Forderung M

Die Firma M führte im Jahr 2001 als Subunternehmerin der Bf Montagearbeiten beim Hochregallager RL durch. Im Subunternehmervertrag wurde für diese Arbeiten ein Fixpreis vereinbart. Für die Teilrechnungen der Fa. M vom 30.11.2001 und vom 21.12.2001 leistete die Bf im Hinblick auf von ihr erbrachte Montagehilfsleistungen lediglich eine Zahlung von 651,18 Euro. Daraufhin klagte die Fa. M die Bf wegen offener Rechnungsbeträge

in Höhe von 44.616,00 Euro. Die Bf wendete ihrerseits für die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften eine Gegenforderung mindestens in Höhe des Klagsbetrages ein.

Das Landesgericht R entschied im Urteil vom 03.11.2004, dass die Klagsforderung der Firma M zu Recht besteht, die eingewendete Gegenforderung der Bf jedoch nicht zu Recht besteht. Eine vertragliche Verpflichtung der Klägerin zur Tragung eines Regiesatzes hinsichtlich der von der Bf zur Verfügung gestellten Monteure liege nicht vor, es liege auch keine Bereicherung vor. Die Zurverfügungstellung der Arbeitskräfte sei ausschließlich aufgrund der von der Bf zu verantwortenden Beeinträchtigungen am Montageplatz erforderlich gewesen. Der Berufung der Bf wurde vom OLG L mit Urteil vom 19.05.2005 nicht Folge gegeben. Auch die Wiederaufnahmsklage der Bf gegen die M bzw. deren Masseverwalter war nicht erfolgreich.

Die Verbindlichkeit gegenüber der Firma M war in der eingereichten Bilanz des Jahres 2001 nicht ausgewiesen, was im Rahmen der Außenprüfung über Antrag der Bf nachgeholt wurde. Strittig ist die vom Prüfer gleichzeitig vorgenommene Aktivierung der Gegenforderung in Höhe von 44.616,00 Euro.

3.3 Forderung S

Die Bf war in den Jahren 1999 und 2000 als Subunternehmerin für die Firma S beim Bauvorhaben „I“ tätig. Im zugrunde liegenden Montagevertrag vom 25.10.1999 war hierfür ein Pauschalpreis vereinbart.

Aufgrund offener Forderungen brachte die Bf im Jahr 2001 beim Landesgericht W Klage gegen die S ein. Am 20.03.2002 erfolgte eine Klagserweiterung betreffend eine Nachforderung von Mehrkosten wegen erhöhter Tonnage.

Das LG W entschied im Endurteil vom 11.09.2006, dass die Nachforderung der Bf aufgrund erhöhter Tonnage nicht geltend gemacht werden könne. Der hierfür erforderliche Mehraufwand bewege sich in dem Toleranzbereich, der vom Pauschalvertrag abgedeckt werde.

Strittig ist die im Rahmen der Außenprüfung erfolgte Forderungseinstellung in die Bilanz zum 31.12.2003 aufgrund der Klagserweiterung in Höhe von 60.363,08 Euro mit gleichzeitiger Einzelwertberichtigung von 50 % (30.181,54 Euro).

3.4 Fremdleistungen

Strittig ist die Anerkennung behaupteter Fremdleistungen der Fa. FL1 in Höhe von 53.685,00 Euro (2001) und der Fa. FL2 in Höhe von 42.000 Euro (2002).

Die Bf war ab August 2001 bis Februar 2002 als Subunternehmerin auf der Baustelle RL mit der Errichtung einer Hochregalanlage betraut. Die Bf vergab ihrerseits Montagearbeiten an die Subunternehmer Fa. M und Fa. MS., wobei letztere ihre Monteure bereits nach kurzer Zeit abzog und den Auftrag nicht ausführte.

Die Bf war auf der Baustelle mit eigenem Stammpersonal und Leihpersonal tätig.

Die Baustellensituation war auf Grund von Montageverzug infolge Lieferverzögerungen, schlechter Montagebedingungen, dem Absprung der Fa. MS. und der schwierigen bzw. erfolglosen Suche nach geeignetem Leihpersonal angespannt, es drohten Terminverlust und hohe Pönalzahlungen.

