

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde der Bf., AdresseBf, vertreten durch Stb, AdresseStb, gegen die Bescheide des FA vom 24.01.2012, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzeugt in der Rechtsform einer GmbH Back- und Zuckerbäckerwaren, ihr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ist T..

Anlässlich einer die Jahre 2007 bis 2010 betreffenden Außenprüfung waren Aufwendungen für Fremdleistungen sowie damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerbeträge Prüfungsschwerpunkt.

### **Niederschrift vom 17. Mai 2011**

Im Zuge der Außenprüfung wurde der Geschäftsführer der Bf. am 17. Mai 2011 vom Prüfer zu den aufwandswirksam verbuchten Fremdleistungen niederschriftlich einvernommen und dabei mit folgenden Fragen konfrontiert:

- Wie ist der Kontakt zu den (Anm.: 9 namentlich angeführten) Firmen entstanden?
- Wer waren die Kontaktpersonen?
- Welche Überprüfungen haben Sie vorgenommen?
- Haben Sie Firmenunterlagen (Firmenbuchauszug, UID-Nr. usw.) überprüft?
- Wie haben Sie überprüft, welche Arbeitnehmer bei Ihnen tätig waren und wie haben Sie die geleisteten Stunden überprüft?

Antwort des Geschäftsführers:

*Ich bekomme immer wieder Angebote für Leihpersonal, manchmal wird ein kleiner Zettel in den Postkasten geschmissen, wo Leihpersonal angeboten wird. Ich rufe dann dort an. Ich bin normalerweise den ganzen Tag am Standort Ortsname . Teilweise kommen die Leute auch persönlich vorbei. Die Identität von den Personen habe ich nicht überprüft (ich bin keine Polizei). Teilweise sollten Firmenbuchauszüge kopiert worden sein, das gebe ich meistens an die Buchhalterin, Fr. X , weiter. Ich werde in meinen Unterlagen schauen, ob ich Firmenunterlagen bei mir habe.*

*Ich kann momentan zu keiner einzigen der oben genannten Firmen eine Kontaktperson aus dem Gedächtnis benennen.*

Frage des Prüfers: Wie ist die Zahlung abgewickelt worden?

Antwort des Geschäftsführers:

*Die Zahlung erfolgte in bar. Die Kontaktpersonen sind meistens Freitag oder Samstag gekommen. Es wurde ihm das Geld gegeben und er hat die Rechnung dagelassen. Die Stunden, die auf der Rechnung nur in einer Summe ausgewiesen ist, habe ich in der Weise überprüft, dass ich gewusst habe, wieviele Arbeiter da waren, die arbeiten so und so viele Stunden und das habe ich im Kopf ausgerechnet. Aufzeichnungen habe ich darüber keine.*

*Es ist nie vorgekommen, dass die Fremdarbeiter von mir selbst bezahlt wurden. Die Bezahlung erfolgte immer über die Kontaktperson.*

*Ich werde in meinen Unterlagen nachschauen, ob Kontaktdaten oder andere Aufzeichnungen zu diesen Firmen vorliegen. Ich kann mich erinnern, dass eine Person „Peter“ geheissen hat.“*

### **Aufforderung zur Empfängerbenennung vom 14. Juli 2011**

Mit Schreiben vom 14. Juli 2011 forderte der Prüfer die Bf. zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO auf. Darin hielt er der Bf. vor, dass nach dem Ergebnis abgabenbehördlicher Ermittlungen die rechnungsausstellenden Firmen nicht die wahren Empfänger der verrechneten Beträge seien. Die wahren Machthaber (Hintermänner) hätten Mantelfirmen (Firmen ohne Geschäftstätigkeit) angekauft und Personen, vorwiegend aus Ungarn, Slowakei, etc. angeworben, die als Geschäftsführer und 100%-Gesellschafter fungiert hätten, um formal die notwendigen Handlungen vorzunehmen, ohne jedoch wahre Machthaber zu sein; diese Personen könnten daher als Scheingeschäftsführer bzw. Scheingesellschafter bezeichnet werden. Da die Firmen nur aus Scheingeschäftsführern bzw. Scheingesellschaftern bestanden hätten, könnten sie nicht die wahren Leistungserbringer und Geldempfänger gewesen sein.

Zusätzlich würden folgende erschwerende und im normalen Geschäftsverkehr unübliche Umstände vorliegen:

- ) der Geschäftsführer hätte in der Befragung vom 17.5.2011 keine einzige Kontaktperson zu diesen Firmen namentlich nennen können;
- ) es lägen keine genauen Arbeitsaufzeichnungen vor, sondern es werde nur mit einer Summe von Regiestunden abgerechnet;
- ) es lägen keine schriftlichen Vereinbarungen oder Verträge über die Arbeitsleistungen vor.

Da die (auf Seite 3 des Schreibens) angeführten rechnungslegenden Firmen nicht die wahren Leistungserbringer und Zahlungsempfänger seien, werde die Bf. gemäß § 162 Abs. 1 BAO aufgefordert, die wahren Empfänger der abgesetzten Beträge schriftlich genau zu bezeichnen und Stellung zu nehmen, da ansonsten die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen seien. Auch könne der geltend gemachte Vorsteuerabzug aufgrund der geltenden Rechtslage und Rechtsprechung nicht anerkannt werden.

Seite 3 des Schreibens enthält eine tabellarische Auflistung der 9 Rechnungsleger (Fa.1 GmbH, Fa.9 GmbH, Fa.10 Bau GmbH, Fa.8 & Handels GmbH, Fa.2 GmbH, Fa.3 GmbH, Fa.4 GmbH, Fa.5 GmbH, Fa.6 GmbH), des Leistungszeitraumes sowie des Firmenstatus (Datum Konkurseröffnung, Insolvenzverfahren, amtswegige Löschung).

#### **Antwort vom 14. September 2011**

In Beantwortung der vorstehend angeführten Aufforderung führte die steuerliche Vertreterin im Schriftsatz vom 14. September 2011 aus, dass die Bf. stets unter Personalmangel leide und wegen unregelmäßiger Auslastung zeitweise auf die Aufnahme von Leihpersonal angewiesen sei. Der Geschäftsführer der Bf. stehe gerade dann immer unter Zeitdruck und greife dabei auf Personalanbieter zurück, die ihm regelmäßig ihre Dienste anbieten, sei es durch persönliche Vorstellung, durch Einwürfe in den Postkasten oder mittels Fax. Erwähnt werden müsse, dass der Geschäftsführer der Bf. ein sehr schlechtes Personen- und Namensgedächtnis habe und zum Teil nicht einmal langjährige Geschäftspartner namentlich kenne.

