



BERUFUNGSENTSCHEIDUNG

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., Adresse, vertreten durch Steuerberatung ,Adresse, vom 25.03.2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes jeweils vom 03.03.2008 (Sachbescheide) betreffend **einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für den Zeitraum 2006 und 2007** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die **Berufungswerberin** ist eine Kommanditerwerbsgesellschaft. Die **Berufungswerberin (idF Bwin.) besteht in ihrer Rechtsform seit 31.8.2005** und wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19.8.2005 gegründet . Unbeschränkt Haftender und geschäftsführende Gesellschafter (Komplementär) ist Herr x, geb. 000000, als Kommanditist ist Herr y, 0000 – mit einer Kommanditeinlage von 2000,00 € beteiligt. Beide Gesellschafter sind an der Gesellschaft zu je 50 % beteiligt.

Im **berufungsgegenständlichen Zeitraum 2006 und 2007** führte sie – meist als **Subunternehmer** – Bauaufträge aus. Teilweise arbeitete sie dabei mit eigenem Personal, **hauptsächlich jedoch arbeiteten auf den Baustellen Arbeiter, die über diverse Scheinfirmen** bei der Sozialversicherung angemeldet waren, wobei aber keine Lohnabgaben oder Sozialversicherungsbeiträge entrichtet wurden. Von den angeblichen Personalgestellern

wurden Eingangsrechnungen gebucht bzw. auch als Betriebsausgaben abgesetzt. Lohnsteuer wurde von keinem „Beschäftiger“ (Personalverleiher bzw. tatsächlicher Beschäftiger (=Bwin)) einbehalten bzw. an das Finanzamt abgeführt.

Im konkreten Fall wurde eine **Betriebsprüfung** unter Einbindung der Abteilung KIAB (nunmehr Finanzpolizei) durchgeführt (vgl. BP-Bericht vom 28.02.2008, Arbeitsbogen Nr. 125078/07 -siehe auch **Beilage 1 zur Berufungsentscheidung , insbesondere TZ 2 der Prüfungsfeststellungen v.28.02.2008**).

Aus der **Niederschrift vom 29.10.2007** mit Herrn x Komplementär und Geschäftsführer der Bwin , betreffend **Verwendung von Subunternehmen bzw. Scheinfirmen** wird Folgendes ausgeführt:

Frage: Im **Aufwand (Fremdleistungen Subunternehmer)** befinden sich nahezu durchgehend Rechnungen von sogenannten "Scheinfirmen". Wie bzw. durch wen sind Sie mit der Fa. 2 GmbH in Kontakt getreten? Haben Sie eine Telefonnummer dieser Person (Handy)?

Antwort: Habe früher für die Fa. O. viel in Wien gearbeitet und habe dadurch auf verschiedenen Baustellen den Vorarbeiter der Fa. K GmbH (M.) kennengelernt. Dieser hat mir damals angeboten, wenn ich mal Hilfe brauche, auf ihn zurückzugreifen. Er gab mir zu diesem Zweck auch seine Handynummer (xx00yy).

Frage: Wer war Verantwortlicher bzw. Bauleiter? Mit wem sprachen Sie, wenn es Probleme gab?

Antwort: Dieser M. war auch mein Ansprechpartner. Die Rechnungen kamen per Post. Bar ausbezahlt habe ich immer an diesen M. – entweder auf den Baustellen oder wir haben uns wo getroffen. Die Kassenbestätigungen habe er mir nach Zahlung ausgehändigt.

Frage: Wie bzw. durch wen sind Sie mit der Fa. 3 GmbH in Kontakt getreten?

Antwort: Durch dieselbe Person M. alias B, da dieser vorher – bevor er bei der Fa. 2 GmbH anfang – bei der Fa. 3 GmbH gearbeitet hat.

Frage: Wie bzw. durch wen sind Sie mit der Fa. 4 GmbH in Kontakt getreten? Ist Ihnen nicht aufgefallen, dass diese Firma dieselbe Adresse wie die Fa. 3 GmbH auf ihren Rechnungen angeführt habe?

Antwort: Auf anderen Baustellen bin ich mit den Arbeitern dieser Firma ins Gespräch gekommen und diese haben mich an die Chefin Frau C verwiesen. Festnetznummer laut Rechnung. Die Eingangsrechnung habe ich per Post bekommen, sie wollte jedoch lieber Aufforderung, dass ich sie bar bezahle. Sie ist nach L gekommen und da haben wir uns dann

getroffen und ich habe ihr das Geld gegeben. Den Kassabeleg hatte sie bereits ausgefüllt und mir dann als Bestätigung mitgegeben.

Frage: *Wie wurden die entsprechenden Baustellen dann ihrerseits abgerechnet? Wo sind die Arbeitsaufzeichnungen über die Baustellen – auf denen die sogenannten Scheinfirmen gearbeitet haben? Es ist ja üblich die Stunden der Arbeiter usw. überprüft werden, wie viele Arbeiter, wie lange usw.?*

Antwort: *Es wurde immer nur nach m² abgerechnet, daher gab es keine Überprüfung der Arbeiter oder der Arbeitsstunden.*

Frage: Sind Sie der Arbeiter selber gefahren? Mit welchem Auto sind Sie gekommen?

Antwort: Damit hatte ich nichts zu tun, dazu kann ich nichts sagen.