Die Bf behauptet in diesem Zusammenhang die Beauftragung der Fa. FL1, sowie der FL2, als kurzfristig am Markt verfügbare Subunternehmer für die Durchführung der Endarbeiten, wobei aufgrund der bestehenden Notsituation keine Möglichkeit einer formalen Ausschreibung bestanden habe. Dass sich die Firma FL1 der polnischen Firma bedient habe, um die Arbeiten durchzuführen, sei dem Geschäftsführer erst beim Bezahlen der Rechnung am 15.01.2002 auf dem F Flughafen bekannt geworden, als ihm mitgeteilt worden sei, die restlichen Arbeiten würden von Herrn J von der Fa. FL2 abgerechnet und seien an diesen zu bezahlen. Aufgrund mangelhafter Verschraubungen habe sich der Geschäftsführer gegen die Bezahlung der im Februar 2002 ausgestellten Rechnung zunächst gewehrt. Die Rechnung sei schließlich im Dezember 2002 bezahlt worden, nachdem die Schadensverursachung nicht nachzuweisen gewesen sei.

Als Beleg für die Leistungserbringung durch die behaupteten Subunternehmer nennt die Bf neben den vorgelegten Belegen die Prozessunterlagen M samt Urteil und die Erhebungen des Finanzamtes im Zuge der Außenprüfung, insbesondere die Einvernahme des Bauleiters.

Aus den vorgelegten Prozessunterlagen geht wohl die oben dargelegte angespannte Baustellensituation hervor, nicht aber die Beauftragung der behaupteten Subunternehmer.

In der Buchhaltung finden sich folgende Belege:

- Die Kopie der Rechnung Nr. 174367 von FL1 vom 21.12.2001 über 105.000,00 DM bzw. 53.685,00 Euro. Der Rechnungskopf ist in kyrillischer Schrift abgefasst. Der Rechnungsempfänger ist nicht angeführt. Als Leistungsinhalt ist angegeben „Finalworks to your rack in O (fixing the toprail, connecting the beams, and fixing the bolts 680.000pcs) as we had talked in NS (your visit 2001-11-21). Konditionen: Rooms and one meal is Bf part (12 – 14 labours)“. Hinsichtlich der Zahlungskonditionen wird angeführt: „To our meeting in F (airport) 2002-01-15 cash“. Der Leistungszeitraum ist nicht angeführt.

Weiters liegen vor ein Kontoauszug über die Barabhebung des Betrages von 53.685,00 Euro am 10.01.2002 vom Geschäftskonto der Bf durch ihren Geschäftsführer sowie ein nicht nummerierter und - soweit leserlich - mit „FL1“ unterzeichneter Kassa-Ausgangsbeleg vom 15.01.2002.

- Die Kopie der Rechnung Nr. 135/02 vom 17.02.2002 der Fa. FL2 über 42.000,00 Euro. Die Rechnung ist in Polnisch abgefasst, von J unterzeichnet und trägt den handschriftlichen Vermerk „bezahlt“. Weiters liegt ein Kontoauszug über die am 10.12.2002 erfolgte Barabhebung von 42.000,00 Euro vom Konto der Bf vor.

Die mehrfach angeforderte Übersetzung der Rechnung wurde nicht vorgelegt. Es zeigt aber schon eine grobe Übersetzung der Rechnung, dass überhaupt kein Bezug zur gegenständlichen Baustelle besteht, da weder Montagearbeiten noch eine Personalgestellung fakturiert wurden.

Zu den behaupteten Subunternehmern liegen folgende weitere Ermittlungsergebnisse der Außenprüfung vor:

Die getätigte Anfrage an den KSV1870 hat ergeben, dass eine Fa. FL1 weder an der angegebenen Rechnungsadresse noch unter einer anderen Adresse existiert. Es konnte lediglich eine Privatperson P an einer anderen Adresse ermittelt werden.

