

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache S. Bau GmbH, Wien, vertreten durch WTHD Herbert Duffek GmbH Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, Neubaugasse 25/1/5, 1070 Wien, gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 09.11.2011 betreffend Körperschaftsteuer 2008 und vom 21.09.2011 betreffend Körperschaftsteuer 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), die S. Bau GmbH, mit dem Betriebsgegenstand "Baugewerbe", betreibt das Gewerbe seit dem 09.06.2008 (Eröffnungsbilanz).

Laut Firmenbuch ist Herr N. S. seit 14.06.2008 Gesellschafter und Geschäftsführer der S. Bau GmbH.

Für das Jahr 2008 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von Euro 9.286,25 und für das Jahr 2009 in Höhe von Euro 64.657,10 erklärt.

Im Jahr 2011 (Prüfungsbeginn 05.04.2011) fand eine Betriebsprüfung statt.

Laut dem Bescheid über den Prüfungsauftrag war Gegenstand der Prüfung die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer für 2008 bis 2009.

Ausgeführt wurde, dass der begründete Verdacht bestehe, dass die Bf. ein Teil einer kriminellen Organisation im Baugewerbe sei. In dieser Funktion werde die Fa. S. Bau GmbH (Bf.) verdächtigt, dass sie Scheinrechnungen in ihr Rechnungswesen aufgenommen habe.

Laut Ausführungen der STA Wien, GZ z betreffend die Jahre 2008 und 2009 sei Herr N. S. dringend verdächtigt, sich als verantwortlicher Geschäftsführer der Firma S. Bau GmbH, etabliert in Wien, des gewerbsmäßigen Betruges, der Veruntreuung, des Sozialbetruges und der Steuerhinterziehung nach dem FinStG schuldig gemacht zu haben, weil er in der Zeit von 23.09.2008 bis 16.11.2009 von der Scheinfirma E. Bau GmbH, Adresse, zahlreiche Scheinrechnungen gekauft und dafür Überweisungen in der Höhe von €

1.085.391,95 Millionen Euro durchgeführt habe, um damit Ausgaben vorzutäuschen, die die Firma S. Bau GmbH in dieser Form nicht gehabt habe.

In dem Bericht wurde weiters Folgendes (auszugsweise) ausgeführt:

"Die überwiesenen Beträge wurden vom Konto der Fa E. bar behoben und - abzüglich einer "Provision" in der Höhe von 10% für HN - offensichtlich bar an N. S. zurückbezahlt, womit er sich widerrechtlich einen Vermögensvorteil in der Höhe von 1.085.391,95 Million Euro verschafft habe.

...

Die eingetragenen, vorgeschobenen Geschäftsführer der Firma E. Bau GmbH, AE bis 01.10.2009 und JS alias DS ab 02.10.2009 sowie der faktische Machthaber HN vermutlich ab 2002, wurden bezüglich der Ausstellung von Scheinrechnungen und der Barbehebungen bereits am 12.04.2011 wegen Verdacht der Geldwäsche und des Betruges unter der GZ BE der STA Wien zur Zahl z angezeigt.

Beweismittel

Im Zuge von Erhebungen gegen BK ua wegen Verdacht des Sozialbetruges ua Delikte - GZ g der StA Wien - gab der Beschuldigte niederschriftlich an, dass über das Konto der Firma E. Bau GmbH, etabliert in Adresse, monatlich Beträge von Euro 300.000 bis 400.000 mit Scheinrechnungen verschoben wurden.....

Dazu muss angezeigt werden, dass auch N. S. im Abschlussbericht als Mitglied der kriminellen Organisation den BK nach § 278a StGB angezeigt wurde.

Aufgrund dieser Angaben wurden vom Landeskriminalamt NÖ- Ermittlungsbereich 5 - Betrug Erhebungen aufgenommen und die Öffnung des Geschäftskontos der Firma E. angeregt. ...

Dabei konnte festgestellt werden, dass die Firma S. Bau GmbH in der Zeit von 13.10.2008 bis 16.11.2009 insgesamt Euro 1.085.391,95 an die Firma E. überwiesen hat....

Folglich wurde N. S. ersucht, die in der Buchhaltung der Firma S. enthaltenen Eingangsrechnungen von der Firma E. in Kopie für die weiteren Erhebungen zur Verfügung zu stellen. Diese Rechnungen wurden von der Steuerberatungskanzlei Dr. Rogy zur Verfügung gestellt.

Da Herr N. S. behauptete zu diesen Rechnungen keine Wochenberichte/Regiezettel zu haben, aus denen ersichtlich ist, welche Arbeiter die Leistungen erbracht haben, wurde er aufgefordert, die Auftraggeber der Firma S. bekannt zu geben, um dort diese Wochenberichte/Regiezettel einzuholen.

Von der Steuerberatungskanzlei wurden für den Zeitraum September 2008 bis November 2009 insgesamt 61 Rechnungen der Firma E. ausgefolgt. Daraus ist ersichtlich, dass die Firma E. für 30.100,5 Facharbeiter-, 530 Kranfahrer- und 15.806,5 Hilfsarbeiterstunden insgesamt 46.437 Stunden, verrechnet hat.

