

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberaterin, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) betreibt als Einzelunternehmer einen Installationsbetrieb, Gas-Wasser-Heizung. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde unter Tz 1 des Berichts folgende Feststellung getroffen:

Der Bf habe in den Jahren 2008 und 2009 Fremdleistungsaufwendungen in Höhe von insgesamt 70.903,41 € geltend gemacht. Diese Aufwendungen hätten die Firmen A Bau- und Handels GmbH (2008: 4.225,00 €), B Bau- und Installationstechnik GmbH (2008: 41.050,00 € und 2009: 13.186,00 €) sowie C HandelsgesmbH (2009: 12.240,00 €) in Rechnung gestellt. Abgabenbehördliche und polizeiliche Ermittlungen hätten ergeben, dass mehrere rechnungsausstellende Firmen nicht die wahren Empfänger der Fremdleistungsbeträge gewesen seien. Es seien von den wahren Machhabern (Hintermännern) sog. Mantelfirmen (Firmen ohne Geschäftstätigkeit) angekauft worden. Danach seien Personen, vorwiegend aus Ungarn und dem ehemaligen Jugoslawien, angeworben worden, um als Geschäftsführer und 100% Gesellschafter dieser Firmen ins Firmenbuch eingetragen zu werden und formal notwendige Handlungen durchzuführen, ohne jedoch die wahren Machthaber dieser Firmen zu sein. Da diese Firmen nur aus Scheingeschäftsführern bestanden hätten, hätten sie nicht die wahren Leistungserbringer und Geldempfänger sein können. Der Bf sei gemäß § 162 Abs. 1 BAO aufgefordert worden, die Empfänger der ausschließlich bar bezahlten Aufwendungen genau zu bezeichnen. Der Bf habe daraufhin einen XY mit der Mobiltelefonnummer abcdefg genannt, dieser sei für die genannten Fremdleister aufgetreten, habe die Tätigkeiten organisiert, selbst mitgearbeitet und die verbuchten Beträge auch kassiert. Somit stehe

fest, dass die rechnungsausstellenden Firmen nicht die wahren Geldempfänger seien, der Aufwand sei nicht anzuerkennen.

In seiner (nunmehr als Beschwerde zu erledigenden) Berufung bringt der Bf vor, er habe als Empfänger der Barzahlungen den ihm persönlich bekannten XY genannt. Dieser habe sowohl die Aufträge angenommen als auch persönlich auf der Baustelle mitgearbeitet, wenn Personalmangel geherrscht habe, dann habe er die Rechnungen kassiert, Y habe für ihn einen kompetenten Mitarbeiter mit Inkassogenehmigung dargestellt. Y sei ca 180cm groß mit schlankem Körper und kurzen schwarzen Haaren, Treffpunkte seien entweder die jeweiligen Baustellen oder ein näher bezeichnetes Cafe und eine OMV Tankstelle gewesen. Als Zeuge könne ein NN, wohnhaft in B-Dorf, früherer Mitarbeiter einer Firma Z in A-Stadt, genannt werden. Alle Leistungen seien ordnungsgemäß erbracht und an Letztkunden weiterverrechnet worden. Zur Zeit der Leistungserstellung seien alle drei Firmen im Firmenbuch aufgeschienen.

In einer ergänzenden email nannte der Bf als Adresse des XY A-Stadt, E-Straße; Y fahre einen großen weißen Kastenwagen mit dem Aufdruck "xyz", der fast jeden Tag vor der genannten Adresse stehe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Aufforderung nach § 162 BAO 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). Die bloße Benennung einer beliebigen Person kann die zwingende Versagung der Anerkennung der Aufwendungen nicht verhindern (VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066).

Den Hintergrund der von der Außenprüfung getroffenen Feststellung bilden in der Baubranche durchgeführte polizeiliche und abgabenbehördliche Ermittlungen, die zu Tage brachten, dass verschiedene Baufirmen Bauaufträge an Subunternehmer vergeben