Nach Durchsicht der bezughabenden Unterlagen der Firmen, mit denen er in Geschäftskontakt gestanden sei, habe der Geschäftsführer der Bf. festgestellt, dass er bei folgenden Firmen mit den Geschäftsführern selbst Kontakt gehabt hätte:

Fa.1 GmbH: Herr A

Fa.2 GmbH: Herr B

Fa.3 GmbH: Herr C

Fa.4 GmbH: Herr D

Fa.5 GmbH: Herr E

Fa.6: Herr F

Alle Firmen, mit denen die Bf. in Geschäftskontakt gestanden sei, seien jedenfalls zu Zeit der Geschäftsbeziehung nicht insolvent gewesen. Die dem Prüfer angeblich vorliegenden Hinweise, dass die betreffenden Firmen nicht existent gewesen seien, könnten also nur Zeiträume betreffen, die nach der Geschäftsbeziehung zur Bf. lägen. Es sei, sofern es zeitlich möglich gewesen sei, auch die Identität der Firmen überprüft und Nachweise des Vorliegens einer Steuernummer, einer ATU-Nummer und einer Gewerbeberechtigung bzw. gegebenenfalls die Eintragung in die HFU Liste abverlangt oder selbst kontrolliert worden. Alle diesbezüglichen Unterlagen – sofern noch vorhanden - lägen im Anhang bei.

Die Fa.7 GmbH hätte sämtliche von ihr ausgestellte Rechnungen um eine Leistungsbeschreibung ergänzt, welche auch im Anhang beiliege.

Mit mehr Informationen könne leider nicht gedient werden.

Vorgelegt wurden folgende Unterlagen:

- Firmenbuchauszüge betreffend: Fa.1 GmbH (per 10.9.2007), Fa.3 GmbH (per 24.2.2009), Fa.4 GmbH per 1.7.2009 (per 1.7.2009), Fa.6 GmbH (per 27.10.2009);
- 7 UID-Abfragen
- ZMR-Abfrage betreffend C (Anm BFG: = Gf. der Fa.3 GmbH)
- 2 Auszüge aus dem Gewerberegister (Fa.3 GmbH, Fa.4 GmbH)
- 2 UID-Bescheide (Fa.4 GmbH, Fa.6 GmbH)
- Werkvertrag mit Fa. Fa.4 GmbH
- HFU-Abfragen
- Auftrag vom 1.10.2011 an Fa.6 GmbH

## **Bericht über die Außenprüfung vom 24. Jänner 2012**

In Tz 1 des Berichtes bzw. in der anlässlich der Schlussbesprechung aufgenommenen Niederschrift wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

*„...Die Bf. macht im Prüfungs- und Nachschauzeitraum 2007 bis 2010*

*Fremdleistungsaufwendungen geltend. Dieser Aufwand wird der Bf. von mehreren Firmen in Rechnung gestellt.*

*Die abgabenbehördlichen Ermittlungen haben ergeben, dass die am Ende dieser Textziffer aufgelisteten rechnungsausstellenden Firmen nicht die wahren Empfänger der Fremdleistungsbeträge sind. Es wurden von den wahren Machthabern (Hintermännern) sogenannte Mantelfirmen (=Firmen ohne Geschäftstätigkeit) angekauft. Danach wurden Personen aus Ungarn, Slowakei, Rumänien, Frankreich angeworben, um als Geschäftsführer und 100%-Gesellschafter dieser Firmen ins Firmenbuch eingetragen zu werden und formal nach außen aufzuscheinen, ohne jedoch die wahren Machthaber dieser Firmen zu sein. Diese Personen können daher als Scheingeschäftsführer bzw. Scheingesellschafter (-eigentümer) bezeichnet werden. Da diese Firmen daher nur aus*

*Scheingesellschaftern/-geschäftsführern bestanden haben, können diese Firmen nicht die wahren Leistungserbringer und Geldempfänger gewesen sein.*

*Diese Feststellungen basieren auf folgendem vom Finanzamt ermittelten Sachverhalt:*

*-) Herr (Name des Geschäftsführers] konnte in der Befragung vom 17.5.2011 keine einzige Kontaktperson zu diesen Firmen namentlich nennen. Es lässt sich daher nicht überprüfen, ob die Kontaktpersonen tatsächlich für die genannten Firmen gehandelt haben.*

*-) Es liegen keine genauen Arbeitsaufzeichnungen vor, sondern es wird nur mit einer Summe von Regiestunden abgerechnet. Herr [Name des Geschäftsführers] verfügt also über keinerlei Unterlagen aus denen hervorgeht, wie sich die abgerechneten Stunden zusammensetzen und wie viele Personen tatsächlich an welchen Tagen bei der Bf. tätig waren. Es entspricht nicht der üblichen Geschäftspraxis, sich eine Summe von Stunden verrechnen zu lassen, ohne die Höhe in irgendeiner Weise zu überprüfen.*

*-) Es liegen keine schriftlichen Vereinbarungen oder Verträge über die Arbeitsleistungen vor. Ausgenommen den nachträglich vorgelegten, wenig aussagekräftigen Werkvertrag mit der Fa. Fa.4 und einen mit 1. Oktober 2011 offenbar falsch datierten Auftrag mit der Fa. Fa.6 .*

*Auf die Aufforderung zur Empfängernennung gem. § 162 BAO wurden vom geprüften Unternehmen folgende Angaben gemacht und Unterlagen vorgelegt:*

*Kontaktpersonen:*

*Fa.1 GmbH: Herr A*

*Fa.2 GmbH: Herr B*

*Fa.3 GmbH: Herr C*

*Fa.4 GmbH: Herr D*

*Fa.5 GmbH: Herr E*

*Fa.6 : Herr F*

*Eine genauere Identitätsfeststellung wurde von der Bf. nicht vorgenommen und ist dem Finanzamt aufgrund dieser Angaben auch nicht möglich.*

*Weiters wurden zu den Firmen diverse Unterlagen, wie z.B. 4 Firmenbuchauszüge, 9 UID-Abfragen bzw. Bescheide, 3 Auszüge aus dem Gewerberegister, 2 Werkverträge (Aufträge), 1 ZMR-Abfrage, 1 WGKK-Bestätigung, 1 Steuernummernbekanntgabe, 1 HFU-Abfrage vorgelegt.*

*Diesen Unterlagen stehen jedoch die Ermittlungen der Abgabenbehörde, insbesondere der Steuerfahndung, entgegen, aus denen unter anderem folgende Informationen hervorgehen:*

*Zahlreiche Täter, insbesondere aus dem Bereich des ehemaligen Jugoslawien, haben durch Gründung, Übernahme und Betreiben von zahlreichen, vor allem in der Baubranche und dem Personalstellungsgewerbe tätigen Unternehmen, eine*

*Bereicherung in großem Umfang angestrebt, indem weitestgehend keine Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge bezahlt wurden. Die wesentliche Vorgangsweise war, dass die Firmenadressen derartiger Unternehmen in vielen Fällen nur Wohnungen oder gar reine „Briefkasten-Adressen“ waren, an denen keine Hinweise auf die Firmen, wie z.B. Firmenschilder oder dergleichen, zu finden waren. Auch die im Firmenbuch aufscheinenden Personen waren zum Großteil mit ge-/verfälschten Dokumenten eingetragen, an den angegebenen Meldeadressen nicht aufhältig und waren erst kurz vor deren Aufscheinen bei den betroffenen Firmen aus Ungarn, Slowakei, Rumänien und Frankreich zugezogen. Es kann als gesichert angenommen werden, dass diese im Firmenbuch eingetragenen Personen nur die „vorgeschobenen“ Personen waren, die an Stelle der wahren Machthaber (Hintermänner) aufgeschienen sind. Alle diese vorgeschobenen Personen, sind nach Erfüllung ihrer „Strohmann“-Funktion, also mit Konkurseröffnung dieser dubiosen Firmen, wieder im Ausland untergetaucht und wurden aus dem österreichischen zentralen Melderegister amtlich abgemeldet. Es konnte im Zuge von Hausdurchsuchungen unter anderem festgestellt werden, dass ein Machthaber folgende Firmenmäntel für seine Machenschaften verwendet hat:*