Überwiesen wurden an die E. Bau GmbH insgesamt 1.085,391,95 Euro

...

Bei der WGKK konnte erhoben werden, dass die Firma E. im Jahr 2008 ab Juni überhaupt keine und im Jahr 2009 lediglich 8 Arbeiter kurzzeitig angemeldet hatte, die bei einer täglichen Arbeitszeit von 8 Stunden (auch am Samstag und Sonntag) insgesamt 2720 Stunden geleistet haben können.

....

Jedenfalls ist anhand der vorliegenden Stundenzettel und ELDA Anmeldungen belegt, dass kein Arbeiter der Firma E. Bau GmbH auf den Baustellen der Firma S. tätig war, weshalb die vorliegenden Rechnungen als Scheinrechnungen anzusehen sind, weil die Firma E. keine Leistung erbracht hat.

....

Dokumentation der Geldrückflüsse

Aus dem Konto der Firma E. Bau GmbH ist ersichtlich, dass N. S. als verantwortlicher der Firma S. Bau GmbH in der Zeit von 23.09.2008 bis 16.11.2009 insgesamt Euro 1.085.391,95 überwiesen hat.

Bemerkenswert erscheint dabei, dass die überwiesenen Beträge noch am selben Tag oder doch zumindest zeitnah innerhalb weniger Tage bar oder mit Schecks wieder behoben wurden.

Daraus ergibt sich der dringende Verdacht, dass die überwiesenen Beträge abzüglich einer "Provision" ungerechtfertigt an N. S. in bar zurückbezahlt wurden."

Dazu wurde ein Auszug aus dem Konto der Firma E. Bau GmbH für den Zeitraum 23.08.2008 bis 18.11.2009 angeschlossen aus dem die Überweisungen der Firma S. und die dazu festgestellten Barbehebungen und Scheckeinzahlungen erkennbar sind.

Herr N. S. wurde am 03.03.2011 und 06.05.2011 als Beschuldigter vom Landeskriminalamt EB 5 -Betrug vernommen, wobei er nicht geständig war und behauptete, dass es sich keinesfalls um Scheinrechnungen gehandelt habe. Er habe einen Vertrag mit der Firma E. gehabt, welche die Arbeiten mit Eigen- oder Fremdpersonal erledigt habe, wobei sein Ansprechpartner HN war.

Er habe die Firma E. als Subunternehmer genommen, da sie für ihn eine ordnungsgemäße Subfirma gewesen sei.

Zu dem Vorhalt dass sich aus dem Sachverhalt der dringende Verdacht ergebe, dass er

- a) Arbeiter beschäftigte, die er bei verschiedenen Scheinfirmen gegen ein Entgelt in der Höhe von bis zu 400,00 Euro pro Mann und Monat angemeldet und
- b) die von diesen Arbeitern erbrachte Leistung mit Rechnungen der Firma E. Bau GmbH als Leistung eines Subunternehmers in der Buchhaltung aufgenommen habe

und so

- die Sozialabgaben (GKK, BUAK und Lohnsteuer) für die Arbeiter hinterzogen und somit Scheinrechnungen der Firma E. Bau GmbH in der Buchhaltung habe, um damit Ausgaben vorzutäuschen, die die Firma S. nicht hatte, um Steuern in beträchtlicher, bisher nicht bekannter Höhe zu hinterziehen gab der Bf. an:

"Dazu gebe ich an, dass dies nicht so stimmt. Ich habe mir wie bereits erwähnt Unbedenklichkeitsbescheinigungen vor Zahlung bzw. Überweisung einer Rechnung vorlegen lassen und alle Rechnungen über Telebanking bezahlt. Ich habe keinesfalls für die Anmeldung eines Arbeiters bei einer Scheinfirma Zahlungen geleistet oder Scheinrechnungen gekauft."

Laut Betriebsprüfungsbericht vom 28.10.2011 wurden den folgenden steuerliche Feststellungen die vorstehenden Ausführungen der STA Wien und die Beschuldigtenvernehmungen zugrunde gelegt:

"Tz 1 Finanzstrafverfahren

Die Prüfung der S. Bau GmbH hat aus folgenden Gründen in Anwendung des § 99 FinStrG stattgefunden:

- 1) Der Abgabenbehörde war bei Ausstellung des Prüfungsauftrages bekannt, dass unter GZ g der STA gegen Herrn BK ein Strafverfahren eingeleitet war, in dessen Verlauf (auch) Hr. N. S. - der Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft - einvernommen worden war. Darüberhinaus wird Hr. S. unter GZ z bei der STA Wien als Beschuldigter ua. wegen dringenden Verdachts der Abgabenhinterziehung geführt.
- 2) Der Abgabenbehörde sind weiters die Protokolle des Landeskriminalamtes des Landespolizeikommandos NÖ (LKA) bekannt, die die Vernehmung von Hrn. S. am 3.3.2011 und am 6.5.2011 wiedergeben.