Frage: Wer hat das Material, Werkzeug usw. zur Verfügung gestellt? Wer hat die Arbeiten bzw. Arbeiter kontrolliert?

Antwort: Das Material usw. wurde vom Generalunternehmer zur Verfügung gestellt. Ich kann keine Angaben dazu machen, mit welchem Werkzeug usw. gearbeitet worden ist.

Zu den **einzelnen Scheinfirmen (vgl. TZ 2 der BP-Feststellungen vom 28.02.2008)** wird zitiert:

„1.5 GmbH:

Hinsichtlich dieser Firma seien seitens des Finanzamtes yx umfangreiche Ermittlungen durchgeführt worden. Dieses Finanzamt habe hierzu am 11.10.2007 dem Finanzamt xx mitgeteilt, dass die FaA.G. GmbH tatsächlich nie Arbeitnehmer beschäftigt hätte. Diese seien nur formell über die Gebietskrankenkasse angemeldet worden. Der Geschäftsführer der Gesellschaft sei in Österreich nicht auffindbar gewesen. Des Weiteren sei die C-GmbH im Firmenbuch mit Geschäftszweig "Gastgewerbe" eingetragen (keine Gewerbeberechtigung Bau- und Baunebengewerbe). Laut Ermittlungsergebnis handle es sich bei der C-GmbH um eine Scheinfirma, die mangels Personal und Gerätschaften gar nicht in der Lage gewesen sei, Leistungen zu erbringen. Unter der aktenkundigen Anschrift (bereits amtsbekannte Anschrift für Scheinfirmen) sei die Firma nicht auffindbar gewesen. Da die Firma nicht auffindbar gewesen sei, habe auch kein Mietvertrag oder Untermietvertrag festgestellt werden können. Ein Konkursverfahren hinsichtlich der GmbH sei eröffnet und sei laut Auskunft der Masseverwalterin (Dr. P) höchstwahrscheinlich mangels kostendeckenden Vermögens abzuweisen. Die C-GmbH sei daher infolge des vorliegenden Ermittlungs- und Aktenstandes als "Scheinunternehmen" zu qualifizieren.

2. Fa. 2 GmbH (idF K-GmbH)

Diese Firma sei mit Gesellschaftsvertrag vom 2.2.2006 gegründet worden. Als

Geschäftsführerin sei zunächst Frau xy., später dann Herr D (auch Gesellschafter) angeführt. Erhebungen vom 15.3.2006 des Finanzamtes yx hätten ergeben, dass an der angegebenen Firmenadresse keine derartige Firma existiere, eine Kontaktaufnahme mit der Geschäftsführerin sei nicht möglich gewesen. Dies sei auch dem zuständigen Firmenbuchbericht mitgeteilt worden. Mit Schreiben des Notars vom 7.4.2006 sei die Adressänderung bzw. Firmensitzverlegung an die neue Firmenanschrift (A-G.) bekannt gegeben worden. Eintragung der Gesellschaft dann mit neuer Firmenanschrift und Geschäftsführer D am 28.7.2006. (Frau K. sei bei der Eintragung nicht mehr aufgeschienen). Die Firma hätte vorerst keine Tätigkeit ausgeübt (keine UVA, keine Lohnabgaben). Nach dem Konkurs der Fa. E Bau GmbH bzw. der Fa. F Handels- und Bauschlosserei würden ab April 2007 ca. 325 Dienstnehmer angemeldet gewesen sein, vorwiegend per 2.5.2007. Mit 14.9.2007 sei über die Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet worden. Bei dieser Firma habe das Finanzamt xx über Ersuchen des Finanzamtes yy eingehende abgabenbehördliche Ermittlungen und Erhebungen durchgeführt. Hierbei sei festgestellt worden, dass die GmbH als Scheinfirma offensichtlich zu dem Zweck gegründet worden sei, Scheinrechnungen über Leasingpersonal an andere Firmen zu fakturieren bzw. es den Rechnungsempfängern zu ermöglichen, sich entsprechende Eingangsrechnungen selbst zu erstellen. Zu den Bankkonten ist zu sagen, dass bis dato nur eines der beiden angeführten Bankkonten in Zusammenhang mit einem Finanzstrafverfahren geöffnet worden sei. Hierbei sei ersichtlich, dass die eingelangten Geldbeträge sofort bar abgehoben worden seien. Zeichnungsberechtigt sei Herr D (Geschäftsführer) und ein gewisser Herr "G" (Verbindung zur K-GmbH nicht bekannt, laut SV-Abfrage jedoch bei der Fa. 4 GmbH angemeldet). Diese Vorgangsweise könne lediglich als Versuch (der am gegenständlichen Betrugsmuster Beteiligten) gewertet werden, die Hauptaufgabe der Fa. 7 Bau GmbH – nämlich diverse andere Unternehmen mit Scheinrechnungen zu beliefern – im Nachhinein neuerlich zu verschleiern. Die 7-GmbH sei daher aufgrund der gegebenen Umstände und der vorliegenden Beweismittel eindeutig als "Scheinunternehmen" zu qualifizieren.