*Fa.5 GmbH, Fa.4 GmbH, Fa.3 GmbH, Fa.8 & Handel Ltd. Alle vier Firmen scheinen bei der Bf. als Fremdleister auf.*

*Die Machthaber spezialisierten sich darauf, hauptsächlich aus Ungarn rekrutierte Personen entsprechende Firmen zukommen zu lassen, bei denen sich diese als Scheingeschäftsführer eintragen ließen.*

*Einer dieser Hintermänner, gibt bei seiner Einvernahme folgende Informationen. Er ließ sich früher selbst unter falschen Namen bei diversen Firmen eintragen. Später spezialisierte er sich darauf, entsprechenden Personen entsprechende Firmen zukommen zu lassen. Er brachte die Leute zusammen, die Papiere besorgen können, aber auch Personen (hauptsächlich aus Ungarn), die sich unter ihrer wahren Identität als Scheingeschäftsführer eintragen ließen. Nach der Übernahme dieser dubiosen Firmen konnte mit dem Schreiben von Rechnungen auf diese Firmen begonnen werden. Konkret ist damit gemeint, dass es Leute gibt, die selbst keine Firma haben und daher versuchen, über diese dubiosen Firmen ihre Aufträge mit Rechnungen abzurechnen. Daneben wurden jedoch auch Rechnungen geschrieben, bei denen keine tatsächlichen Leistungen dahinter standen. Die Rechnungen wurden in diesen Fällen ausschließlich nach den Vorgaben des Auftraggebers ausgestellt und die Zahlungen nach Abzug einer Provision wieder an den Auftraggeber zurückgegeben (Kick-back-Zahlungen).*

*Weiters gibt diese Person bei seiner Einvernahme auszugsweise an:*

*„Alle von mir ausgefertigten Rechnungen sind Scheinrechnungen. Ich kann zu keiner dieser Rechnungen eine reelle Leistung benennen. Die Rechnungsausstellungen wurden mir von den Auftraggebern (Rechnungsempfängern) so vorgegeben. Das heißt, es wurde von der rechnungsausstellenden Firma weder tatsächlich Personal verliehen, noch Arbeitsleistungen oder Aufträge in diesen Umfängen verrichtet bzw. geleistet. Diese*

*Arbeitsleistungen fanden sozusagen nur „auf dem Papier“ statt. Bei den auf die Fa. Fa.4 GmbH geschriebenen Rechnungen für den Empfänger Bf. , handelt es sich ausschließlich um reine Scheinrechnungen denen überhaupt keine reellen Leistungen der Fa. Fa.4 zu Grunde liegen.“*

*Sinngemäß trifft dieser Sachverhalt ausdrücklich auch auf die Firmen Fa.5 GmbH, Fa.3 GmbH und Fa.8 & Handel Ltd. zu.*

*Auch bei den übrigen unten aufgelisteten Firmen liegt ein derart gleichartiger Sachverhalt vor, sodass das Vorliegen von nicht leistungserbringenden Betrugsfirmen anzunehmen ist. Dies wurde auch durch Prüfungen durch die jeweiligen Finanzämter festgestellt und jeweils eine amtswegige Löschung vorgenommen.*

*Von den jeweiligen Finanzämtern wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen:*

*Fa.9 GmbH*

*Dieses Unternehmen wurde mit der Geschäftsanschrift AdresseFa.9 eingetragen. An dieser Adresse scheint Hr. G als Vermieter auf, welcher in weiterer Folge Herrn P (als GF) als Untermieter gemeldet haben soll, obwohl Hr. G an dieser Wohnung nie gemeldet war. Weiters wurde bereits am 20.4.2007 an der angegebenen Adresse AdresseFa.9 eine Wohnungsöffnung durch die Abgabensicherung des FA 07 durchgeführt und dabei festgestellt, dass an dieser Adresse kein Hinweis auf die Firma Fa.9 zu finden ist und die Wohnung leer geräumt ist. Eine Rückfrage beim zuständigen Zustellpostamt ergab, dass mehrere Baufirmen unter dieser Adresse firmieren, obwohl sich dort tatsächlich nie jemand aufhält, sodass Briefe mit Rückschein nie behoben werden. Weiters scheint für die Betriebsprüfung höchst ungewöhnlich, dass für zwei verschiedene Bauprojekte exakt dieselben Leistungen verrechnet wurden. Für das FA 07 war somit bereits vor Leistungserbringung bewiesen, dass es sich bei dieser Firma um eine Scheinfirma handelt! Es wurden für den Leistungszeitraum keine Lohn- und Sozialabgaben entrichtet!*

*Anmerkung Betriebsprüfung Finanzamt: Ungewöhnlich ist, dass es sich bei der Firma Fa.9 offenbar um eine Baufirma handelt. Die Bf. benötigte allerdings Hilfskräfte im Bäcker- bzw. Konditorenbereich.*

*Fa.8 & Handel Ltd:*

*Vergleichbar mit der Firma Fa.4 . Löschung der Steuernummer wegen "Scheinfirma".*

*Fa.2 GmbH*

*In mehreren Einvernahmen von beschuldigten Hintermännern werden die betrügerischen Machenschaften dieser Firma bestätigt und die erhebende Steuerfahndung kommt zu dem Schluss, dass es sich bei dieser Firma um eine Betrugsfirma handelt. Löschung der Steuernummer wegen "Betrugsrisiko".*

### Fa.3 GmbH

*Vergleichbar mit Firma Fa.4 . Löschung der Steuernummer wegen "Betrugsrisiko".*

### Fa.4 GmbH:

*Bei der Fa. Fa.4 handelt es sich um eine sogenannte Scheinfirma. Dafür sprechen folgende Fakten: An der seit 19.6.2009 ausgewiesenen Firmensitzadresse, AdresseFa.4 , war nie eine Fa. Fa.4 tätig. Lt. Vermieterin wurde die Anschrift nur als Postadresse benötigt. Der seit 19.6.2009 eingesetzte Geschäftsführer Hr. D ist an der gemeldeten Wohnadresse AdresseD nicht wohnhaft. Lt. Gebäudeverwaltung wohnt an dieser Adresse eine andere Person. Am 14.7.2010 wurde weder am Betriebssitz noch am Wohnsitz jemand angetroffen.*

### Fa.5 GmbH

*Vergleichbar mit Firma Fa.4 . Löschung der Steuernummer wegen "Betrugsverdacht".*

### Fa.6 GmbH

*Aufgrund übermitteltem Kontrollmaterial wurde festgestellt, dass die Firma vor allem im Jahr 2010 einen derartigen Umsatz mit Hilfe angemeldeter Mitarbeiter (15, davon 3 längerfristig beschäftigt) nicht erwirtschaften konnte. Die Betriebsprüfung kommt zur Ansicht, dass es sich mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit um eine Scheinfirma handelt.*