TZ 2 Nichtabzugsfähige Aufwendungen

- 1) Die geprüfte Gesellschaft S. Bau GmbH (S.) hat in den Jahren 2008 und 2009 Eingangsrechnungen erhalten, auf denen als Rechnungsaussteller die Fa. E. Bau GmbH genannt ist und mit welchen Subunternehmerleistungen an S. abgerechnet worden sind. S. hat die Rechnungsbeträge als Fremdleistung erfasst und als Betriebsausgaben in Abzug gebracht. Die in Rechnung gestellten Leistungen sind unter Anwendung des § 19 Abs. 1 a UStG umsatzsteuerfrei ausgewiesen; S. hat entsprechend daraus keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht.
- 2) Unter den Eingangsrechnungen befinden sich auch solche, die Bauvorhaben betreffen, welche aus Aufträgen der Fa. LG GmbH an die geprüfte Gesellschaft stammen. Aus diesen Aufträgen haben sich Umsätze von S. in Höhe von € 321.138,17 in 2008 und € 714.432,64 in 2009 ergeben, die allesamt zutreffend als Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG erfasst worden sind.
- 3) Dem Finanzamt liegen Erhebungsergebnisse des Landeskriminalamtes des Landespolizeikommandos NÖ (s. Tz 1) vor, aus denen sich ergibt, **dass auf sämtlichen Baustellen aus diesen Aufträgen** in keinem einzigen Fall Personal oder Subauftragnehmer der E. eingesetzt waren.
- 4) Nach § 162 BAO sind Empfänger von Aufwendungen von demjenigen, der die Aufwendungen geltend macht, genau zu bezeichnen. Zuletzt hat Hr. S. in einer im FA 9/18/19/Klosterneuburg stattgefundenen Besprechung, an der sein steuerlicher Vertreter

und von Seiten des FA auch eine Vertreterin der Strafsachenstelle teilgenommen haben, erklärt, er habe sich um das Personal auf den Baustellen nicht weiter gesorgt, sondern sich auf E. verlassen.

5) Die Rechtsprechung zu § 162 BAO verlangt, dass die Empfänger von Aufwendungen zugleich auch die Leistungsausführende sein müssen. Eine "formale Existenz" in Form öffentlichen Registrierung genügt nicht.

6) Aus den Erhebungen des LKA geht jedoch hervor, dass E. bezüglich Aufträge LG GmbH nicht als ausführendes Unternehmen angesehen werden kann. Die in diesem Zusammenhang unter Fremdleistungen geltend gemachten Betriebsausgaben sind daher im Jahr 2008 in Höhe von € 149.436,80 und im Jahr 2009 in Höhe von € 213.684,90 nicht abzugsfähig.

Steuerliche Auswirkung

Zeitraum 2008 € 149,439,80

Zeitraum 2009 € 213.684,90.

Die Zusammensetzung der nicht abzugsfähigen Aufwendungen ist aus der Beilage E 1 zur Niederschrift zu ersehen.

TZ 3 ..."

(**Beilage E 1** befindet sich am Ende der Entscheidung als ein Anhang zu dem Erkenntnis.)

Das Finanzamt erließ Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die dem (vorstehenden) Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Die oa. Aufwendungen für die Fremdleistungen der Firma E. Bau GmbH an Baustellen der Firma LG wurden nicht anerkannt.

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 wurde folgende Berufung, nunmehr Beschwerde, eingebracht:

Sie richtet sich gegen die von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Betriebsausgaben in den Jahren 2008 und 2009 lt. Tz 2 im oa. Prüfungsbericht.

Als weitere Begründung zu der Berufung führte der Vertreter ergänzend aus:

"Herr N. S. war vor der Gründung seiner Bau GmbH im Angestelltenverhältnis in einer Baufirma beschäftigt. In dieser Zeit hatte Herr S. mit mehreren Baufirmen Kontakt, unter anderem mit der Firma E. Bau GmbH. Die E. Bau GmbH hat damals unter anderem auf einer Baustelle der St. und Firma V. gearbeitet.

Als Herr N. S. die S. - Bau GmbH gründete, hat er sich auf der Suche nach einem Bauunternehmen gemacht, das seiner Firma Personal zur Verfügung stellen kann. Herr S. wollte soweit flexibel bleiben, dass er nicht zu viel Personal und zu wenig Aufträge hätte. So konnte er ohne größeren Druck einen Auftrag annehmen oder ablehnen.

Die Firma S. - Bau GmbH hat von der Firma E. Bau GmbH Anfang August 2008 ein Anbot für die Überlassung von Arbeitskräften gestaffelt nach Vorarbeitern, Kranfahrern, Facharbeitern und Hilfsarbeitern erhalten. Nach genauerer Berechnung der dadurch anfallenden Kosten hat die Firma S.-Bau GmbH und die Firma E. Bau GmbH am 2. Oktober 2008 einen Werkvertrag abgeschlossen, aus dem ersichtlich ist, dass die zur Verfügung gestellten Arbeitskräfte vor Beginn der Arbeiten bei der Bauleitung namhaft zu machen sind. Außerdem sind weitere Unterlagen ohne jegliche Aufforderung der Bauleitung vorzulegen, aus denen ersichtlich ist, dass diese Personen eine Arbeitserlaubnis, Aufenthaltserlaubnis, Beschäftigungsbewilligung, Befreiungsschein, Dienstzettel, Anmeldung zur SV, EU-Entsendebestätigung oder dergleichen haben.