haben, die keine tatsächliche Geschäftstätigkeit ausgeübt, sondern nur den Zweck gehabt haben, Sozial- und Lohnabgaben zu umgehen. Mehrere „Hintermänner“ haben Mantelfirmen (d.h. Firmen ohne Geschäftstätigkeit) angekauft und gegen Bezahlung Personen aus Ungarn und dem ehemaligen Jugoslawien als Geschäftsführer für diese Firmen angeworben. Diese Firmen haben nach der Übernahme durch die von den Hintermännern organisierten Gesellschafter-Geschäftsführer sofort hohe Umsätze verzeichnet. Die Hintermänner haben vom Rechnungsbetrag eine Provision einbehalten und den Restbetrag sog. „Zumeldern“ übergeben. Die Zumelder - die teils mit, teils ohne eigene Firma über Arbeitskräfte verfügt haben - benutzten die Firmen der Hintermänner dazu, ihre Arbeiter bei diesen sozialzuversichern, wissend, dass die Sozialabgaben nicht bezahlt und die Firmen bewusst in den Konkurs geführt werden. Baufirmen, die mit den Zumeldern in Kontakt standen, haben dann Aufträge in Sub an die Firmen der Hintermänner übertragen. Die „Scheingeschäftsführer“ hatten nur die Aufgabe, für Unterschriftsleistungen und Barabhebungen zur Verfügung zu stehen, mit der Geschäftsgebarung hatten sie nichts zu tun.

Wie die abgabenbehördlichen und polizeilichen Ermittlungen ergeben haben, lag dem Auftreten dieser Subfirmen sohin ein planmäßiges, durch Hintermänner gesteuertes, auf die Verkürzung von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnabgaben gerichtetes Vorgehen zu Grunde. Über sämtliche von den Hintermännern organisierte Mantelfirmen wurde, (in der Regel nur wenige Monate) nachdem sie die vermeintlich von ihnen erbrachten Leistungen verrechnet hatten, der Konkurs eröffnet. Die Geschäftsführer haben ihren im Firmenbuch eingetragenen Wohnsitz zeitnah zur Konkurseröffnung aufgegeben.

Das trifft auch auf die in Rede stehenden drei Firmen zu.

So wurde über die A Bau- und Handels GmbH, die der Bf am 15.12.2008 eine Rechnung gelegt hatte, am 10.2.2009 der Konkurs eröffnet, der Geschäftsführer hat seinen im Firmenbuch aufscheinenden Wohnsitz am 2.2.2009 abgemeldet; über die C HandelsgesmbH, die der Bf am 30.1. und am 9.2.2009 Rechnungen gelegt hatte, wurde am 17.6.2009 der Konkurs eröffnet, der Geschäftsführer, ein Asylwerber, hat seinen im Firmenbuch aufscheinenden Wohnsitz am 22.4.2009 abgemeldet; über die B Bau- und Installationstechnik GmbH, die der Bf von August bis November 2009 Rechnungen gelegt hatte, wurde am 18.12.2009 der Konkurs eröffnet, der Geschäftsführer hatte seinen im Firmenbuch aufscheinenden Wohnsitz am 30.4.2009 abgemeldet, seither verfügt er in Österreich über keinen aufrechten Wohnsitz.

Bemerkenswert ist weiters, dass sämtliche Rechnungen der drei Firmen in bar beglichen wurden. Die verrechneten Gelder wurden aus den Firmen abgezogen bzw., begünstigt durch die Barzahlungen, an diesen vorbeigeschleust. In den Firmen sind nur die Schulden gegenüber der Gebietskrankenkasse und der Finanzbehörde verblieben, die Firmen wurden damit offensichtlich, dem geschilderten "Subfirmen-Modell" entsprechend, bewusst in den Konkurs geführt, mit dem Ziel, Beiträge und Abgaben für die auf die Firmen angemeldeten Arbeiter nicht zahlen zu müssen.

Ferner konnten bei Nachschauen durch die Finanzbehörden sowie anlässlich von Erhebungen der in den Insolvenzverfahren eingeschrittenen Masseverwalter an den Firmenanschriften keine Hinweise auf Baufirmen bzw. auf tatsächliche Geschäftstätigkeiten festgestellt werden.

Hinsichtlich der C Bau GmbH, auf die 40 Arbeiter angemeldet waren, wurde am 20.5.2009 festgestellt, dass der Firmensitz an der Anschrift A-Stadt, E-Gasse 1/8, nicht existiere; auf Tür 8 habe ein Herr gewohnt, der schon ziemlich genervt gewesen sei, weil andauernd jemand die C GmbH gesucht habe; die frühere Tür mit der Nummer 8 sei auf dem Gang gestanden, sie sei offensichtlich eingetreten worden.

Hinsichtlich der A Bau- und Handels GmbH, auf die 378 Arbeiter angemeldet waren, konnte anlässlich einer Erhebung an der Firmenanschrift am 7.5.2009 keine betriebliche Tätigkeit wahrgenommen werden, im Jahr 2009 von der Finanzbehörde an die Firmenanschrift übermittelte Schriftstücke wurden nicht behoben.