*Löschung der Steuernummer wegen "Betrugsrisiko".*

*.....*

*...Der geltend gemachte Vorsteuerabzug kann aufgrund der geltenden Rechtslage und Rechtsprechung nicht anerkannt werden. Zitat aus den Umsatzsteuerrichtlinien: „Ist die Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter dieser Adresse nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Es liegt daher keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt. ... Die Verwendung eines Scheinnamens (Scheinfirma) entspricht ebenfalls nicht den Erfordernissen einer Rechnung.“*

*Zitat aus Rechtsprechung: „Die in Rede stehenden Rechnungen enthalten keine Angaben über die Art der Tätigkeit bzw. Leistungsbeschreibung, lediglich nicht überprüfbare Angaben über Stunden- oder Stückanzahl.“*

*Die Problematik der fehlenden Leistungsbeschreibung sieht man auch daran, dass einige Rechnungen mit dem Verweis auf § 19 UStG (Übergang der Steuerschuld) ohne Umsatzsteuer erstellt wurden. Diese Regelung ist jedoch für den Prüfungszeitraum*



*im Wesentlichen nur für Bauleistungen zwischen Baufirmen anzuwenden und somit vorliegenden Fall nicht gerechtfertigt. Siehe beigefügte Rechnungs-Detailliste.*

#### **Zusammenfassung:**

*Aufgrund der oben dargestellten abgabenbehördlichen Ermittlungen sind die im Folgenden aufgelisteten, rechnungslegenden Firmen nicht als die wahren Leistungserbringer und Zahlungsempfänger anzusehen. Da somit die wahren Empfänger der abgesetzten Beträge nicht genannt wurden, werden die geltend gemachten Betriebsausgaben vom Finanzamt nicht anerkannt (§ 162 BAO).*

*Der geltend gemachte Vorsteuerabzug wird ebenfalls aufgrund des Fehlens des tatsächlich leistenden Unternehmers nicht anerkannt. Zusätzlich fehlt es auch an der erforderlichen Leistungsbeschreibung, da gemäß geltender Rechtsprechung nur die Angabe von Leistungsstundensummen nicht ausreicht, die Leistung zu beschreiben.*

*....“*

Abschließend wurden in der Tz 1 des Berichtes die insgesamt 9 rechnungsausstellenden Firmen (mit Angabe des Leistungszeitraumes, Firmenstatus, Rechnungsbetrag, Vorsteuer, Zeitpunkt der jeweiligen Konkurseröffnung, Zeitpunkt der ZMR-Abmeldung des [ausländischen] Geschäftsführers) sowie die streitgegenständlichen Rechnungen im Detail aufgelistet.

In nachstehender Höhe wurden vom Prüfer Fremdleistungsaufwendungen mangels Empfängernennung gemäß § 162 BAO nicht anerkannt und entsprechende Vorsteuerkürzungen vorgenommen:

|  | 2007         | 2008         | 2009         | 2010        |
|--|--------------|--------------|--------------|-------------|
| nicht anerkannter<br>Fremdleistungsaufwand | € 156.840,53 | € 167.625,30 | € 176.176,10 | € 67.472,32 |
| nicht anerkannte Vorsteuern                | € 16.172,01  | € 19.862,58  | € 35.235,22  | *)--        |

\*) Für das Jahr 2010 wurden lt. Bp aus den beanstandeten Rechnungen keine Vorsteuern abgezogen.

#### **Beschwerde (Berufung) vom 30. April 2012**

In der im Anschluss an die Außenprüfung eingebrachten Beschwerde gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 wiederholte die Bf. zunächst das Vorbringen in Bezug auf das schlechte Namensgedächtnis des

Geschäftsführers und brachte ergänzend vor, dass diesem viele Tätigkeiten von seiner Buchhalterin abgenommen worden seien. Diese habe auch die Gültigkeit der UID Nummern überprüft und alle sonstigen wesentlichen Kriterien bei der Auftragsvergabe, wie Gewerbeberechtigung, Abruf des Firmenbuchauszugs, Identitätsfeststellung des Geschäftspartners usw. Leider lasse die Hektik des laufenden Geschäftsbetriebes sehr oft im Vorhinein keine eingehende Kontrolle zu. Es werde meist dringend Personal benötigt und da müsse der Geschäftsführer der Bf. schnell handeln und alle Leute aufnehmen, die sich ihm anbieten. In der Hauptsaison (Spätherbst und Winter) müsse die Bf. alle Arbeitskräfte aufnehmen, die sich am Markt anbieten, da die Produktion nicht ins Stocken kommen dürfe, um die terminisierten Lieferungen rechtzeitig durchführen zu können. Da diese Arbeitskräfte mangels ganzjähriger Auslastung nicht fix beschäftigt werden könnten, sei man daher in Spitzenzeiten auf Leihpersonal angewiesen. Auch wenn es sich um einen Bäckereibetrieb handle, sei doch für einen Großteil der Arbeiten kein ausgebildetes Personal erforderlich. Fließbandarbeiten, Einfüllen in Teigrührmaschinen, Ladetätigkeiten und Reinigungsarbeiten könnten auch von Hilfsarbeitern durchgeführt werden. Dieser Umstand erkläre auch das kritisierte Fehlen einer Leistungsbeschreibung in den Rechnungen der Personalbereitsteller. Die Leistung habe eben nur in der Bereitstellung von Hilfsarbeitern bestanden, die aufgrund der geleisteten Stunden abgerechnet wurden.

Offensichtlich sei die Tatsache, dass die Bf. zu bestimmten Jahreszeiten vermehrt Personal suche auch bei den Personalbereitstellern bekannt, da ständig Faxe und Anrufe mit Angeboten ins Haus kämen. Im Geschäftsleben habe man nicht so lange Zeit wie das Finanzamt, um eventuelle betrügerische Machenschaften herauszufinden. Sogar die Finanzbehörde brauche dafür oft Jahre, obwohl ihr ganz andere Mittel zur Verfügung stünden. Die Organe der Finanzverwaltung hätten die betroffenen Firmen auch erst zu einer Zeit geprüft, als sie schon längst keinen Geschäftskontakt mit der Bf. mehr gehabt hätten. Außerdem gehe die Bp nach Aufdeckung des Vorliegens einer Scheinfirma in Einzelfällen automatisch davon aus, dass es sich auch bei allen anderen Geschäftspartnern um Scheinfirmen handle.

Die übergebenen Unterlagen stünden den Ermittlungen der Finanzbehörden entgegen. Dieser Umstand könne bei logischer Betrachtung nur darauf zurückzuführen sein, dass sich die Ermittlungen bei der Finanzbehörde zeitlich nicht mit dem Bestehen der Geschäftsbeziehung zu den untersuchten Firmen decken.

Zu den einzelnen Auftragnehmern führte die Bf. aus:

#### **Fa.9 GmbH :**

Die Tatsache, dass es sich bei dieser Firma um eine Baufirma handle, stehe dem nicht entgegen, dass sie - vor allem im Winter – Hilfsarbeiter zur Verfügung gehabt habe, die für nicht spezifische Bäckereitätigkeiten, wie Putzen, Laden, Füllen und dergleichen herangezogen worden seien. Der Leistungszeitraum sei 11-12/2007 gewesen. Die Öffnung des Büros durch Organe der Finanzverwaltung an der Firmenadresse der Fa.9 GmbH sei

am 20.4.2007, die Konkurseröffnung am Datum und die amtliche Abmeldung des Gf. am 31.1.2008 gewesen.