Zur Sicherung hat die Firma S. - Bau GmbH in regelmäßigen Abständen eine Unbedenklichkeitsbescheinigung vom Finanzamt, WGKK sowie der BUAK von der E. Bau GmbH verlangt und erhalten. Unbedenklichkeitsbescheinigungen liegen vom Finanzamt für folgende Daten vor: 20. Oktober 2008, 19. November 2008, 18. Dezember 2008, 13. Februar 2009, 26. März 2009, 20. Mai 2009 und 4. August 2009. Die Firma S.-Bau GmbH hat jeweils 6 Unbedenklichkeitsbescheinigungen von der WGKK und der BUAK zu unterschiedlichen Daten. Außerdem liegt die Kopie der Aufnahme der E. GmbH in die HFU-Gesamtliste von Dienstleistungszentrum vom 6. September 2009 vor. Weiters gibt es Kopien der Abfrage der HFU-Liste zum 15. Oktober 2009, 23. November 2009 und 31. Dezember 2009, woraus ersichtlich ist, dass die Firma E. Bau GmbH sich zu diesen Daten in der HFU-Gesamtliste gefunden hat.

Die Betriebsprüfung hat nun die Rechnungen der Firma E. Bau GmbH nicht anerkannt, weil dem Finanzamt Erhebungsergebnisse des Landeskriminalamtes der Landespolizeikommandos NÖ vorliegen, wonach auf den Baustellen in keinem einzigen Fall Personal oder Subauftragnehmer der E. Bau GmbH eingesetzt waren. Die Erhebungen des LKA stützen sich laut der Betriebsprüfung vom 21. November 2011 auf Aufzeichnungen des Überwachungspersonals der Firma LG GmbH. Da wir die Namen der Personen nicht vorgelegt bekommen haben, können wir dazu keine Stellung nehmen.

Die Betriebsprüfung stützt sich nun auf § 162 BAO. Die Fremdleistungen werden nicht anerkannt, da das Finanzamt davon ausgeht, dass der Rechnungsaussteller bzw. Zahlungsempfänger (E. Bau GmbH) nicht Leistungen tatsächlich erbracht hat. Weiters wird auf ein Erkenntnis des VwGH vom 17.11.2005, 2001/13/0247 verwiesen. In diesem Erkenntnis wird erklärt, dass die Beschwerdeführerin keinen nachvollziehbaren Schluss auf die Leistungserbringung der I. Ltd. hätte ziehen können.

Die Firma E. Bau GmbH war eine Baufirma mit Büro in Adresse. Herr S. war in diesem Büro. Er kannte diese Baufirma von früher. Die Firma E. Bau GmbH hat Arbeitnehmer beschäftigt. Es war also keine Frage, ob diese Firma Bauleistungen erbringen kann. Außerdem war im Werkvertrag vereinbart, dass die Arbeitskräfte sich beim Polier mit entsprechenden Dokumenten melden müssen. Herr S. ist davon ausgegangen, dass der Polier oder ein entsprechendes Überwachungspersonal auf den Baustellen die Papiere und Sozialversicherungs-Anmeldungen bei der E. Bau GmbH bzw. Werkverträge von

Subunternehmer der E. Bau GmbH überprüfen wird und muss. Daher hat Herr S. diese Arbeiten nicht noch einmal kontrollieren wollen.

Zusammenfassend ist daher zu sagen:

Die Firma S.-Bau GmbH hat im Werkvertrag mit der Firma E. Bau GmbH vereinbart, dass die überlassenen Arbeitskräfte sich mit sämtlichen Papieren beim Polier der Baustelle melden müssen. Weiters müssen die Subunternehmer sich mit dem Werkvertrag beim Polier melden. Somit hatte Herr S. eine Kontrolle der beschäftigten Personen. Dass diese Kontrolle anscheinend versagt hat, davon hatte Herr S. keine Kenntnis.

Herr S. hat mehrere Male Unbedenklichkeitsbescheinigungen vom Finanzamt, der WGKK und der BUAK eingeholt, damit er die Kontrolle hatte, dass die Firma E. Bau GmbH keine Rückstände bei der öffentlichen Stelle hat und somit noch immer ein verlässlicher Partner war.

Weiters konnte Herr S. davon ausgehen, dass eine Wiener Baufirma, die bereits seit Jahren besteht und über die vom Finanzamt, der WGKK und BUAK nur positive Rückmeldungen kamen, die Leistungen nicht ordnungsgemäß erbringen würden."

Als Beilagen wurden das Anbot vom 01.08.2008 und der Werkvertrag vom 02.10.2008 der Firma E. Bau GmbH und Unbedenklichkeitsbescheinigungen vom FA, WGKK, BUAK sowie HFU-Liste vorgelegt.