Der im Insolvenzverfahren der B Bau- und Installationstechnik GmbH, auf die 813 Arbeiter angemeldet waren, eingeschrittene Masseverwalter hält in einer Sachverhaltsdarstellung vom 4.2.2010 fest, dass die Gesellschaft am firmbuchmäßigen Sitz tatsächlich nicht ansässig war, dort sei ein KMU-Center etabliert gewesen, das für Unternehmen Büroräumlichkeiten und diverse Dienstleistungen zur Verfügung gestellt habe, die B GmbH sei dort seit 2.4.2008 eingemietet gewesen und per Ende November 2009 wegen Mietrückständen gekündigt worden. Die Centerleiterin habe den Aufenthalt des Geschäftsführers, welcher der deutschen Sprache nicht mächtig gewesen sei, nicht gekannt, die an die Privatadresse des Geschäftsführers adressierte Kündigung sei mit dem Vermerk "unbekannt" zurückgekommen. Der Geschäftsführer sei an der Privatadresse auch nicht mehr aufhältig gewesen.

Von den drei rechnungslegenden Firmen war somit nicht mehr bekannt als deren rechtliche Existenz in Form einer Firmenbucheintragung. Über einen Firmensitz bzw. eine betriebliche Struktur, die ihnen eine Übernahme und Ausführung der verrechneten Aufträge oder eine Beschäftigung einer derart großen Anzahl von Arbeitern ermöglicht hätte, haben die Firmen nicht verfügt. Die Geschäftsführer waren an ihren im Firmenbuch aufscheinenden Wohnanschriften, von welchen sie in zeitlicher Nähe zu den Konkurseröffnungen abgemeldet wurden, nicht auffindbar.

Der Bf, der auf die Erhebungsergebnisse der Polizei und der Außenprüfung nicht näher eingeht, hat nicht einsichtig gemacht, wie er mit derart funktionslosen Firmen Leistungen abgewickelt hätte. Unterlagen, die einen tatsächlichen Leistungsaustausch dokumentieren würden, hat er nicht vorgelegt. Die in den Rechnungen enthaltenen Bezeichnungen der Leistungen mit "Maurer", "Helfer" und "Monteur" sind nicht aussagekräftig. Der Bf hat es unterlassen, darzutun, wie sich seine Kontakte zu den Subfirmen und die Auftragsabwicklung konkret gestaltet haben, wie er mit diesen Bedingungen der Auftragserteilung und -ausführung ausverhandelt hätte. Urkunden wie Firmenbuchauszug, Dienstnehmeranmeldungen oder Werkverträge sind allenfalls geeignet, den Anschein

des Bestehens von Firmen hervorzurufen, sagen aber darüber, ob diese Firmen über die Qualifikation verfügten, die übernommenen Aufträge auszuführen, nichts aus, ebenso wird damit keine tatsächliche Leistungserbringung nachgewiesen.

Angesichts der aufgezeigten Verhältnisse ist davon auszugehen, dass die rechnungslegenden Subfirmen die verrechneten Leistungen nicht erbracht haben. Sie wurden offenkundig nur zum Zweck der Vermeidung von Abgaben und Sozialversicherungsbeiträgen zwischen den Bf und die tatsächlichen Leistungserbringer, an welche die "Hintermänner", so das Ergebnis der abgabenbehördlichen und polizeilichen Ermittlungen, die vom Bf bezahlten Beträge weitergeleitet haben, geschoben. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts liegen damit maßgebliche Gründe vor, welche die Vermutung rechtfertigen, dass die drei in Rede stehenden Firmen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind.

Verwiesen wird auch darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof die zum gleichgelagerten Sachverhalt ergangene Entscheidung des UFS vom 10.9.2013, RV/2389-W/11, bestätigt und die Behandlung der dagegen erhobene Beschwerde mit Beschluss vom 20.10.2016, 2013/13/0109, abgelehnt hat.