Alle Feststellungen würden nicht die Möglichkeit widerlegen, dass die Bf. in der Zeit von November bis Dezember 2007 Geschäftskontakt mit der Fa.9 GmbH gehabt haben könne. Da mangels Vorsteuerabzugs nicht die formalrechtlichen Kriterien für die Rechnungsausstellung maßgeblich seien, sei auch nichts dagegen einzuwenden, dass es sich bei der Firmenadresse nur um ein Postadresse gehandelt haben könne. Das Unternehmen hätte von jeder beliebigen anderen Stelle aus geführt werden können. Der Umstand, dass die Fa. Fa.9 GmbH im Leistungszeitraum keine Lohn- und Sozialabgaben entrichtet habe, habe der Bf. nicht bekannt sein können und sei überdies keine Voraussetzung für die steuerliche Absetzbarkeit einer Rechnung.

#### **Fa.8 und Handels Ltd:**

Möge sein, dass die Steuernummer wegen Vorliegens einer Scheinfirma gelöscht worden sei, zur Zeit der Geschäftsbeziehung mit der Bf. (August bis Dezember 2008) sei die Firma jedoch existent gewesen.

#### **Fa.2 GmbH**

Auch die Steuernummer dieser Firma sei nach einem langwierigen Ermittlungsverfahren des Finanzamtes gelöscht worden. Wie hätte der Gf. der Bf. zur Zeit seiner Geschäftsbeziehung den Verdacht haben können, dass diese Firma eine Scheinfirma sei und in Betrugsabsicht tätig werde, wenn ihm von ihr die dringend notwendigen Arbeiter zu Verfügung gestellt worden seien, die die Leistungen zu seiner Zufriedenheit ausgeführt hätten?

#### **Fa.3 GmbH**

Die Löschung der Steuernummer wegen Betrugsrisikos könne kein Argument dafür sein, dass den Zahlungen für Leistungen, die Monate davor für die Bf. ausgeführt worden seien, die Ausgabenwirksamkeit aberkannt werden.

#### **Fa.4 GmbH**

Der Geschäftskontakt habe von September bis November 2009 bestanden. Dass an der Firmensitzadresse nie eine Fa. Fa.4 tätig gewesen sei, sei wohl dadurch erklärbar, dass sich die Tätigkeit einer Personalbereitstellungsfirma vorwiegend außer Haus abspiele und die verwaltungstechnischen Belange überwiegend von Steuerberatern und Buchhaltern durchgeführt würden. Einem Geschäftsführer reiche ein Laptop und ein Telefon, um seiner

Arbeit nachkommen zu können. Dafür sei nicht ein laufend besetztes Büro erforderlich. Eine Postadresse könne daher sehr wohl die Funktion eines Firmensitzes haben, ohne dass dort auch geschäftliche Aktivitäten stattfänden. Man habe dabei sehr wohl auch Rücksicht auf die Art der Geschäftstätigkeit zu nehmen.

Dass der Gf. der Fa. Fa.4 an der Meldeadresse nicht wohnte, sei ein Umstand, den die Bf. auch bei Wahrung aller Sorgfaltspflichten nicht hätte überprüfen können, zumal dies auch kein Grund sein könne, die Rechnungen nicht anzuerkennen. Dass am 14.7.2010 niemand an Betriebs- und Wohnsitz angetroffen werden konnte, sei wohl nicht ernsthaft als Indiz dafür vorzubringen, dass es sich bei den im Jahr 2009 in die Bf. gelegten Rechnungen um Scheinrechnungen gehandelt haben solle.

#### **Fa.6 GmbH:**

Wahrscheinlichkeitsrechnungen würden auf mangelndem Wissen über die tatsächlichen Verhältnisse basieren und seien daher nicht geeignet, die Rechtmäßigkeit einer in Rechnung gestellten Leistung in Zweifel zu ziehen. Auch wenn durch diese Fa. der Umsatz bei der Bf. mit den im Jahr 2010 angemeldeten Mitarbeitern nicht erwirtschaftet hätte werden können, so hätte doch die Möglichkeit in Betracht gezogen werden müssen, dass auch diese Fremdpersonal für den Einsatz bei der Bf. herangezogen haben könne.

#### **Fa.1 GmbH:**

Leistungszeitraum sei August bis Oktober 2007, Konkurseröffnung am Datum2, Abmeldung des Gf. beim ZMR am 11.3.2008 gewesen.

Die Annahme, dass es sich um Scheinfirma handle, sei eine reine Spekulation und nicht geeignet, die Rechnungen nicht anzuerkennen. Auch die Nichtanerkennung der Leistungsbeschreibung entbehre jeder Grundlage, da die Leistung eben in nichts anderem als Hilfsarbeiterstunden bestanden habe. Es würde vielmehr nicht der Realität entsprechen, wenn eine andere Leistungsbeschreibung erfolgt wäre.

#### **Fa.10 Bau GmbH, Fa.5 GmbH, Fa.6 GmbH**

Hier seien die gleichen Einwendungen wie unter der Fa.1 GmbH anzuführen. Die Leistungszeiträume und die Konkurseröffnungen sowie die Abmeldungen der Gf. würden zeitlich auseinanderklaffen. Daher habe auch hier die Annahme, dass es sich bei diesem Firmen um Scheinfirmen handle, rein spekulativen Charakter.

Zusammenfassend sei nochmals festzuhalten, dass die Sachverhaltsfeststellungen der Bp, die zur Versagung der Abzugsfähigkeit der Fremdleistungen und der zum Teil ausgewiesenen Vorsteuern geführt hätten, auf willkürlichen Annahmen beruhen würden. Nochmals sei auch erwähnt, dass die Finanzbehörde viele Umstände in einer ex-post-

Betrachtung nach monatelangen Ermittlungen anders beurteilen könne als dies durch die Bf. zum Zeitpunkt der Beauftragung der zur Rede stehenden Firmen möglich gewesen wäre. Dies wäre auch bei einer besonders sorgfältigen Auswahl der Auftragnehmer nicht möglich gewesen, was zugegebenerweise zum Teil in der Hektik der laufenden Geschäftstätigkeit, wo Entscheidungen oft ad hoc ohne Zögern zu fällen seien, um größere finanzielle Schäden zu vermeiden, gelegentlich zu kurz gekommen sei.