Aus dem Werkvertrag geht ua. hervor,
wie hoch der Stundenlohn für bestimmte Arbeiter ist,
dass die Rechnungslegung nach "Allgemeinen Bedingungen für Professionistenleistungen der VIBÖ" zu erfolgen habe,
die Überprüfung des Baustellenpersonals vor Beschäftigungsbeginn, und die Einhaltung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Beschwerde wurde - wie auch bereits im Zuge der Betriebsprüfung - ausgeführt:

"Der Werkvertrag vom 02.10.2008, die UB, die Bestätigung des Dienstleistungszentrums AuftraggeberInnenhaftung vom 8.9.2009 (ein knappes Jahr nach Abschluss des Werkvertrages) über die Aufnahme der E. in der HFU-Gesamtliste und später datierten Anfrage an das Dienstleistungszentrum sind der Berufungsschrift beigelegt worden. Allerdings ist auf folgendes hinzuweisen:

- die UB geben regelmäßig nur über das Nicht-Bestehen eines Abgabenrückstandes der angefragten Person zum Zeitpunkt der Ausstellung dieses Dokuments Auskunft und sind kein Attest über sonstige "Unbedenklichkeiten"
- die Aufnahme der HFU-Gesamtliste erfolgt nur (abgesehen von einer Wartefrist) im Zusammenhang mit dem Nicht-Bestehen eines Abgabenrückstandes (§ 67b Abs. 1 ASVG)

In beiden Fällen ist kein Vertrauensschutz im Hinblick auf die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen an Personen gegeben, für die UB ausgestellt oder die HFU-Gesamtliste aufgenommen worden sind. Im Fall der HFU-Gesamtliste besteht nur

ein Vertrauensschutz von Auftraggebern im Hinblick auf ihre Haftungsfreistellung von Beiträgen an Krankenversicherungsträgern (§ 67a Abs. 3 ASVG)

- Zu beurteilen war im Rahmen der Prüfung, ob E. (direkt oder indirekt) die im Prüfungsbericht bezeichneten Leistungen auf den Baustellen der LG GmbH erbracht haben kann. Die Erhebungen des LKA NÖ haben zu Tage gebracht, dass bei einem Volumen von € 363.121,70, die auf den Aussteller E. lautenden Rechnungen bezüglich LG GmbH ergeben, dass in keinem einzigen Fall Personal der E. selbst oder von Subauftragnehmern der E. eingesetzt war (s. Tz 2 Pkt 4 des Prüfungsberichtes). Dieses Erhebungsergebnis als Beweismittel war für die Bp ausschlaggebend dafür, in Anwendung des § 162 BAO Herrn S. darüber (in einer Besprechung im Finanzamt am 17.10.2011) in Kenntnis zu setzen und ihn zu befragen, wer tatsächlich leistungsausführende(n) Person(en) gewesen ist/sind. Herr S. hat sich dazu in einer Form geäußert, dass er sich auf die Vertragstreue der E. habe verlassen müssen und deswegen keine eigenständige Kontrollmaßnahmen mehr ergriffen habe (s. Tz Pkt 5 des Prüfungsberichtes).
- Der Bf. führt in der Argumentation lediglich äußere Umstände an (Pkt. 2 der Stellungnahme), kann aber für die Leistungserbringung durch E. bzw. durch deren Subauftragnehmer keine Nachweise erbringen. Sie räumt nach Ansicht der Bp sogar implizit ein, dass E. (direkt oder indirekt) die Leistungen nicht erbracht haben könnte, wenn sie ausführt, "dass diese Kontrolle (ob nämlich Personal der E. oder ihrer Subauftragnehmer eingesetzt war) anscheinend versagt hat"

Zu den Ausführungen der Bf., dass sie, da die Namen der Personen, die das LKA NÖ erhoben hat, ihr nicht bekanntgegeben worden seien, keine inhaltliche Aussage betreffend die Leistungserbringung durch die Firma E. treffen könne, hält die Bp - ebenfalls wie bereits im Zuge der Prüfung - entgegen:

"Auch wenn Herrn S. Personen aus der Liste des LKA bekannt sind, kann das der geprüften Gesellschaft nach Ansicht der Bp in Bezug auf E. (Anerkennung des Fremdleistungsaufwandes) nicht weiterhelfen. Die Personen müssten dann direkt in Diensten der S. gestanden haben, was aber nach Auswertung der Prüfungsunterlagen nicht zutrifft."

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dez. 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO beim Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die von der Bf. an die Firma E. Bau GmbH bezahlten Fremdleistungen (Bauleistungen) betreffend die Baustellen der **Firma LG** steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben sind und gewinnmindernd geltend gemacht werden können.

Ausgehend vom Inhalt der Verwaltungsakten, den Erhebungen der Betriebsprüfung, der Beschwerde und den Ergänzungen wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Beschwerdeführerin (Bf.), die S. Bau GmbH, deren Unternehmenstätigkeit das Baugewerbe ist, betreibt das Gewerbe seit dem 09.06.2008 (Eröffnungsbilanz).

Im Firmenbuch war (und ist) Herr N. S. als Gesellschafter und Geschäftsführer eingetragen.

