

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch I.L., Geschäftsführer, Adresse1, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 20.07.2011 betreffend Körperschaftsteuer 2006 und 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), die Firma Bf., mit dem Betriebsgegenstand "Übriges Ausbau- und Bauhilfsgewerbe", erklärte für das Jahr 2006 aus dieser Tätigkeit einen Bilanzgewinn in Höhe von € 9.128,60.

Für das Jahr 2008 erklärte die Bf. einen Bilanzgewinn in Höhe von € 38.159,51.

Für die Jahre 2006-2008 erfolgte eine Außenprüfung.

Im Zuge der Prüfung erging am 23.5.2011 folgender Vorhalt "Nennung der Zahlungsempfänger":

"F. hat im Prüfungszeitraum 2006 - 2008 Aufwendungen aus dem Titel Subunternehmerleistungen verbucht, die sich auf die Eingangsrechnungen von Fakturen ausstellender Unternehmen begründen, die folgend mit den jeweiligen Jahresbeträgen dargestellt sind:

	2006	2007	2008
Fakturenaussteller	€	€	€
a	78.200,00		

Sa. GmbH			1.710,00
St. u. H GmbH			36.492,70
W GmbH			19.427,00

Das FA hat festgestellt, dass die Fakturenaussteller die in den Fakturen ausgewiesenen Leistungen weder selbst erbracht haben noch durch Erfüllungsgehilfen haben erbringen lassen.

Es wird nicht in Zweifel gezogen, dass die Leistungen als solche erbracht worden sind, sondern festgestellt, dass diese den genannten Fakturenausstellern nicht zuzurechnen sind.

Bei allen angeführten Gesellschaften ist ein gemeinsames Muster erkennbar:

- a) Zum einen sind den Buchungsvorgänge bei F. im Abstand von ca. 1,5 bis ca. 10 Monaten Abtretungen der Geschäftsanteile durch den/die bisherigen
- b) Gesellschafter (nicht erkennbar bei a) an neue vorangegangen und haben auch Wechsel der Geschäftsführer stattgefunden.
- c) F. innerhalb eines Zeitraums von ca. 3 bis ca. 7 Monaten Konkursverfahren eröffnet worden.

#### ***Nennung der Zahlungsempfänger***

**§ 162 BAO sieht vor, dass die Abgabenbehörde die Nennung der tatsächlichen Empfänger von Beträgen verlangen kann, die als Betriebsausgaben abgesetzt worden sind.**

**In Anwendung dieser Bestimmung werden Sie daher ersucht, die tatsächlichen Empfänger der genannten Beträge namhaft zu machen, weil ansonsten die Abzugsfähigkeit der genannten Beträge als Betriebsausgaben nicht anerkannt werden kann.**

Ausführungen zu einzelnen Fakturenausstellern

#### **Ad a**

- a) Zu a. sind von F. Buchungen zwischen 29.8. und 22.11.2006 3 Buchungen auf dem Konto 580200 vorgenommen worden.
- b) Über a ist am Datum das Konkursverfahren eröffnet worden
- c) In der Zeit der Fakturierungen an F. war Hr. S K lt Eintragung in Firmenbuch vertretungsbefugt. Dem FA liegt eine Stellungnahme der ehemaligen steuerlichen Vertreterin der a. - Dr. LR - vom 13.8.2007 vor, dass sie ihre Vertretung zurückgelegt hat, da zu Hrn. K kein Kontakt bestanden habe. Weiter liegt dem FA eine Stellungnahme der ehemaligen Geschäftsführerin MR - der unmittelbaren Vorgängerin von Hrn. K - vom 2.8.2007 vor, in welcher sie betont, dass die Gesellschaft während ihrer Funktionszeit (bis Jänner 2005) keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt hat.
- d) Der Masseverwalter Dr. RP hat in dieser Eigenschaft am 1.10.2007 an die StA Wien eine Sachverhaltsdarstellung (Anzeige gegen Hrn. K) eingebbracht, in welcher er

u.a. ausführt: „Schenkt man im Zusammenhang mit der a den Mitgliedern der Familie R Glauben, so ist hier nur eine vermögenslose Ltd. gegründet worden, die keine Geschäftstätigkeit entwickelt hat (offenbar „auf Vorrat“), ehe andere Personen das Unternehmen übernommen haben. Jedenfalls ist es S K gelungen, bei der öffentlichen Hand Schulden ..... zu produzieren und anschließend ohne Hinterlassung von Spuren zu verschwinden. Es liegt der Verdacht eines umfangreichen Sozialbetrugs nahe, dem MV liegen überhaupt keine Informationen über die tatsächliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft während der Geschäftsführertätigkeit des S K vor.....“