### **Stellungnahme des Prüfers vom 11. Juli 2012/Gegenäußerung der Bf. vom 10. August 2012:**

In der Stellungnahme vom 11. Juli 2012 zur Beschwerde sowie in der dazu abgegebenen Gegenäußerung vom 10. August 2012 gingen der Prüfer sowie die Bf. sachverhaltsbezogen auf das in den jeweiligen Schriftsätzen erstattete Vorbringen ein und wiederholten im Wesentlichen ihre schon bisher eingenommenen Standpunkte.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Dem gegenständlichen Erkenntnis liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Das Finanzamt hat im Zuge einer Außenprüfung in Bezug auf die von der Bf. – einem in der Back- und Konditorwarenerzeugung tätigen Unternehmen - geltend gemachten Aufwendungen für Fremdleistungen und den damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern die Feststellung getroffen, dass es sich bei den Rechnungsausstellern (Fa.1 GmbH, Fa.9 & Bau GmbH, Fa.10 Bau GmbH, Fa.8 & Handels Ltd, Fa.2 GmbH, Fa.3 GmbH, Fa.4 GmbH, Fa.5 GmbH, Fa.6 GmbH) um Scheinfirmen gehandelt hat. Diese Feststellung gründet sich auf umfangreiche abgabenbehördliche Ermittlungen, welche ergeben haben, dass mehrere „Hintermänner“ Mantelfirmen (d.h. Firmen ohne Geschäftstätigkeit) angekauft und gegen Bezahlung vor allem aus Ungarn, der Slowakei und Rumänien stammende Personen für diese Firmen angeworben hätten, um diese als Geschäftsführer und 100%-Gesellschafter dieser Firmen im Firmenbuch eintragen zu lassen. Diese Personen würden formal nach außen aufscheinen, ohne jedoch die wahren Machthaber zu sein. Der Prüfer stellte weiters fest, dass auch die Bf. an die namentlich vorstehend angeführten neun „Mantelfirmen“ Aufträge erteilt habe. Die der Bf. dafür gelegten Rechnungen beliefen sich auf insgesamt 156.840,53 € (2007), 167.625,30 € (2008) und 176.176,10 € (2009) und 67.472,32 (2010), Vorsteuern wurden von der Bf. daraus iHv 16.172,01 € (2007), 19.862,58 € (2008) sowie 35.235,22 € (2009) geltend

gemacht. Für das Jahr 2010 hat die Bf. lt. Prüfer keine Vorsteuern in der Jahreserklärung abgezogen.

Der Feststellung, wonach die fraglichen Rechnungsbeträge, für die der Bf. der Betriebsausgaben- und der Vorsteuerabzug versagt wurde, in Finanzvergehen einbezogen waren, wird in der Beschwerde nicht konkret entgegen getreten. Das Beschwerdevorbringen beschränkt sich in diesem Zusammenhang vielmehr in den allgemein gehaltenen Einwänden, die Bf. hätte, wenn sie dringend Personal benötige, rasch handeln und alle Leute aufnehmen müssen, die sich anbieten, außerdem hätte man im Geschäftsleben nicht so lange Zeit wie das Finanzamt, um eventuelle betrügerische Machenschaften herauszufinden.

Diesem Vorbringen ist vorweg zu entgegnen, dass aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts ersichtlich ist, dass sich Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, weshalb den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte das Agieren eines Betrugsunternehmens nicht auffällt. Hingegen ist es einem Auftraggeber sehr wohl möglich und zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen (vgl. etwa BFG 10.6.2014, RV/7103567/2011 oder BFG 29.4.2014, RV/7103197/2011).

### **Zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO**

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

§ 162 dient vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 21.12.1999, 94/14/0040; VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236).

Mit der Namhaftmachung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, ist allerdings der Abzug von Ausgaben noch nicht gesichert. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Aufforderung nach § 162 BAO nämlich dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind. Die Unauffindbarkeit und die völlige Unbekanntheit einer Person auch an der angegebenen Anschrift sind ausreichend maßgebliche Gründe für diese Vermutung (z.B. VwGH 25.5.2004, 2001/15/0019). Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinn des § 162 BAO angesehen werden (vgl. VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145). Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO

ansehen zu können, ist die "formelle Existenz" im Rechtssinn etwa einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (vgl. VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247). Denn Ziel des Abgabenverfahrens ist die Erforschung der materiellen Wahrheit und nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses (vgl. VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH 22.3.1995, 83/13/0076; VwGH 26.9.2000, 98/13/0216).

Abgabenbehördlichen Ermittlungen haben im gegenständlichen Verfahren ergeben, dass dem Auftreten der von der Bf. als Empfänger genannten Firmen ein planmäßiges, durch Hintermänner gesteuertes, auf die Verkürzung von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnabgaben gerichtetes Vorgehen zu Grunde liegt. Bei sämtlichen Mantelfirmen, und somit auch bei jenen neun, welche an die Bf. Rechnungen über Regiearbeiten sowie die Bereitstellung von Leihpersonal ausgestellt haben, kam es – wie aus nachstehender Tabelle ersichtlich - nur wenige Monate, nachdem sie die von den Hintermännern organisierten Gesellschafter-Geschäftsführer übernommen und die vermeintlich von ihnen erbrachten Leistungen verrechnet hatten, zur Konkurseröffnung, amtswegigen Löschung wegen Vermögenslosigkeit oder wurde das Insolvenzverfahren beantragt:

| Firma              | Leistungszeitraum | Konkurseröffnung/Löschung                         |
|--------------------|-------------------|---|
| Fa.1 GmbH          | 8-10/2007         | Datum2 Konkurseröffnung                           |
| Fa.9 GmbH          | 11-12/2007        | Datum Konkurseröffnung                            |
| Fa.10 Bau GmbH     | 12/2007           | Datum3 Konkurseröffnung                           |
| Fa.8 & Handels Ltd | 8-10/2008         | Datum4 Konkurseröffnung                           |
| Fa.2 GmbH          | 9-12/2008         | Datum5 Konkurseröffnung                           |
| Fa.3 GmbH          | 3/2009, 8/2009    | Datum6 Konkurseröffnung                           |
| Fa.4 GmbH          | 9-11/2009         | Datum7 Amtswegige Löschung wg. Vermögenslosigkeit |
| Fa.5 GmbH          | 12/2009           | Datum8  |
| Fa.6 GmbH          | 12/2010           | Insolvenzverfahren beantragt Datum9               |

Die verrechneten und ausschließlich in bar kassierten Gelder fanden keinen Eingang in das Rechenwerk der Rechnungsaussteller, sondern wurde an diesen vorbeigeschleust. In den rechnungslegenden Firmen sind nur die Schulden gegenüber der Gebietskrankenkasse und der Finanzbehörde verblieben, die Firmen wurden damit offensichtlich bewusst mit dem Ziel, Beiträge und Abgaben für die auf die Firmen angemeldeten Arbeiter nicht zu bezahlen, in den Konkurs geführt. Die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer haben keine eigentlichen geschäftlichen Aktivitäten

entfaltet, sondern waren bloß dazu da, Unterschriften zu leisten und Abhebungen von Bankkonten zu tätigen; sie waren bzw. sind auch nicht auffindbar, an jenen Anschriften, an denen sie in Österreich gemeldet waren, waren sie tatsächlich nicht wohnhaft, offenkundig wurden sie nur zum Schein an österreichischen Anschriften gemeldet. Ferner waren die Firmen unter den auf den Rechnungen angegebenen Telefonnummern nicht erreichbar und konnten bei Nachschauen durch die Finanzbehörde sowie anlässlich von Erhebungen der in den Insolvenzverfahren bestellten Masseverwalter an den Firmenanschriften keine Hinweise auf tatsächliche Geschäftstätigkeiten der die Rechnung ausstellenden Firmen festgestellt werden. Von den als Empfänger genannten Firmen war sohin nicht mehr erweisbar als deren rechtliche Existenz in Form einer Firmenbucheintragung.