3. Fa] GmbH (idF J-GmbH)

*Die J-GmbH sei mit 7.9.2006 errichtet bzw. im Firmenbuch eingetragen worden. Geschäftsführerin und alleinige Gesellschafterin sei **Frau J.V.** (nicht erreichbar bzw. greifbar). Die Firma besitze keine Gewerbeberechtigung. Der Antrag auf Vergabe einer Steuernummer beim Finanzamt sei jedoch erst im Juni 2007 erfolgt (Antrag auf Vergabe einer UID am 4.7.2007). Vergabe der UID-Nummer mit 5.7.2007, Begrenzung mit 22.8.2007. Keinerlei Reaktion durch die Firma selbst. Auf diverse Baustellen, auf denen "angebliche Dienstnehmer" (Gebietskrankenkassenanmeldung) der J-GmbH in Zusammenhang mit Baustellenkontrollen angetroffen worden seien, sei festgestellt worden (Niederschriften Bauherren usw.) dass*

bereits sogenannte "Kassabestätigungen" zur Vorlage beim Finanzamt bzw. den Erhebungsorganen ausgehändigt worden seien, ohne dass überhaupt schon ein Zahlung geleistet worden sei. Die Gerätschaften (Putzmaschinen, Kompressor usw.) sowie auch die Baustellenfahrzeuge würden laut Aussagen durchwegs den sogenannten Dienstnehmern selber gehören. Auch das benötigte Material werde teilweise von den "Dienstnehmern" selbst besorgt bzw. gekauft. Im Zuge von Erhebungen durch die KIAB sei festgestellt worden, dass es sich bei den sogenannten Dienstnehmern derartiger Scheinfirmen um "Putzpartien bzw. Pfuscherpartien" handle, die professionell tätig seien und von der Scheinfirma (in diesem Falle J-GmbH) Sozialversicherungsanmeldungen (für die Baustellenkontrollen) Rechnungen usw. zukaufen würden. Die J-GmbH sei daher nach Ansicht der Betriebsprüfung als "Scheinfirma" zu qualifizieren.

4. Fa8

Durch ein Erhebungsorgan des Finanzamtes yy sei am 7.9.2007 eine Niederschrift mit Herrn R.F. durchgeführt worden. Herr R.F. trete – wie seitens der Abgabenbehörde festgestellt - unter der Firmenbezeichnung "Fa8 " gegenüber seinen Auftraggebern auf. Herr R.F. habe angegeben, dass er sich seit 2005 überwiegend in Österreich aufhalte und in L. einen ordentlichen Wohnsitz verfüge. Er gebe an, früher in Italien ein auf dem Bausektor tätiges Unternehmen namens Fa9 " gehabt zu haben.

Die Firmenanschrift (Via XX S.) sei die Anschrift seines Steuerberaters in Italien, die Firma selbst besitze keine Büroräumlichkeiten usw. Dieses Unternehmen sei in Italien seit 2005 nicht mehr tätig. Es existiere auch keinerlei Anlagevermögen (Gerätschaften usw.). Das Material werde laut Herrn R.F. von den Auftraggebern zur Verfügung gestellt. Er gebe an in Österreich im Rahmen diese Firma als Subunternehmer auf diversen Baustellen aufgetreten zu sein, wobei er sich selbst wieder tschechischer Personen/als Subunternehmer bediene. Herr R.F. trete mit dem Namen eines Unternehmers auf, das de facto nicht mehr existiere. Auch werden in Österreich weder Lohnabgaben, Sozialabgaben noch Ertragssteuern usw. abgeführt. Über die Richtigkeit der behaupteten Sachverhalte seien keine Nachweise (Versicherungsnachweise, steuerliche Erfassung des Subunternehmers usw.) vorgelegt worden. Das Gesamtbild der "Geschäftsbeziehung" mit diesem Unternehmen stelle sich wie die angeblichen Geschäftsverbindungen zu den anderen Scheinunternehmen dar. Dieses Unternehmen sei daher ebenfalls als Scheinunternehmen einzustufen".

Diesen **Betriebsprüfungsfeststellungen folgend** erließ die Abgabenbehörde erster Instanz am 03.03.2008 die **Bescheide betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung gemäß § 188 BAO** für die **Zeiträume 2006 und 2007** sowie die festgesetzten Lohnsteuerbeträge Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge (Anm.: Diesbezüglich ist eine Berufung zu RV/01234-L/00 anhängig) für die Jahre 2006 und 2007 .

In der fristgerecht erhobenen **Berufung** wurde von der steuerlichen Vertretung sinngemäß ausgeführt:

In den Prüfungsfeststellungen zur abgehaltenen Betriebsprüfung für den Zeitraum 2005 bis 2006 sowie einer Nachschau für 2007, die der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.2.2008 beigelegt seien, werden im Zusammenhang mit der Beschreibung des Sachverhaltes hinsichtlich Subunternehmerleistungen von Firmen, die bewusst Abgabenhinterziehung betreiben würden, Aussagen getätigt bzw. Schlussfolgerungen gezogen, die aus unserer Sicht unzutreffend seien. Insbesondere werde behauptet, dass durch die Inanspruchnahme dieser Firmen verhindert werden sollte, die Anmeldung eigener Dienstnehmer bei der Sozialversicherung vornehmen zu müssen. Der wahre Hintergrund sei jedoch ein anderer gewesen:

Durch die hervorragende Auslastung der Firma (Bwin) hätten einige Baustellen nicht rechtzeitig fertig gestellt werden können und es müssten dafür teure Überstunden bezahlt werden bzw. Preisabschläge der Kunden hingenommen werden. Aufgrund des angenommenen Angebotes von Vertretern von Estrich -Verlegungsfirmen hätten die angenommenen Aufträge sorgfältig und termingerecht abgewickelt werden können. Durch diesen Kontakt, der vorwiegend direkt auf diversen Großbaustellen hergestellt worden sei, konnte die Abwicklung dieser Projekte gewährleistet werden. Es sei zu diesem Zeitpunkt keinesfalls erkennbar gewesen, dass es sich bei den beauftragten Subunternehmen, die im Übrigen auch marktübliche Preise verrechneten, um Firmen gehandelt habe, die weder ihren Abgaben- noch Beitragspflichten in irgendeiner Weise nachgekommen wären. Aufgrund des hohen Termin- bzw. Zeitdruckes sei es Herrn V. der im Auftrag der Bw. die Subunternehmeraufträge erteilte nicht möglich gewesen, Recherchen über die Firmen anzustellen, deren Zentralen bzw. Geschäftsräumlichkeiten zu besichtigen oder intensive Nachforschungen anzustellen. Es werde daher in diesem Zusammenhang auch auf die Stellungnahmen zu den Prüfungsfeststellungen vom 22.1.2008 hingewiesen und es werde auch ersucht, um deren entsprechende Würdigung. Herr V. habe entsprechende Angebote dieser Firmen erhalten, die auf dem Firmenpapier gedruckt gewesen seien und auch eine Firmenbuchnummer enthielten, die durch Ausdruck von Firmenbuchauszügen nachgeprüft hätte werden können. Dies bedeute, dass auch das Firmenbuchgericht trotz Überprüfungspflicht keinerlei Anhaltspunkte gefunden habe, dass es sich bei den gemeldeten Firmen um Betrugsfirmen gehandelt hätte. Es werde hier bewusst von Betrugsfirmen und nicht von Scheinfirmen gesprochen, weil bei Scheinfirmen eine personelle Besetzung in der Regel fehle und auch keine Organisationsstruktur vorhanden sei.

Im vorliegenden Fall handle es sich um Firmen, die sehr wohl rechtlich existent seien, jedoch falsche Personen und Tatsachen vorspielen und keinerlei Abgabenschulden erfüllen würden.

Allerdings könnte durch die Benennung des Namens von Herrn XC (und nicht wie irrtümlich angeführt Herrn CX) sowie die Angabe des polizeilichen Kennzeichens des PKW, mit dem Herr XC schon seit längerer Zeit in Österreich unterwegs sei (Kennzeichen Ort Nr.00 eine ausreichende Empfängerbenennung erfolgen, sodass kein Anlass für die Nichtanerkennung von Zahlungen an diese "Betrugsfirmen" als Betriebsausgabe mehr bestünde und auch die Vorschreibung von Lohnabgaben, die im Schätzungswege erfolgt seien, aufzuheben sei. Die Bwin., insbesondere deren Komplementär Herr x, habe alle ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten genutzt, um die Behörde bei der Ermittlung des Empfängers der Beträge zu unterstützen bzw. könnten alle übrigen Kontaktpersonen der betroffenen Firmen nennen und werde sich auch in Zukunft kooperativ gegenüber den Finanzbehörden verhalten. Es werde daher der Antrag auf Anerkennung der Betriebsausgaben betreffend Subunternehmerrechnungen 2006 in Höhe von 71.650,00 € sowie der Betriebsausgaben 2007 in Höhe von 119.570,20 € bei der Veranlagung 2007 gestellt. Weiters seien die Lohnabgaben 2006 in Höhe von 8.547,81 € sowie die Lohnabgaben 2007 in Höhe von 14.264,67 € aufzuheben.(Anm.: Diesbezüglich ist ein anderer Senat lt. Geschäftsverteilung zur Erledigung zuständig)

Am 02.05.2011 sowie am 13.10.2011 wurden – jeweils über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates -von der steuerlichen Vertretung weitere ergänzende Vorhaltsbeantwortungen nachgereicht (Beilagen 2 und 3).

Eine **schriftliche Stellungnahme** der Abgabenbehörde erster Instanz wurde dazu **nicht mehr** abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 23 der Bundesabgabenordnung sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist für die Abgabenerhebung das verdeckte Rechtsgeschäft maßgebend.

Zudem ist **gemäß § 21 BAO** für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen **in wirtschaftlicher Betrachtungsweise** jeweils der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform von Bedeutung.

Im konkreten Fall lagen Scheingeschäfte bzw. Scheinfirmen vor:

Durch die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung der Arbeitnehmer bei Scheinfirmen bzw. Firmen, die lediglich auf dem Papier bestanden, jedoch tatsächlich keine Leistungen erbringen und weder Sozial- noch Lohnabgaben abführen würden, sowie durch die Ausstellung sogenannter Deckungsrechnungen durch diese Firmen sollte verdeckt werden, dass

tatsächlich ein Beschäftigungsverhältnis zwischen dem vorgeblichen Personalleasingnehmer und dem auf dessen Baustelle tätigen Arbeitnehmer bestanden hat. Die fingierten Deckungsrechnungen sollten beim tatsächlichen Beschäftigten anstelle des von ihm getätigten Lohnaufwandes (der Lohnzahlungen) treten. Durch die äußere Erscheinungsform dieser Vorgangsweise soll das Dienstverhältnis des Beschäftigten mit den Arbeitnehmern durch das fingierte Dienstverhältnis zwischen dem Scheinunternehmer (vorgeblicher Personalgesteller) und dem Arbeitnehmer verdeckt werden. Die Lohnabgaben betreffend die ausbezahlten "Arbeitsentgelte" (Aufwand Deckungsrechnungen) sind daher der Bwin. vorzuschreiben. Abgesehen davon ist der in der Buchhaltung betreffend die "Scheinrechnungen" (=Deckungsrechnungen) verbuchte Aufwand gemäß § 162 BAO nicht abzugsfähig.