Für das Jahr 2008 erklärte die Bf. ein Gesamtgewinn in Höhe von Euro 9.286,25 und für das Jahr 2009 in Höhe von Euro 64.657,10.

Bei der Bf. fand für die Jahre 2008 und 2009 eine Betriebsprüfung statt.

Im Zuge dieser Betriebsprüfung wurde ermittelt, dass im Jahr 2008 € 149.436,80 und 2009 € 213.684,90 Aufwendungen für Fremdleistungen (Bauleistungen) betreffend Baustellen der Firma LG an die Firma E. Bau GmbH als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden.

Laut Ausführungen der STA Wien, GZ z wurde neben anderen Personen Herr N. S. dringend verdächtigt, sich als verantwortlicher Geschäftsführer der Firma S. Bau GmbH, etabliert in Wien, des gewerbsmäßigen Betruges, der Veruntreuung, des Sozialbetruges und der Steuerhinterziehung nach dem FinStG schuldig gemacht zu haben, weil er in der Zeit von 23.09.2008 bis 16.11.2009 von der Scheinfirma E. Bau GmbH, Adresse, zahlreiche Scheinrechnungen gekauft und dafür Überweisungen in der Höhe von insgesamt € 1.085.391,95 Millionen Euro durchgeführt habe, um damit Ausgaben vorzutäuschen, die die Firma S. Bau GmbH in dieser Form nicht geleistet habe.

Von der steuerlichen Vertretung der Bf. wurden für den Zeitraum September 2008 bis November 2009 insgesamt 61 Rechnungen der Firma E. Bau GmbH vorgelegt.

Laut den vorgelegten Rechnungen hat die Firma E. Bau GmbH für 30.100,5 Facharbeiter-, 530 Kranfahrer- und 15.806,5 Hilfsarbeiterstunden insgesamt 46.437 Stunden, der Firma S. verrechnet.

Zu diesen Rechnungen hat Herr N. S. keine Wochenberichte/Regiezettel vorgelegt, aus denen hervorgegangen wäre, welche Arbeiter die Leistungen erbracht haben.

Laut Auskunft der WGKK waren bei der Firma E. Bau GmbH im Jahr 2008 ab Juni überhaupt keine und im Jahr 2009 lediglich 8 Arbeiter kurzzeitig angemeldet.

Laut den vorgelegten Kontounterlagen der Firma E. Bau GmbH für den Zeitraum von 23.09.2008 bis 16.11.2009 hat Herr N. S. als Verantwortlicher der Firma S. Bau GmbH, in diesem Zeitraum insgesamt Euro 1.085.391,95 überwiesen.

Unbestritten blieben auch die Feststellungen der STA Wien, dass die überwiesenen Beträge dann noch am selben Tag bzw. zumindest zeitnah innerhalb weniger Tage vom Konto der Fa E. wieder bar oder mit Scheck behoben und abzüglich einer "Provision" in der Höhe von 10% für HN an N. S. zurückbezahlt wurden.

Laut Vernehmungen als Beschuldigter am 03.03.2011 und 06.05.2011 vom Landeskriminalamt "Ermittlungsbereich 5 Betrug" war Herr N. S. nicht geständig. Er führte aus, dass die Arbeiter der verschiedenen Subfirmen von der Firma E. geschickt worden seien, wobei sein Ansprechpartner HN war. Er habe die Firma E. Bau GmbH als Subunternehmer genommen, da sie für ihn eine ordnungsgemäße Subfirma gewesen sei. Auf den Baustellen des Auftraggebers LG GmbH waren laut Ermittlungen der LKA NÖ keine Arbeiter der Firma E. Bau GmbH tätig.

Die in diesem Zusammenhang als Fremdleistungen betreffend Baustellen der Firma LG geltend gemachten Betriebsausgaben wurden von BP im Jahr 2008 in Höhe von € 149.436,80 und im Jahr 2009 in Höhe von € 213.684,90 nicht anerkannt.

Die Zusammensetzung der nicht abzugsfähigen Aufwendungen ist aus der Beilage E 1 zur Niederschrift zu ersehen.

Gesetzliche Bestimmungen:

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

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

Ob die Behörde die genaue Bezeichnung des Empfängers oder Gläubigers verlangt, liegt in ihrem Ermessen (Ritz, BAO, 5. Auflage, Tz 2 zu § 162, VwGH 3.6.1987, 86/13/0001; VwGH 4.6.2009, 2004/13/0076; Stoll, BAO, 1725; Postl/Kofler, ecolex 2004,895).

Das Verlangen nach Gläubiger oder Empfängerbenennung ist in aller Regel gerechtfertigt, wenn der Verdacht (das ist mehr als eine Vermutung: VwGH 16.11.1989, 89/16/0091, 14.02.1991, 90/16/01210, 25.02.2010, 2010/16/0021) oder die qualifizierte Vermutung begründet ist, der Gläubiger oder Empfänger könne die Forderung oder Einnahmen zu Unrecht nicht versteuert haben.

Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, Tz 29 zu § 162 zufolge besteht diese Vermutung beispielsweise bei Schwarzgeschäften (VwGH 25. April 2001, 98/13/0081, 0099), bei Zahlungen an eine "Briefkastenfirma", bei Schwarzarbeit und bei Geschäften mit Unbekannten.