Unterlagen, die einen tatsächlichen Leistungsaustausch zwischen den in Rede stehenden Firmen und der Bf. dokumentieren würden, sind weder im Zuge der Außenprüfung noch im Beschwerdeverfahren vorgelegt worden. Auch wurde dem Vorhalt der Außenprüfung bzw. den im Prüfbericht getroffenen Feststellungen, es würde sich um Scheinfirmen mit nicht auffindbaren Geschäftsführern handeln, substantiiert nicht entgegengetreten.

Die Bf. hat auch nicht dargetan, wie sich ihre Kontakte zu den von ihr beauftragten Firmen und die Auftragsabwicklung konkret gestaltet haben, sondern beschränkt sich das Vorbringen im Wesentlichen im Hinweis auf das schlechte Namensgedächtnis ihres Geschäftsführers, ohne auf die im Zuge der abgabenbehördlichen Ermittlungen getroffenen Feststellungen, dass die im Firmenbuch aufscheinenden Geschäftsführer nur zu Unterschriftsleistungen nach Österreich gekommen sind und in die eigentliche Geschäftsgebarung nicht involviert waren bzw. auch die gewerberechtlichen Geschäftsführer nur am Papier existierten und nie tätig geworden sind, konkret einzugehen. Die von der Bf. vorgelegten Urkunden wie Firmenbuchauszug, Dienstnehmeranmeldungen, Werkverträge oder Nachweis der steuerlichen Erfassung sind allenfalls geeignet, den Anschein des Bestehens der betreffenden Firmen hervorzurufen, sagen aber darüber, ob diese Firmen über die Qualifikation verfügten, die übernommenen Aufträge auszuführen, nichts aus, ebensowenig wird damit die tatsächliche Leistungserbringung durch diese Firmen nachgewiesen.

Auch erscheint es kaum nachvollziehbar, dass keinerlei Unterlagen existieren, die geeignet sind, den behaupteten Leistungsaustausch darzutun. Selbst wenn die von der Bf. benötigten Arbeitskräfte keine besondere Qualifikation aufweisen müssen, so mutet es auch bei dem wiederholt von der Bf. ins Treffen geführten Zeitdruck undenkbar an, dass deren Leistungen und Abrechnungen nicht näher kontrolliert werden und der Geschäftsführer bei seinen Überprüfungen mit simplen Kopfrechnungen das Auslangen findet. Lang- und mittelfristige Geschäftsbeziehungen hat der Geschäftsführer der Bf. weder behauptet noch waren solche aufgrund der unmittelbar folgenden Insolvenz der Auftragnehmer möglich.

Es ist überdies nicht glaubhaft, dass dem Geschäftsführer der Bf. die von der Außenprüfung in der Aufforderung zur Empfängerbenennung dargestellten Sachverhalte sowie die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge nicht bekannt gewesen



wären. Davon abgesehen wäre es ihm jedenfalls als Verschulden anzulasten, erstmals eine Geschäftsbeziehung mit einer Fülle von ihm bis dahin nicht vertrauten Firmen einzugehen und sich zudem auch noch auf eine, bei den vorliegenden Größenordnungen jedenfalls ungewöhnliche, Barzahlung einzulassen (Anm.: die die bar übergebenen Rechnungssummen lagen zwischen rd. € 6.000,00 und rd. € 20.000,00), ohne sich von der Seriosität der Firmen zu überzeugen und sich von diesen ein klares Bild zu verschaffen, und auf diese Weise die Geschäftsbeziehungen so zu gestalten, dass er die Person des Empfängers nicht namhaft machen kann. Es war dem Geschäftsführer der Bf. daher durchaus möglich und zumutbar, das von der Außenprüfung gestellte Verlangen, die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen, zu erfüllen.

Die Erlassung einer Aufforderung zur Empfängerbenennung liegt im Ermessen, das sich an den die Erfassung der Beträge beim Empfänger betreffenden Gesetzeszwecken zu orientieren hat (VwGH 4.6.2009, 2004/13/0076). Im Hinblick auf die zahlreichen Malversationen im Baugewerbe – der Firmenwortlaut mehrerer Rechnungsaussteller lässt den Rückschluss auf deren Tätigkeit werden in der Baubranche zu – sowie im Bereich der Personalgestaltung ist die Ermessensübung des Finanzamtes, die Bf. zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO aufzufordern, zur Sicherung des Abgabenaufkommens nicht zu beanstanden. Die rechnungslegenden Firmen, als Teil eines planmäßigen, auf Beitrags- und Abgabenvermeidung gerichteten Vorgehens, wurden bewusst in den Konkurs geführt, weshalb eine allfällige Abgabenfestsetzung diesen gegenüber von vornherein wirkungslos bleiben musste. Dass die Verschleierung der wahren Zahlungsempfänger auch eine steuerliche Erfassung jener Besteuerungskomponenten, die sich bei der Bf. steuermindernd ausgewirkt haben, verhindert hat, liegt damit auf der Hand. Das durch den Geschäftsführer der Bf. gesetzte Verhalten hat folglich jenen Abgabenverkürzungen Vorschub geleistet, denen § 162 BAO vorbeugen will. Die belangte Behörde bzw. die Außenprüfung hat daher von ihrem Ermessen, vom Geschäftsführer der Bf. die genaue Bezeichnung der Empfänger der abgesetzten Beträge zu verlangen, zu Recht Gebrauch gemacht. Diesem Verlangen wurde nicht nachgekommen, weshalb die Folgen des § 162 BAO von der Bf. zu tragen sind.

### **Zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG**

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in seiner Stammfassung, BGBl. 663/1994, kann der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Mit dem AbgSiG 2007, BGBl. I Nr. 99/2007, wurden in § 12 Abs. 1 Z 1 leg. cit. die letzten beiden Sätze angefügt, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wird, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang

mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, wobei dies insbesondere auch gilt, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft. Nach den Materialien zum AbgSiG 2007 (vgl. RV 270 BlgNr. 23. GP, 12 f) kommt dieser Bestimmung nur klarstellender Charakter zu, da nach der Judikatur des EuGH einem Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt ist, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war (Hinweis auf die Urteile des EuGH vom 12. Jänner 2006, C-354/03, C- 355/03 und C-484/03, Optigen Ltd. u.a., sowie vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling).

Das Finanzamt hat – wie bereits vorstehend ausgeführt - in dem den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegenden Bericht über eine Außenprüfung die Feststellung getroffen, dass es sich bei den Rechnungsausstellern um Scheinfirmen gehandelt hat. Dieser Feststellung, wonach die fraglichen Umsätze, für die der Bf. der Vorsteuerabzug versagt wurde, in ein Finanzvergehen einbezogen waren, wird in der Beschwerde zwar nicht explizit entgegen getreten, die Bf. wendet im Wesentlichen ein, im Geschäftsleben habe man nicht so lange Zeit wie das Finanzamt, um eventuelle betrügerische Machenschaften herauszufinden bzw. würde jede Situation aus einer ex-post Betrachtung leichter durchschaubar als zuvor, außerdem seien die beanstandeten Firmen zum Zeitpunkt der Geschäftsbeziehungen nicht insolvent gewesen.