Diese **Betriebsprüfungsfeststellungen** werden vom Unabhängigen Finanzsenat (vgl. ziffernmäßige Darstellung -Beilage 1 zu dieser Berufungsentscheidung), als eindeutig und nachvollziehbar eingestuft, weil ein Abgaben- u. Sozialbetrug bei den hinter den „Vermittlern von Leihpersonal“ stehenden Scheinfirmen festgestellt werden konnte:

Weil die Gesellschaft betreffend Lohnauszahlungen bzw. - abrechnungen (Aufwand) über keine Betriebsausgabenbelege verfügt habe (bzw. verfügen konnte), musste sie entsprechende Betriebsausgabenbelege fingieren. Zu diesem Zweck hat sie sich von den Scheinfirmen (bei denen die Arbeitnehmer gemeldet gewesen seien) Leistungen (über Personalgestaltung erbrachte Leistungen) fakturieren lassen (fingierte Eingangsrechnungen – sogenannte **Deckungsrechnungen**). Die Höhe dieser Eingangsrechnungen (Deckungsrechnungen) hätten (da der Rechnungsaussteller – Scheinfirma – später ohnehin auch keinen Jahresabschluss erstellt und auch keine Ertragssteuern entrichtet habe) beliebig gestaltet werden können. Abgabenbehördliche Überprüfungsmaßnahmen betreffend diese (Schein-)Unternehmen mussten zwangsläufig ins Leere gehen, da sie in Ermangelung der Auffindbarkeit des Unternehmens bzw. wegen des Fehlens jedweder betrieblicher Unterlagen von vornherein scheitern mussten. Der obigen Eingangsrechnungen entsprechende Zahlungsfluss ist in der Folge ebenfalls (durch vorgetäuschte Barzahlungen) fingiert worden. Allgemein wird hiezu angemerkt, dass es systemimmanent bzw. typisch für einen derartigen Lohnabgabenbetrug sei, dass jene, die (bei vordergründiger Beurteilung aufgrund der fingierten Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse) die Lohnabgaben schulden würden, sich der Abgabenbehörde sowie auch der übrigen Behördenorgane entziehen würden. Nach Ansicht des Finanzamtes reichten die vorangeführten Umstände für sich aus, eine hinreichend konkrete Verdachtslage zu begründen.

Die **Ermittlungsergebnisse der Abgabenbehörde (Prüfungsfeststellungen)** betreffend der angeblichen Personalgesteller (missbräuchliche Anmelder) zeigten schlüssig, dass die

Gesellschaft **keine bzw. nur mangelhafte Erkundigungen über ihre Geschäftspartner eingeholt haben können**, bzw. sie auf die Einholung derartiger Auskünfte bewusst und aus naheliegenden Gründen **von vornherein überhaupt verzichtet** hat.

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

Die Verfahrensbestimmung des **§ 162 BAO** dient **auch der Erforschung der tatsächlichen Gegebenheiten und der Ermittlung der materiellen Wahrheit**. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist die Aufforderung zur Empfängerbenennung zumutbar und rechtmäßig gewesen. Da **eine Nennung der tatsächlichen Empfänger** (nur Kfz-Kennzeichen; es besteht die Möglichkeit, dass auch das Kfz gestohlen oder von jemanden anderen gefahren wurde usw.) **nicht erfolgt** sei, waren die **in Frage stehenden Betriebsausgaben zwingend nicht** anzuerkennen.

Die Berufungswerberin übersieht weiters, dass es sich beim Vertragspartner bzw. beim Empfänger der abgesetzten Beträge um Gesellschaften mit beschränkter Haftung, also um juristische Personen, handelte. Diese haben eine eigene Rechtspersönlichkeit und sind als solche Träger von Rechten und Pflichten, können sich also selbst berechtigen wie auch verpflichten. Nun stellte sich aber heraus, dass diese Gesellschaft, die als „Leistungserbringer“ aufschienen, eben nicht existierten oder nur zum Schein existierten (unter Vorspiegelung falscher Tatsachen bzw. von falschen Personen). Es ist also nicht möglich, dieses Rechtssubjekt nachträglich durch ein anderes Rechtssubjekt zu ersetzen. So wäre es ebenso wenig möglich, eine natürliche Person durch eine andere natürliche Person, abgesehen unter Umständen von etwaigen Irrtumsfällen, zu ersetzen. Wenn nun der Berufungswerber eine andere Person namhaft gemacht hätte, so benennt er damit lediglich einen "Vertreter" dieser Gesellschaft. Dies ist aber nach Ansicht des Referenten nicht ausreichend.

Nachdem nun vom Finanzamt festgestellt wurde, dass diese Firmen gar nicht existieren bzw. es sich um Scheinfirmen handelt, wurde lediglich ein gewisser Herr U. genannt. Dies ist eben – wie ausgeführt – keine ausreichende Empfängerbenennung.