Im Wege des Informationsaustausches mit dem zuständigen polnischen Finanzamt wurde festgestellt, dass die FL2 nicht existiert, ebenso ist der Unterzeichner der Rechnung, J, bei der polnischen Finanzbehörde nicht existent. Auch die Auskunft des KSV1870 war negativ.

Von den behaupteten Subunternehmern wurden die erforderlichen arbeitsrechtlichen Bewilligungen nicht beantragt.

Aus dem Bautagebuch, soweit vorhanden und vorgelegt, geht die Beauftragung bzw. Leistungserbringung der gegenständlichen Subunternehmer nicht hervor.

Es wurden trotz mehrfacher Urgenz die Originalrechnungen nicht vorgelegt.

Es konnten weder Subunternehmerverträge, Auftragsbestätigungen oder irgendwelche andere Unterlagen vorgelegt werden, die eine Leistungserbringung durch die angeblichen Subunternehmer dokumentieren könnten. Es lagen auch keine Unterlagen zur behaupteten Urgenz der Rechnungsverbesserung im Fall FL1 und zur behaupteten Zurückhaltung der Zahlung aufgrund mangelhafter Verschraubungen im Fall FL2 vor.

Hinsichtlich des Fremdleisters FL1 legte die Beschwerdeführerin lediglich eine Rechnung eines Hotels in H über eine Nächtigung am 21.11.2001 ihres Geschäftsführers sowie zwei Ausdrucke von E-Mails an P vom 23.11.2001 und an einen gewissen „V“ vom 7. November 2001 vor. Der Inhalt dieser E-Mails steht aber in keinem Zusammenhang mit der in Rechnung gestellten Leistung.

Betreffend beide Fremdleister wurde von der Bf bei der Außenprüfung vorgebracht, Stundenaufzeichnungen bezüglich dieser Baustelle seien vom Bauleiter in Papierform gemacht worden, diese seien im Zuge der Übersiedlung untergegangen. Jedenfalls seien die Quartiere durch ihren Bauleiter bezahlt worden.

Der Bauleiter sagte bei seiner Zeugeneinvernahme aus, der Name „FL1“ sei ihm durch diverse Gespräche bekannt, nicht aber, dass dieser mit einer Firma in Zusammenhang stehe. Er habe ca. 15 bis 20 Arbeiter bei der Bf zum Befestigen von Schrauben angefordert und es seien ca. 15 bis 20 Personen auf die Baustelle gekommen, die er namentlich, unter dem Bezug „Schrauben anziehen“, im Bautagebuch erfasst habe. Schriftliche Nachweise, woher diese Arbeiter stammten, habe er nicht gehabt, ebenso seien keine arbeitsrechtlichen Bewilligungen vorgelegt worden. Diese Arbeiter seien in einer Frühstückspension in der Ortschaft Ü untergebracht worden, er habe die

Nächtigungskosten von der Baukassa beglichen bzw. die Rechnungen dann an die Bf weitergeleitet. Eine andere Firma sei ihm im Zusammenhang mit dem Schraubenanziehen nicht bekannt. Die Verschraubung sei mangelhaft und nicht sachgerecht ausgeführt worden, er habe eigenes Personal der Bf zur Mängelbehebung beauftragt. Die Arbeiter für die Verschraubungen seien von ca. September bis Weihnachten 2001 auf der Baustelle gewesen.

Befragt zur Fa. FL2 bzw. dem Rechnungsunterzeichner J konnte er keine Auskünfte geben.