Das Vorbringen des Bf in Bezug auf die Person des XY ist diffus, nicht nur was dessen Auffindbarkeit, sondern auch was dessen Rolle betrifft. Auf die Aufforderung der Außenprüfung hin hat der Bf bloß eine Telefonnummer genannt, unter welcher der Prüfer den Y aber nicht erreichen konnte. An der im Berufungsverfahren bekannt gegebenen Anschrift A-Stadt, E-Straße, ist bzw. war ein XY nicht gemeldet. Dass Y einen weißen Kastenwagen mit bestimmter Aufschrift fahre, der jeden Tag vor dieser Anschrift stehe, stellt keine der exakten Identifizierung des Empfängers dienliche Angabe dar. Die Befragung des vom Bf angeführten Zeugen ist entbehrlich, weil der Umstand, dass dieser Treffen des Bf mit Y bezeugen könne, für die Frage, ob Y der tatsächliche Empfänger der vom Bf abgesetzten Beträge war, unerheblich ist. Empfänger im Sinn des § 162 Abs. 1 BAO ist nämlich derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in Beziehung tritt, also der der Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat (VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046). Dafür, dass in Bezug auf die mit den in Rede stehenden Rechnungen verrechneten Leistungen eine vertragliche Beziehung zwischen dem Bf und Y bestanden hätte, gibt es aber nicht den geringsten Anhaltspunkt. Aus dem uneinheitlichen Vorbringen des Bf, der Y einmal als "kompetenten Mitarbeiter mit Inkassogenehmigung", der "persönlich auf der Baustelle mitgearbeitet" habe, dann als "Empfänger der Barzahlungen" und als einen, der "die Aufträge angenommen" habe, sowie schließlich als einen, der "für die genannten Fremdleister aufgetreten" sei, bezeichnet, lässt sich nicht einmal die bestimmte Behauptung entnehmen, es wäre in Wahrheit Y gewesen, der die erwähnte Anzahl von Arbeitern (insgesamt mehr als 1.000) beschäftigt und als Vertragspartner des Bf sich diesem gegenüber zur Leistungserbringung verpflichtet hätte. Zudem scheint der Name XY bloß als Arbeiter auf einer Liste jener 378 Arbeiter auf, die auf die A Bau- und Handels GmbH angemeldet waren. Bei diesen Gegebenheiten wäre es am Bf gelegen

gewesen, den XY auszuforschen, die zu diesem bestehende Beziehung einwandfrei darzulegen und sich nicht auf die bloße Benennung einer beliebigen, nicht fassbaren Person zu beschränken.

Ein Verlangen auf Empfängerbenennung ist dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar ist (z.B. VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236). Dies ist aber nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, den jeweiligen Empfänger namhaft zu machen (z.B. VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155). Hingegen wird es vielfach im Verschulden des Steuerpflichtigen liegen, wenn dieser Geschäftsbeziehungen so gestaltet, dass die Person des Empfängers nicht namhaft gemacht werden kann (vgl. Ritz, BAO⁵, § 162 Rz 4, und die dort zitierte Judikatur).

Eine Beauftragung von Subunternehmen wird im Allgemeinen wohl nur dann erfolgen, wenn man sich davon überzeugt hat, dass der Auftragnehmer in der Lage ist, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen, dies umso mehr, als der Bf nicht auf entsprechende Erfahrungen mit den in Rede stehenden drei Subfirmen zurückgreifen konnte, weil er mit diesen erstmals in Verbindung getreten ist. Damit war vom Bf zu erwarten, dass er die Standorte der ihm bis dahin unbekannten Firmen, von denen er nicht mehr wusste, als dass sie im Firmenbuch eingetragen sind, überprüft; nicht zuletzt angesichts des Zustandes der vermeintlichen Firmenstandorte hätte der Bf den Subfirmen wohl kaum Aufträge erteilt. Verständlich wird das Verhalten des Bf nur, wenn man davon ausgeht, dass er sehr wohl Kenntnis davon hatte, wer hinter den Subfirmen stand, nämlich die „Zumelder“ mit ihren Arbeitern, über deren Qualifikation zur Erbringung der beauftragten Leistungen der Bf auch Bescheid wusste. Davon abgesehen wäre es dem Bf jedenfalls als Verschulden anzulasten, erstmals eine Geschäftsbeziehung mit den ihm bis dahin nicht vertrauten Subfirmen einzugehen und sich zudem auch noch auf eine Barzahlung einzulassen, 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 Bf folglich 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). Die drei vom Bf beauftragten Firmen wurden, als Teil eines planmäßigen, auf Beitrags- und Abgabenvermeidung gerichteten Vorgehens, 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 beim Bf steuermindernd ausgewirkt haben, verhindert hat, liegt damit auf der Hand. Das Verhalten des Bf hat folglich jenen Abgabenverkürzungen Vorschub geleistet, denen § 162 BAO vorbeugen will. Die belangte Behörde bzw. die Außenprüfung hat daher von ihrem Ermessen, vom Bf die genaue

Bezeichnung der Empfänger der abgesetzten Beträge zu verlangen, zu Recht Gebrauch gemacht. Der Bf ist diesem Verlangen nicht nachgekommen, weshalb er die Folgen des § 162 BAO zu gewärtigen hatte.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

Zur Frage der 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 entwickelten Grundsätze getroffen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 4. Jänner 2017