Desweiteren war der Bwin. nicht bekannt, welche Stellung diese Kontaktpersonen in diesen Firmen innehatten. Ob der Herr CX tatsächlich der Empfänger der geleisteten Beträge war, kann letztlich nicht gesagt werden.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, als der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (vgl. VwGH v. 2.3.1993, 91/14/0144). Wie schon gesagt, handelt es sich aber bei der (den) namhaft gemachten Person(en) um Kontaktpersonen oder Vertreter der Empfänger, nämlich der bezeichneten jedoch nicht existierten juristischen Personen.

Gleichwohl nicht ausdrücklich gesetzlich normiert, kennt das österreichische Verfahrensrecht nach den Umständen des Einzelfalles erhöhte Mitwirkungspflichten, die bis zur Zeugenstelligmachung (VwGH v. 16.9.1992, 88/13/0248) oder zur Beweisvorsorgepflicht (VwGH v. 25.5.1993, 93/14/0069) reichen können. Sieht man diese Pflichten in Zusammenhang mit der Zumutbarkeit oder Möglichkeit, so kommt man zum Ergebnis, dass im vorliegenden Fall eine bestimmte Beweisvorsorge zum Tragen kommt. Die gesamten Darstellungen der Berufungswerberin erscheinen äußerst ungewöhnlich. Wenn sich also jemand in derartige Geschäfte einlässt -die Auftragserteilung an Arbeiter aus dem ehemaligen Jugoslawien an vorwiegend im Wiener Raum tätigen GmbHs erfolgte stets mündlich über Ansprechpartner vor Ort auf der Baustelle bzw. telefonisch (über Handy), die Firma wurde nie besucht oder besichtigt, Geschäftsführer bzw. Gesellschafter sind unbekannt, man kennt nur Kontaktpersonen, wie die Rechnungen letztlich zustande kamen, wurde nicht bekanntgeben. Auch unter Berücksichtigung der Besonderheiten der Baubranche ("Schwarzarbeit") musste damit zu rechnen sein, dass die bezahlten Beträge beim Empfänger keiner Besteuerung unterworfen werden bzw. mit den Empfängerfirmen etwas nicht in Ordnung sein kann. So kann jedenfalls verlangt werden, diesbezügliche Recherchen, etwa eine Firmenbuchabfrage, anzustellen. Tatsache bleibt also, dass Bezahlungen an ein nicht bestehendes Rechtssubjekt, eine Scheinfirma, geleistet wurden und den Anforderungen des § 162 BAO nicht Genüge getan wird, wenn Monate später ein „Ansprechpartner“ dieser Gesellschaften namhaft gemacht wird, zumal nicht gesagt werden kann, wer nun tatsächlich welche Beträge empfangen hat.

Im Zuge der **Niederschrift vom 29.10.2007** hat der Geschäftsführer der Bwin. angegeben, dass er **mit diesen Scheinfirmen wie folgt in Kontakt getreten sei:**

Mit der Fa. 3 GmbH bzw. später 7 GmbH sei er über einen gewissen U. oder M. " (von diesen habe er nur eine Handynummer, keine weiteren Informationen) in Kontakt getreten. Er habe diesen "U/M" auf einer Baustelle in Wien – als er damals noch für die Fa. O. tätig gewesen sei

– kennengelernt. Dieser sei der Polier bzw. Vorarbeiter der Fa. 3 GmbH und in späterer Folge der Fa. 7 Bau GmbH (Scheinfirma) gewesen und habe ihm angeboten, sollte er einmal Arbeiter brauchen, könne er sich einfach telefonisch an ihn wenden.

Verdächtige Person (?) U, geb. 000001:

Der Geschäftsführer der Bwin., Herr V., führt an, dass diese Person sein Ansprechpartner gewesen sei. Auf die Niederschrift mit U vom 28.05.2008 (Beilage 5) wird verwiesen (darin wurde ua. von U ausgeführt, er kenne Herrn V. nicht).

Beide Herren widersprechen sich somit.

§ 167 (1) BAO: *Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.*

§ 167 (2) BAO: *Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*

§ 119 (1) BAO: *Grundsätzlich hat der Abgabepflichtige gemäß § 119 Abs. 1 BAO die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.*

Dem Referenten liegen jedoch keine Entscheidungen von Gerichten in der Form etwa vor, dass Herr U der Betrüger sei. Vielmehr liegt eine Benachrichtigung der Staatsanwaltschaft Y v. 26.11.2008 (Beilage 2 zu Anlage 2) vor, in der ein Verfahren gegen ihn eingestellt wurde.

Auf der anderen Seite wird hinsichtlich der nicht vorhandenen Glaubwürdigkeit von Aussagen des Hrn. V auf die Beilagen 4 u. 5 hingewiesen - im Zusammenhang mit einem Zollvergehen des Hrn. V.).