Zu prüfen bleibt damit, ob die Bf. von der Einbeziehung dieser Umsätze in eine Umsatzsteuerhinterziehung im Sinne der oben zitierten Judikatur des EuGH (vgl. zuletzt etwa auch das Urteil des EuGH vom 13. Februar 2014, C-18/13, Maks Pen EOOD, Rn. 27 ff) hätte wissen müssen, sodass ihr der Vorsteuerabzug aus den fraglichen Umsätzen zu Recht verwehrt wurde.

Die von der Bf. im gegenständlichen Fall in ihrer Beschwerde bzw. in der Aussage ihres Geschäftsführers in der mit ihm am 17. Mai 2011 aufgenommenen Niederschrift geschilderten Umstände von der Entstehung der Geschäftsbeziehung bis zur Auftragsvergabe und Auftragsabwicklung bzw. Überprüfung hätten bei einem die erforderliche Sorgfalt an den Tag legenden Unternehmer massive Zweifel an der Seriosität der genannten Firmen aufkommen lassen müssen. Gerade ein Vorstelligwerden per Fax und Anbieten von Leistungen mittels in den Postkasten eingeworfener Zetteln oder vor Ort von bis zu diesem Zeitpunkt nicht näher bekannten Unternehmen, lassen zweifellos eine Sorglosigkeit der Bf. erkennen, wenn diese sich auf derartige Geschäftsbeziehungen einlässt. Bei Anwendung der gebotenen unternehmerischen Sorgfalt hätten der Bf. zumindest Zweifel an der Seriosität der Auftragnehmer kommen müssen und hätten diese Bedenken Anlass für weitere Überprüfungen sein müssen. Die Bf. kann sich daher nicht auf ihre Gutgläubigkeit berufen. Im Hinblick auf die allgemein seit Jahrzehnten bekannte Betrugsanfälligkeit im Mehrwertsteuerbereich im Allgemeinen und im Bau- und Baunebengewerbe und Personalgestellungsbereich im Besonderen kann sich

die Bf. auch nicht allein auf Firmenbucheintragungen und vergebene Umsatzsteuer-Identifikationsnummern stützen, sondern hätte sie sich gerade bei nicht langjährig etablierten und allgemein bekannten Unternehmen, die noch dazu eigeninitiativ (und unaufgefordert) ihre Dienste telefonisch oder per Fax oder mittels sog. „Zettel“ anbieten, mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen gehabt, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiert, der auf Grund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt (BFG 27.4.2015, RV/7104860/2014). Bloß formale Kontrollen durch die Buchhalterin, ohne Überprüfung im Bereich des Tatsächlichen können somit keineswegs als ausreichend angesehen werden.

Auch das persönliche Überbringen von Rechnungen und Kassieren von nicht als bloß geringfügig zu bezeichnenden Bargeldbeträgen – die Rechnungssummen bewegten sich immerhin zwischen € 6.000,00 und € 20.000,00 - an Ort und Stelle kann nicht gerade als branchenüblich bezeichnet werden, sondern rundet eine derartige Vorgehensweise das Gesamtbild ab und bestätigt vielmehr, dass es sich um keinen seriösen Auftragnehmer handelt.

In diesem Zusammenhang ist vor allem auf die Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 26. März 2014, 2009/13/0172 zu verweisen:

*".....Wie der EuGH in mittlerweile ständiger Judikatur ausführt, ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Die objektiven Kriterien für den Vorsteuerabzug sind demnach nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Gleiches gilt aber auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist. Denn in einer solchen Situation geht der Steuerpflichtige "den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig" (vgl. nur das Urteil des EuGH vom 6. Juli 2006, C- 439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 53 ff). Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Lieferant des Steuerpflichtigen den Mehrwertsteuerbetrug begeht, oder ob dieser von einem anderen Händler in der Lieferkette verübt wird (vgl. nur die Urteile des EuGH vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 45 f, und vom 6. Dezember 2012, C-285/11, Bonik EOOD, Rn. 40, sowie das Urteil des BFH vom 19. Mai 2010, XI R 78/07, UR 2010, 952, und Brandl, Karussellbetrug - Umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen, in Achatz/Tumpel (Hrsg), Missbrauch im Umsatzsteuerrecht (2008), 145). Soweit die Beschwerdeführerin daher vorbringt, die Versagung des Vorsteuerabzugs komme schon deshalb nicht in Betracht, weil nicht ihre direkte Lieferantin, sondern eine Vorlieferantin den Umsatzsteuerbetrug begangen habe, so vermag dies der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Steht aufgrund objektiver*

*Umstände fest, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, hat das nationale Gericht das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen (vgl. nur das Urteil des EuGH vom 6. Juli 2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 59, 61).*

*Da die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts eine Ausnahme vom Grundprinzip ist, das dieses Recht darstellt, obliegt es der Steuerbehörde, die objektiven Umstände hinreichend nachzuweisen, die belegen, dass der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder hätte wissen müssen (vgl. die Urteile des EuGH vom 21. Juni 2012, C-80/11 und C-142/11, Mahageben und David, Rn. 49, und vom 6. Dezember 2012, C-285/11, Bonik EOOD, Rn. 43).*

*Ob der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat. Diese unterliegt insoweit der verwaltungsbehördlichen Kontrolle, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 2013, 2010/15/0027)....."*

Ob der Steuerpflichtige gutgläubig ist, ist somit danach zu beurteilen, ob er sämtliche Maßnahmen getroffen hat, die von ihm vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass sein Umsatz nicht Teil eines Mehrwertsteuerbetruges ist. Ob ein Unternehmer "wissen konnte" oder "hätte wissen müssen", dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, ist anhand objektiver Kriterien zu prüfen (vgl. BFG 1.8.2014, RV/7102072/2003 m.w.N.).

Abgesehen davon, dass von einer formell ordnungsgemäßen Rechnung nicht auszugehen ist, wenn sich die auf der Rechnung angegebene Rechnungsadresse als nicht zutreffend erweist und überdies auch nähere Angaben zur Art der Tätigkeit bzw. zur Leistungserbringung fehlen, vermag auch der dem Beschwerdevorbringen zu entnehmende Einwand der Gutgläubigkeit im gegenständlichen Fall der Beschwerde aus vorstehend angeführten Gründen nicht zum Erfolg zu verhelfen. Zusammenfassend ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung festzuhalten, dass das Handeln der Bf. nicht jenem eines sorgfältigen Unternehmers entspricht.

Zum Streitjahr 2010 ist abschließend festzuhalten, dass die Umsatzsteuerfestsetzung erklärungsgemäß erfolgt ist, nachdem laut Feststellung des Prüfers die Bf. die von der Fa. Fa.6 GmbH in ihren Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer in der Jahreserklärung 2010 nicht als Vorsteuern abgezogen hat.

Da die vorliegende Beschwerde keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufzuzeigen vermag, ist sie 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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 11.9.2014, 2014/16/0009). Im gegenständlichen Fall waren lediglich einzelfallbezogenen Tatfragen zu beurteilen, diese Beurteilung hat das erkennende Gericht im Rahmen der von der Rechtsprechung zu § 162 BAO und § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 entwickelten Grundsätze getroffen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 7. Juni 2016