Bei Verweigerung der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) zwingend nicht anzuerkennen; sie sind auch nicht im Schätzungsweg zu berücksichtigen (VwGH 29.11.1988, 87/14/0203; 15.9.1999, 99/13/0150; 31.1.2001, 98/13/0156; 22.3.2010, 2006/15/0284), sofern das Verlangen sich als rechtmäßig erweist.

Nach der hg. Rechtsprechung (vgl. etwa das HG Erkenntnis vom 31. Mai 2006, Zlen 2002/13/0145,0146, mit weiteren Nachweisen) ist weiters der Abzug von Schulden und Aufwendungen mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet werden, noch nicht gesichert. Rechtfertigen nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die genannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde den Abzug versagen. Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine "Briefkastenfirma", d.h. um ein Unternehmen handelt, dass keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden (vgl. nur das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, Zlen 2002/0145,0146, mit weiteren Nachweisen) VwGH 2007/14/0007.

Zur Anerkennung verlangt der Gesetzgeber, wenn eine auf § 162 BAO gestützte Anfrage ergangen ist, eine die Nennung von Gläubigern oder Empfängern umfassende Beweisführung durch die Partei. Die Regelung des § 162 BAO stellt somit eine Ausnahme von der freien Beweiswürdigung dar und führt zu einer Umkehr der Beweislast (Ellinger/Ido/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 162 Anm 6).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. Aufwendungen für Fremdleistungen geltend gemacht, die Bf. hat daher zu beweisen, dass der Zahlungsempfänger, die Firma E. Bau GmbH der Leistungserbringer, die operative Firma, war.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung, die sich auf die Ermittlungen der Staatsanwalt stützt, war jedoch die Firma E. Bau GmbH, der die Bf. in den Jahren 2008 und 2009 Zahlungen in Höhe von € 149.436,80 und € 213.684,90 betreffend die Baustelle Leyrer & Graf, überwiesen hat, nicht die leistungserbringende Firma.

Von der steuerlichen Vertretung wurden für den Zeitraum September 2008 bis November 2009 insgesamt 61 Rechnungen der Firma E. Bau GmbH ausgefolgt. Aus diesen ist ersichtlich, dass die Firma E. Bau GmbH für 30.100,5 Facharbeiter-, 530 Kranfahrer- und 15.806,5 Hilfsarbeiterstunden insgesamt 46.437 Stunden, der Bf. verrechnet hat.

Laut Auskunft der WGKK hatte die Firma E. Bau GmbH jedoch im Jahr 2008 ab Juni überhaupt keine und im Jahr 2009 lediglich 8 Arbeiter kurzzeitig angemeldet, die bei einer täglichen Arbeitszeit von 8 Stunden (auch am Samstag und Sonntag) insgesamt 2720 Stunden geleistet haben können.

Anhand der vorliegenden Stundenzettel und ELDA Anmeldungen ist belegt, dass kein Arbeiter der Firma E. Bau GmbH auf den Baustellen der Firma S. Bau GmbH, Auftraggeber LG, tätig war.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind die vorliegenden Rechnungen daher Scheinrechnungen, weil die Firma E. Bau GmbH diese Leistung gar nicht erbracht haben konnte.

Im Zuge der Ermittlungen gab Herr S. auf die Frage, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat, mehrmals lediglich die Antwort, dass er sich auf die Firma E. Bau GmbH verlassen habe. Er sei nicht auf den Baustellen gewesen und hätte die Arbeiter auch nicht kontrolliert.

Es entspricht jedoch nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass wenn beträchtliche Summen für in Auftrag gegebene Leistungen bezahlt werden, es zu keinerlei Kontrollen der Baustellen und der Arbeiter gekommen sein soll.

Die Bf. habe ihrerseits ihre Aufträge erfüllen müssen und es kann davon ausgegangen werden, dass die Bf. ihren Auftraggebern über den Fortgang auf den Baustellen berichten habe müssen.

Wie bereits vorstehend ausgeführt, wurde auf Grund der dem Staatsanwalt vorliegenden Regielisten festgestellt, dass auf den Baustellen der Bf. keiner der eingesetzten Arbeiter bei der Firma E. Bau GmbH angestellt war.

Festgestellt wurde weiters auch, dass auf Baustellen der Firma S. Bau GmbH auch "eigene" Arbeiter arbeiteten, die nicht angemeldet waren.

Auch diesen Feststellungen hat Herr S. lediglich entgegengehalten, dass er sich auf die Firma E. Bau GmbH verlassen habe und Baustellen und Arbeiter nicht kontrolliert hätte. Die Firma E. Bau GmbH sei für ihn eine ordnungsgemäße Subfirma gewesen.