Zur **Steuerehrlichkeit des abgabepflichtigen Unternehmens bzw. des Geschäftsführers Herrn V.** wird auf die Niederschriften vom 15.10.2007 (2x) sowie auf die Niederschriften vom 10.03.2008 hingewiesen (**Beilage 6**). In **Zusammenarbeit mit der Zollfahndung** wurden Erhebungen bezüglich "Heizöleinkauf" (für die Firmenfahrzeuge, Estrichpumpen usw.) durchgeführt. Im Zuge dieser Erhebungen ist festgestellt worden, dass Herr V. den Tankstellenbesitzer – wo vorwiegend getankt worden sei (und zwar die Tankstelle S. in W.) – zunächst unter Druck gesetzt habe, damit diese die Finanzverwaltung nicht die einzelnen Lieferscheine, auf denen der Einkauf/Heizöl – nicht wie von Herrn V. behauptet Diesel – hervorgeht, auszuhändigen. Die **zunächst gemachten Angaben v. 15.10.2007 (Beilage 4) wurden später in einer weiteren Niederschrift v.10.03.2008 (Beilage 6)**

vom Geschäftsführer widerrufen. Die **Glaubwürdigkeit** des Hrn. V. wurde daher schwer erschüttert. Das anlässlich der **Erörterung vom 22.03.2011** vorgelegte Foto (die beiden Herren gemeinsam in einem Lokal) zum Beweis dafür, dass die von U., geb. 000001, getätigten Aussagen, „dieser kenne den Geschäftsführer der Bwin nicht“ (Beilage 6), falsch sei, ist kein stichhältiges Beweismittel. Genauso gut könnte diese „Foto-aktion“ abgesprochen sein. Die strafrechtlichen Verfahren gegen den Herrn U wurden eingestellt. Aussagen dafür, dass dieser der „böse Bube“ gewesen sei und den Geschäftsführer der Bwin. gleichsam „hineinlegte“, wurden zwar immer wieder behauptet, Beweise dafür aber blieb die Bwin. letztlich schuldig. Die im Übrigen letztlich vom Geschäftsführer der Bwin. nicht bestrittene Tatsache des Zollvergehens spricht für sich und darf bei der Gesamtwürdigung des Falles nicht außer Acht gelassen werden.

Die Abgabenbehörde II. Instanz geht jedoch nicht so weit, den Geschäftsführer der Bwin. als „Drahtzieher“ für den gegenständlichen Abgabenbetrug einzustufen. Durch die nicht nachvollziehbare Form der Auftragsaquiration ist jedoch sein Verhalten dazu geeignet, „steuerschonende Geschäftsabwicklungen“ zu begünstigen.

Sorgfaltspflichten für einen Unternehmer

Als Mindestsorgfalt eines ordentlichen Unternehmers ist bei derartigen Fällen zumindest die Überprüfung der von einem Machthaber (Kontaktperson) beherrschten Firmen zu verlangen (*Welche Firmen stehen hinter den jeweiligen Vermittlern, die der Geschäftsführer, Herr V., vor Ort auf den jeweiligen Baustellen angetroffen hat?*).

Verdachtsmomente, bei denen beim Geschäftsführer der Bwin. die „Alarmglocken“ schrillen hätten müssen, lagen wie folgt vor:

- Berücksichtigung der Besonderheiten der Baubranche („Schwarzbaustellen“ kommen häufig vor)
- Art der Kontaktaufnahme :kein direkter Firmenkontakt ,lediglich mit einem „Machthaber“ , dessen Identität zunächst gar nicht geprüft wurde (Ausweis!) und erst im Nachhinein lediglich das Kfz-Kennzeichen der Abgabenbehörde bekannt gegeben wurde und damit die weiteren Erhebungen somit der Abgabenbehörde überlassen hatte
- nicht erkannte Auffälligkeiten, da auf dem Rechnungskopf verschiedener (angeblicher) Firmen gleiche Adressen (!) aufschienen (Fa. 7 GmbH und Fa. 9 GmbH)
- keine Überprüfung von Ausweisen der eingesetzten Arbeitnehmer (Fremd-„Leasing“-Personal)

- Höhe der in Rechnung gestellten Summen , auch wenn diese Rechnungen scheinbar alle formellen Rechnungsvoraussetzungen aufweisen (auch gefälschte Rechnungen sind gerade in der Baubranche (nicht nur , um zum Vorsteuerabzug zu gelangen) denkbar);

-Überprüfung der Gewerbeberechtigungen (man hätte zB darauf kommen können, dass gar keine Baugewerbeberechtigung vorhanden gewesen wäre (Gastro-Gewerbe bei einer Scheinfirma)

-keine (nicht einmal ansatzweise) Dokumentation des geschäftlichen Kontaktes von der Auftragsannahme, Auftragsschreiben, Auftragsbearbeitung, bis hin zur Endabrechnungen

-keine Führung von Bautagebüchern (aus denen Anzahl der Arbeitnehmer pro Partie bzw. Arbeitsstunden hervorgegangen wären)

-insbesondere bei Kontaktaufnahme mit zB. ausländischen Firmen (FaIE. - italienische Firma) unterlassene Überprüfung des ausländischen Sitzes bzw. des Feststellens des Ortes der Geschäftsleitung trotz anzuerkennender Dienstleistungsfreiheit).

-mehrfache Inanspruchnahme von Arbeitnehmern über Vermittlung von Kontaktpersonen , wobei die dahinter stehenden Scheinfirmen nicht näher überprüft wurden.

Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass die abgabepflichtige Gesellschaft von diesen Malversationen keine Kenntnis gehabt hätte, müsste die Frage, ob die steuerpflichtige Firma **alle Maßnahmen getroffen** habe, die von ihr von der Abgabenbehörde **vernünftigerweise verlangt** hätten werden können, aufgrund der vorstehenden Ausführungen **eindeutig verneint** werden. **Der Auftrag zur Empfängerbenennung** sei nur dann unerfüllbar bzw. unzumutbar, wenn es dem Unternehmer unverschuldet und tatsächlich unmöglich sei, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen.