Auch im Beschwerdeverfahren wurde die behauptete Auftragsabwicklung durch keine entsprechenden Unterlagen belegt.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass es für die behauptete Auftragsvergabe an die gegenständlichen Subunternehmer keine Nachweise oder irgendwelche Anhaltspunkte gibt. Auch aus der Zeugenaussage des Bauleiters erschließt sich nicht, dass es tatsächlich zu einer Leistungserbringung durch die beiden angeblichen Subunternehmer gekommen ist, denn er konnte das von ihm für die Verschraubungen angeforderte Personal nicht den behaupteten Subunternehmern zuordnen. Im Bautagebuch sind die vom Bauleiter behaupteten Eintragungen nicht enthalten und im Baukassabuch sind lediglich „Nächtigungen für Polen“, und zwar ab Oktober 2001 bis Februar 2002“ erfasst, wobei ein Zusammenhang mit den Subunternehmern nicht zu ersehen ist. Aus der Rechnung FL1 geht eine schon im Oktober 2001 begonnene Leistungserbringung jedenfalls nicht hervor, denn dort werden Endarbeiten am Regal, wie beim Besuch am 21.11.2001 in NS besprochen, fakturiert. Der Rechnung der Fa. FL2 kommt überhaupt keine Beweiskraft für die behauptete Leistungserbringung zu, da entsprechende Leistungen nicht fakturiert wurden.

Auch der Zahlungsfluss an die behaupteten Subunternehmer ist nicht erwiesen. Diesbezüglich liegt zur angeblichen Barzahlung an FL1 ein Kassa-Ausgangsbeleg vor, der als Nachweis der Zahlung mangels Verifizierbarkeit der Unterschrift nicht geeignet ist. Hinsichtlich der behaupteten Barzahlung an J ist auf der Rechnung nur der Vermerk „bezahlt“ angebracht, was im gegebenen Zusammenhang keinerlei Beweiskraft besitzt.

Die Beauftragung der Subunternehmer mit den Endarbeiten am Regal konnte somit nicht nachgewiesen werden und erscheint im Hinblick auf das Fehlen jeglicher auftragsbezogener Dokumente auch völlig unglaubwürdig.

Das Bundesfinanzgericht nimmt daher in freier Beweiswürdigung die Leistungserbringung durch die Fa. FL1 und die Fa. FL2 nicht als erwiesen an.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wird jedoch als erwiesen angenommen, dass die Bf zumindest einen Teil der behaupten Zahlungen an Subunternehmer für die Beschäftigung polnischer (nicht angemeldeter) Arbeitskräfte aufgewendet hat.

Der auf der Baustelle bestehende Zeitdruck und die drohenden Pönalzahlungen aufgrund des Montageverzugs infolge von Lieferverzögerungen, schwieriger Montagebedingungen

und erfolgloser Suche nach Leihpersonal nach dem unerwarteten Absprung eines bereits tätigen Subunternehmers sind hinreichend dokumentiert. Dass die Bf in dieser Situation neben dem bereits eingesetzten Stamm- und Leihpersonal zusätzlich ausländische Arbeitskräfte beschäftigt hat, ergibt sich jedenfalls aus der in den vorgelegten Auszügen aus den Baukassa- und Bautagebüchern nachvollziehbaren Zeugenaussage des verantwortlichen Bauleiters, wonach von ihm angeforderte (ausländische) Arbeiter auf die Baustelle gekommen seien, die er in einer Pension untergebracht habe und deren Nächtigungskosten er aus der Baukassa beglichen habe, wobei ihm keine Nachweise über die Herkunft der Arbeiter und auch keine Beschäftigungsbewilligungen vorgelegt worden seien. Insgesamt wurden 1.111 Nächtigungen für „Polen“, 549 im Jahr 2001 und 562 im Jahr 2002, bezahlt. Zudem wurden im Beschwerdeverfahren für die Monate Jänner und Februar 2002 handschriftliche Stundenaufzeichnungen für polnische Monteure vorgelegt. Der tatsächliche Leistungsaufwand ist nicht feststellbar und kann nur im Schätzweg ermittelt werden.

4 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

4.1 Körperschaftsteuer

4.1.1 Forderungseinstellungen M und S

Gem. § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach gemäß Abs. 2 nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Gem. § 5 Abs. 1 EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Gemäß § 201 Abs. 1 des in den Streitjahren anzuwendenden HGB hat die Bewertung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Nach Abs. 2 Z 4 ist der Grundsatz der Vorsicht einzuhalten, insbesondere sind nach lit. a nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen und nach lit. b erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.

Nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 5 Abs. 1 EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung hatte die Bf in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen war. Dazu gehört das mit dem Vorsichtsprinzip verbundene Realisationsprinzip, demzufolge nur

hinreichend sichere Ansprüche in der Bilanz ausgewiesen werden dürfen (§ 201 Abs. 2 Z 2 lit. a HBG)

Nach dem zu beachtenden Vorsichtsprinzip dürfen Forderungen, die in vollem Umfang bestritten werden, erst dann aktiviert und als realisierte Erträge erfasst werden, wenn (und soweit) sie entweder rechtskräftig festgestellt oder vom Schuldner anerkannt worden sind. Das rechtskräftige Urteil bzw. das Anerkenntnis wirkt nicht werterhellend, was eine frühere Bilanzierung rechtfertigen würde, sondern nur wertbegründend (vgl. BFH vom 26.02.2014, I R 12/14 mwN sowie die das BFG nicht bindenden EStR 2000 Rz 2329).

Im gegenständlichen Fall lagen den beiden zu beurteilenden Forderungen keine vertraglichen Vereinbarungen mit den Gläubigern zugrunde, sie wurden von der Bf jeweils erst im Rahmen von Gerichtsprozessen geltend gemacht und von den Prozessgegnern in vollem Umfang nicht anerkannt. In den rechtskräftigen Urteilen wurde schließlich festgestellt, dass weder die im Verfahren M eingewendete Gegenforderung noch die im Verfahren S im Rahmen der Klagserweiterung erhobene Forderung zu Recht bestehen.

Von hinreichend sicheren und damit aktivierungsfähigen bzw. -pflichtigen Forderungen konnte bei diesem Sachverhalt keine Rede sein. Es waren daher weder die Forderung gegen die Firma M in Höhe von 44.616,00 Euro (613.929,00 ATS) in der Bilanz zum 31.12.2001 noch die Forderung gegen die Firma S in Höhe von 60.363,06 Euro in der Bilanz zum 31.12.2003 auszuweisen.

Der Beschwerde war somit in diesem Punkt stattzugeben.

4.1.2 Fremdleistungen

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Einhebung der Abgaben wesentlich sind.

Liegen ungewöhnliche Verhältnisse vor, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann oder stehen die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch, so besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 115 Rz 13 mit Hinweisen auf die VwGH-Judikatur).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Wahrscheinlichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die alle anderen Möglichkeiten zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 167 Rz 8 mit Hinweisen auf die VwGH-Judikatur).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach Abs. 2 insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (zB VwGH 27.01.2016, 2012/13/0068).

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

Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat, soweit dies möglich und zumutbar ist, durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größere Wahrscheinlichkeit für sich haben (Doralt, EStG¹⁹, § 4 Tz 269f). Die Abgabenbehörde muss unzweifelhaft angefallene Ausgaben im Rahmen der Schätzung berücksichtigen (VwGH 15.05.1997, 95/15/0093).

In seinem Erkenntnis VwGH 29.11.2000, 95/13/0029, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass ein Unternehmer, der sich bei Durchführung eines ihm erteilten Auftrages eines Subunternehmers bedient, auch über Unterlagen verfügt, die den Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Subunternehmer dokumentieren können, während bei gänzlichem Fehlen derartiger Unterlagen die Schlussfolgerung zulässig ist, dass ein diesbezüglich behaupteter Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat.

Aufgrund der unter Sachverhalt und Beweismittel (Pkt. 3.4) dargestellten Umstände gelangte das BFG zur Überzeugung, dass die streitgegenständlichen Rechnungen keine tauglichen Beweismittel dafür sind, dass eine Leistungserbringung durch die Fa. FL1 und die Fa. FL2 erfolgte.

Die Bf blieb jeden Beweis für die Beauftragung der Subunternehmer mit den Montagearbeiten schuldig. Ihre Leistungserbringung erscheint im Hinblick auf das Fehlen jeglicher auftragsbezogener Dokumente auch völlig unglaubwürdig. Gerade bei der behaupteten ungewöhnlichen Gestaltung der Geschäftsbeziehung mit den ausländischen Auftragnehmern, die nicht mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang steht, hätte dafür Sorge getragen werden müssen, die näheren Umstände der Fremdleistungen durch eine entsprechende Dokumentation zu beweisen. Die geltend gemachten Rechnungsbeträge sind daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Wie unter Pkt. 3.4 dargestellt, nimmt es das BFG als erwiesen an, dass die Bf für die Montagearbeiten polnische, nicht angemeldete Arbeitskräfte eingesetzt hat und den geltend gemachte Fremdleistungsaufwand teilweise für deren Bezahlung aufgewendet hat.