Zu dem Vorhalt, dass sich aus dem Sachverhalt der dringende Verdacht ergebe habe, dass er

a) Arbeiter beschäftigte, die er bei verschiedenen Scheinfirmen gegen ein Entgelt in der Höhe von bis zu 400,00 Euro pro Mann und Monat angemeldet habe und

b) die von diesen Arbeitern erbrachte Leistung mit Rechnungen der Firma E. Bau GmbH als Leistung eines Subunternehmers in der Buchhaltung aufgenommen habe und so

- die Sozialabgaben (GKK, BUAK und Lohnsteuer) für die Arbeiter zu hinterzogen und somit Scheinrechnungen der Firma E. Bau GmbH in der Buchhaltung habe, um damit Ausgaben vorzutäuschen, die die Firma S. nicht hatte, um Steuern in beträchtlicher, bisher nicht bekannter Höhe zu hinterziehen, gab Herr S. an, dass dies nicht so stimmt. Er habe sich wie bereits erwähnt Unbedenklichkeitsbescheinigungen vor Zahlung bzw. Überweisung einer Rechnung vorlegen lassen und alle Rechnungen über Telebanking bezahlt.

Er habe keinesfalls für die Anmeldung seiner Arbeiter bei einer Scheinfirma Zahlungen geleistet oder Scheinrechnungen gekauft.

Umfangreichen Ermittlungen der Staatsanwaltschaft Wien betreffend die Zahlungen der Bf. an die Firma E., haben jedoch ergeben, dass die Firma E., mit der die Firma S. den Werkvertrag vom 02.10.2008 abgeschlossen hatte, in dem strittigen Zeitraum keine Arbeiter angestellt hatte, somit die Leistungen, die auf den Rechnungen ausgeführt waren, nicht erbringen habe können.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgericht sind daher auch die im Werkvertrag festgehaltenen Ausführungen betreffend die Kontrolle der Arbeiter ins Leere gelaufen.

Weiters führte Herr S. zu den verrechneten Stunden aus, dass er weder Wochenberichte noch Belege betreffend die Arbeitsstunden vorlegen könne, da er diese vernichtet habe.

Da es sich bei der gegenständlich zu beurteilenden Branche (Bau) um eine Risikobranche, handelt, ist beim Eingehen von Geschäftsbeziehungen eine erhöhte Sorgfaltspflicht zu Grunde zu legen.

Laut Ausführungen des Herrn S. habe dieser jedoch die ihm zugeteilten Arbeitnehmer in keinsten Weise kontrolliert.

Auch keinerlei vorhandene Aufzeichnungen, da diese alle vernichtet worden sind, entsprechen nicht der Sorgfaltspflicht eines Unternehmers.

Aus den Kontounterlagen der Firma E. Bau GmbH ist ersichtlich, dass N. S. als verantwortlicher der Firma S. Bau GmbH in der Zeit von 23.09.2008 bis 16.11.2009 insgesamt Euro 1.085.391,95 überwiesen hat, was auch nicht bestritten wird.

Davon betrafen 2008 € 149.436,80 und € 213.684,90 2009 Baustellen der Firma LG.

Bemerkenswert erscheint dabei, dass die überwiesenen Beträge noch am selben Tag oder doch zumindest zeitnah innerhalb weniger Tage bar oder mit Schecks wieder behoben wurden.

Auf Grund eines Auszuges aus dem Konto der Firma E. Bau GmbH für den Zeitraum 23.08.2008 bis 18.11.2009 sind die Überweisungen der Firma S. und die dazu festgestellten Barbehebungen und Scheckeinlösungen des Herrn S. erkennbar.

Daraus ergibt sich jedoch der dringende Verdacht, dass die überwiesenen Beträge abzüglich einer "Provision" ungerechtfertigt an N. S. in bar zurückbezahlt wurden, was in der Beschwerde nicht bestritten wurde.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dient der in diesem Fall beschriebene Geldrückfluss jedoch nicht der Glaubwürdigkeit, dass für erbrachte Leistungen bezahlt wurde.

Die vorstehend angeführten Gründe rechtfertigen daher die Vermutung, dass die benannten Firma E. Bau GmbH die Leistungen nicht erbracht habe.

Sie lassen vielmehr den Schluss zu, dass die Zwischenschaltung der E. GmbH lediglich steuerschonenden Zwecken gedient habe und dass es sich bei den Rechnungen der Firma E. Bau GmbH betreffend die Bauaufträge der Firma LG an die Bf. um Scheinrechnungen handelte.

Den Ausführungen des Herrn S., dass er sich hinsichtlich der Firma E. GmbH mehrere Unbedenklichkeitsbescheinigungen vom Finanzamt, der WGKK und der BUAK eingeholt habe, damit er die Kontrolle habe, dass die Firma E. Bau GmbH keine Rückstände bei den öffentlichen Stellen habe und somit ein verlässlicher Partner sei, wird entgegengehalten, dass nach Ausführungen des VwGH vom 17.11.2005, 2001/13/0247,

eine "formelle Existenz" ebenso wenig ausreichend ist, wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist keine Rechtswidrigkeit zu erblicken, wenn das Finanzamt zur Ansicht gelangte, dass der Empfängerbenennung nach § 162 BAO nicht entsprochen wurde und daher die beantragten Absetzungen nicht anerkannt wurden.

Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs. 4 B-VG grundsätzlich Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientiert sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 3. September 2017