Im vorliegenden Fall sei es jedoch in der Macht des Steuerpflichtigen gelegen, die Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger gehindert hätten, abzuwenden, in dem auf die Überprüfung von Ausweisdokumenten verzichtet worden ist. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher von einem zumindest sorglosen Verhalten der Bwin aus, da sie die Mindestanforderungen eines ordentlichen Unternehmers (Einholung von Erkundigungen zur Überprüfung der beteiligten Baufirmen) nicht angewendet hatte.

Auf ein Wissen - Müssen um den Abgabebetrag der hinter den jeweiligen Kontaktpersonen stehenden Scheinfirmen kommt es daher nicht mehr an.

Das **vorgebrachte Argument des Zeitdrucks in der Baubranche** , warum der Geschäftsführer keine Erkundigungen eingeholt habe, wird vom Referenten als bloße

Schutzbehauptung gewertet. Wer sich in der Baubranche (aber auch in anderen Branchen) auf seine Geschäftspartner einlässt, muss vorher zumindest gewisse Sorgfaltspflichten einhalten. Tut er es nicht, trägt er auch mögliche weitergehende Risiken.

Der Geschäftsführer führte im Verfahren aus, von **derartigen Malversationen nichts gewusst zu haben** bzw. in **die Betrugs-kette nicht eingebunden gewesen zu sein**. **Dies** müsste im Abgabenverfahren jedoch nicht nur behauptet werden, sondern **auch nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht** werden. **Dies ist der Bwin nicht gelungen**. Nicht einmal eine nur ansatzweise Dokumentation der Geschäftsanbahnung konnte vorgelegt werden.

Es ist **nicht ausreichend**, wenn die steuerliche Vertretung in der Berufung bzw. in den weiteren Stellungnahmen vom 12.05.2011 sowie vom 13.10.2011 ausführt, dass der Geschäftsführer der Bwin. **in Zukunft kooperative Zusammenarbeit** ankündigt, um die seiner Meinung nach „steuerschädlichen Subjekte“ aus dem Wirtschaftsverkehr zu entfernen, **wenn vorher die Mindestsorgfalt unterlassen wurde**. Diese Einsicht ist im Abgabenfestsetzungsverfahren zu spät und könnte allenfalls im Nachsichtsverfahren eine Rolle spielen.

Schätzung

(50 % der Zahlungen wurden von der Betriebsprüfung als Lohnaufwand gewinnmindernd anerkannt)

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Der Ansatz der Betriebsprüfung berücksichtigt bereits einen „Abschlag“, da 50 % der Zahlungen als Lohnaufwand (und somit als Betriebsausgabe gewinnmindernd) eingestuft wurden. Die Betriebsprüfung reduzierte somit die Gewinnerhöhungen im Berufszeitraum. Auch eine Abänderung zuungunsten des Bwin. wäre möglich gewesen. Davon wurde aber vom Unabhängigen Finanzsenat Abstand genommen.

Zusammenfassung

Durch die getroffene Konstruktion wurden in Verbindung mit der nachfolgenden Auflösung (Insolvenzen) der jeweiligen Baufirmen (vorwiegend im Wiener Raum) bzw. der Nichtgreifbarkeit der jeweiligen Verantwortlichen Abgaben nicht abgeführt. Auch andere Behörden wie zB Sozialversicherung ist dieser Abgaben- und Sozialbetrug hinlänglich bekannt.

Der **gegenständliche Berufungsfall reiht sich somit in die Fälle von Betrugsfällen** ein, deren Bekämpfung oberstes Ziel jeder Finanzverwaltung sein muss. Dies dient vor allem dazu, seriöse Wirtschaftsbetriebe auf dem Bauwesen bzw. legale Arbeitskräfteüberlasser, die sich an alle gesetzlichen (steuerliche wie auch sozialversicherungsrechtliche und arbeitsrechtliche bzw. gewerbebehördlichen) Vorschriften halten, nicht zu benachteiligen. Das Abgabensicherungsgesetz 2007 bzw. die eingeführte Auftraggeberhaftung für Lohnabgaben bei Bauleistungen (§ 82 a EStG idF BBKG 2010/105 (=Betrugsbekämpfungsgesetz) sowie § 67a ff ASVG idF AuftraggeberInnen-Haftungsgesetz, BGBl I 2008/91 v.02.07.2008) sowie gesetzliche Vorschriften zur Beschäftigung von Ausländern zeigen diese- im Lichte der immer häufiger auftretenden Betrugsfälle - verstärkten Bemühungen des Gesetzgebers.

Aus den angeführten Gründen war **daher spruchgemäß** zu entscheiden.

Beilagen:

Ziffernmäßige Darstellung (Punkt C des BP-Berichtes v. 28.02.2008)

Vorhaltsbeantwortung vom 12.05.2011 (samt 8 Anlagen)

Vorhaltsbeantwortung vom 13.10.2011

Niederschrift vom 15.10.2007 (2 Niederschriften)

Niederschrift vom 10.03.2008 (Widerruf der ersten Aussagen der Niederschrift vom 15.10.2007 durch Hrn. V.)

Niederschrift v. 28.05.2008 mit U

Linz, am 13. Dezember 2011