Dem Einwand der Bf, die Beschäftigung von „Schwarzarbeitern“ oder „illegalen Arbeitskräften“ wäre nicht möglich oder vertretbar gewesen, genügt es, ihre zu den gegenständlichen Fremdleistungen gemachten schriftlichen Ausführungen im Protokoll Bf, das dem Prüfer am 09.10.2006 übergeben wurde, entgegenzuhalten: „Die Firma Bf war bei dieser Baustelle sehr in zeitlicher Bedrängnis. Wer in der Lage war, zu diesem Zeitpunkt Personal zu liefern, der hat das Geschäft gemacht, egal ob mit oder ohne irgendwelcher Genehmigungen. Immerhin war zu dieser Zeit S ein sehr großer Kunde von Bf.“

Auch hätte die Bf, hätte es sich tatsächlich um Arbeitskräfte der behaupteten Subunternehmer gehandelt, keine diesbezüglichen Stundenaufzeichnungen geführt.

Das Finanzamt nahm in den bekämpften Bescheiden keine Schätzung von Fremdleistungs- oder Lohnaufwand vor, hat aber im Beschwerdeverfahren im Hinblick auf die nachgewiesenen Nächtigungen von zusätzlich eingesetzten Arbeitskräften („Polen“) einen Schätzungsvorschlag in Höhe von rund 39.000,00 Euro unterbreitet. Ausgehend von 1.000,00 Euro Netto-Monatslohn für einen Bauhilfsarbeiter wurde unter Annahme von 28 Arbeitstagen ein Tagessatz von 35,00 Euro ermittelt, der auf die nachgewiesenen 1.111 Nächtigungen angewendet wurde.

Dieser Tagessatz erscheint dem BFG als zu gering. Im Hinblick auf die von der Bf vorgelegten Stundenlisten, die Tagesarbeitszeiten von im Regelfall zehn Stunden ausweisen, wird ein Tagessatz von 60,00 Euro als angemessen erachtet. Der zusätzlich als Betriebsausgabe anzuerkennende Arbeitsleistungsaufwand wird daher mit 66.660 Euro (1.111 Nächtigungen * 60,00 Euro Tagessatz) geschätzt. Dabei erfolgt eine Aliquotierung entsprechend der Nächtigungen in den Jahren 2001 und 2002, sodass 2001 bei 549 Nächtigungen 32.940,00 Euro (453.265,00 ATS) und 2002 bei 562 Nächtigungen 33.720,00 Euro als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Der Beschwerde war in diesem Punkt daher teilweise stattzugeben.

4.2 Kapitalertragsteuer

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen

würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (VwGH 26.06.2014, 2011/15/0076, mwN).

Eine der Voraussetzungen für die Beurteilung eines Sachverhaltes als verdeckte Ausschüttung ist eine subjektive, auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft. Dabei ist es zulässig, aus den Umständen des betreffenden Falles auf die Absicht der Vorteilsgewährung zu schließen (VwGH 26.06.2014, 2011/15/0076 mwN). Im Rahmen der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne sind in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (zB VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115; VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 95 in der im Streitjahr geltenden Fassung lautet:

„(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25 %.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

...

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. ...

...“

Wie oben ausführlich dargestellt, war davon auszugehen, dass die behauptete Beauftragung von Subunternehmern nicht erfolgte und die Arbeitsleistungen durch ausländische (nicht angemeldete) Arbeitskräfte erbracht wurden. Der sich aus der Differenz zwischen dem nicht anerkannten Fremdleistungsaufwand in Höhe von 95.685,00 Euro und dem geschätzten Arbeitsleistungsaufwand in Höhe von 66.660,00 Euro ergebende Mehrgewinn in Höhe von 29.025,00 Euro, der im Betriebsvermögen der Bf keinen Niederschlag gefunden hat, begründet nach der oa ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs eine verdeckte Ausschüttung an den geschäftsführenden Mehrheitsgesellschafter. Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Verdeckte Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer. Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der dem Abzug Verpflichtete haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Nach der Rechtsprechung des VwGH bestehen grundsätzlich keine Bedenken, wenn im Fall einer verdeckten Ausschüttung die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer herangezogen wird (vgl. VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Die im Zusammenhang mit der behaupteten Bezahlung der nicht anerkannten Rechnungen getätigten Bankabhebungen wurden am 10.01.2002 und 10.12.2002 vom Gesellschafter-Geschäftsführer vorgenommen. Nach dem Einleitungssatz des § 95 Abs. 4 EStG 1988 idGF ist die Kapitalertragsteuer erst im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen, wobei bei einer verdeckten Ausschüttung der Zufluss nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 anzunehmen ist (vgl. VwGH 25.06.2007, 2007/14/0002). Dementsprechend ist der Zufluss der verdeckten Ausschüttung iHv 29.025,00 Euro im Jahr 2002 anzusetzen, im Jahr 2001 liegt keine verdeckte Ausschüttung vor.

Aus den dargestellten Gründen war der Beschwerde gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2001 stattzugeben und der Beschwerde betreffend Kapitalertragsteuer 2002 teilweise stattzugeben.

5 Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und Abgaben

5.1 Körperschaftsteuer

	2001		2002	2003
	ATS	€	€	€
Einkünfte aus GW lt. AP	1.402.309,00	101.909,76	281.761,32	305.631,15
- Forderung M	-613.929,00	-44.616,00		
- Schätzung Arbeitsleistung	-453.265,00	-32.940,00	-33.720,00	
- Forderungserhöhung S				-60.363,00
+ EinzelWB Forderung S				30.181,54
Einkünfte aus GW lt. BFG	335.115,00	24.353,76	248.041,32	275.449,61

5.1.1 Körperschaftsteuer 2001

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	335.115,00	ATS	24.353,76	€
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	-183.830,00	ATS	-13.359,45	€

Gesamtbetrag der Einkünfte	151.285,00 ATS	10.994,31 €
Verlustabzug	-113.464,00 ATS	-8.245,75 €
Einkommen	37.821,00 ATS	2.748,56 €

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:

Gem. § 22 KStG 1988 34 % von 37.821,00 ATS	12.859,00 ATS	934,50 €
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	11.221,00 ATS	815,46 €
Körperschaftsteuer	24.080,00 ATS	1.749,96 €
Anrechenbare Steuer	-6.177,00 ATS	-448,90 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer 2001	17.903,00 ATS	1.301,06 €

5.1.2 Körperschaftsteuer 2002

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	248.041,32 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	248.041,32 €
Verlustabzug	-137.108,13 €
Einkommen	110.933,19 €

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:

Gem. § 22 KStG 1988 34 % von 110.933,19	37.717,28 €
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-3.655,52 €
Körperschaftsteuer 2002	34.061,76 €

5.1.3 Körperschaftsteuer 2003

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	275.449,61 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	275.449,61 €
Einkommen	275.449,61 €

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:

Gem. § 22 KStG 1988 34 % von 275.449,61	93.652,87 €
Körperschaftsteuer 2003	93.652,87 €

5 . 2 Kapitalertragsteuer

	2001	2002
vA Fremdleistungen lt. BFG	-	29.025,00 €
vA Reisekosten lt. AP		1.693,72 €
Zwischensumme	-	30.718,72 €
Übernommene KEST (33,33 %)		10.239,57 €
Bruttoausschüttung		40.958,29 €
Davon 25 % KEST		10.239,57 €

6 Zulässigkeit einer Revision

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

Diese Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall nicht vor, da im gegenständlichen Fall Fragen auf der Sachverhaltsebene zu klären waren.

Salzburg-Aigen, am 6. Februar 2018