#### **Ad Sa. GmbH**

- a) Zu Sa. ist von F. am 19.3.2008 eine Buchung auf dem Konto 00005200 vorgenommen worden.
- b) Über Sa. ist am Datum1 das Konkursverfahren eröffnet worden.
- c) Weitere Gesichtspunkte, die gegen Sa. als leistungsausführendes Unternehmen sprechen, sind in Anlage 1 (vgl. ua. BP-Bericht) zusammengestellt.

#### **Ad St. GmbH**

- a) Zu St. sind von F. zwischen 31.10. und 25.11.2008 11 Buchungen auf dem Konto 00005200 vorgenommen worden.
- b) Über St. ist am Datum3 das Konkursverfahren eröffnet worden.
- c) Das FA stützt sich bei seiner Beurteilung in der Frage der Leistungserbringung auf den 2. Bericht der Masseverwalterin Dr. vom 4.5.2009, der auszugsweise in Anlage 2 (vgl. Bp-Bericht) dargestellt ist.

#### **Ad W GmbH**

- a) Zu W sind von F. zwischen 20.6. und 8.8.2008 6 Buchungen auf dem Konto 00005200 vorgenommen worden.
- b) Über W ist am Datum2 das Konkursverfahren eröffnet worden.
- c) Weitere Gesichtspunkte, die gegen W als leistungsausführendes Unternehmen sprechen, sind in der Anlage 3 (vgl. BP-Bericht) zusammengestellt."

Die steuerliche Vertretung hat daraufhin am 22.6.2011 der Abgabenbehörde die unter Tz 9 des Betriebsprüfungsberichtes angeführten Unterlagen zur Verfügung gestellt.

Am 04.07.2011 erging der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung in dem Folgendes festgehalten wurde:

#### **"Steuerliche Feststellungen:**

#### **TZ. 1 Aufwendungen für Fremdleistungen**

Die Feststellungen zum Aufwand für Fremdleistungen sind

Zeitraum	2006	2008
Körperschaftsteuer:		

Gewinn (Verlust)	78.200,00	57.659,70
------------------	-----------	-----------

....

### Feststellungen zum Fremdleistungsaufwand

Tz 1 Die geprüfte Gesellschaft Bf. hat in den Jahren 2006 und 2008 des die Jahre 2006—2009 umfassenden Prüfungszeitraums Aufwendungen aus dem Titel Subunternehmerleistungen verbucht, die sich auf Eingangsrechnungen von Fakturen ausstellenden Unternehmen begründen, die folgend mit den jeweiligen Jahresbeträgen dargestellt sind:

	2006 €	2008 €
<b>Fakturenaussteller</b>		
a	78.200,00	
Sa. GmbH		1.710,00
St. u. Handels GmbH		36.492,70
W GmbH		19.427,00

Tz 2 Die Abgabenbehörde zieht auf der Grundlage der stattgefundenen Prüfung nicht in Zweifel, dass die in den Fakturen ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht worden sind.

Tz 3 Sie hat jedoch im Zuge der Prüfung aus den folgend ausgeführten Gründen festgestellt, dass die genannten Fakturenaussteller diese Leistungen weder selbst erbracht haben noch durch Erfüllungsgehilfen haben erbringen lassen."

Um Wiederholungen zu vermeiden wird hinsichtlich der 4 "strittigen" Firmen a, Sa. GmbH, St. GmbH und W GmbH auf die Ausführungen auf Seite 2 und 3 hingewiesen.

Weiters wird dann im BP-Bericht ausgeführt:

"Tz 8 Da die genannten Leistungen erbracht worden, aber den genannten Fakturenausstellern nicht zuzurechnen sind, müssen sie von Personen erbracht worden sein, die der Abgabenbehörde im Zuge der Prüfung bisher nicht bekannt geworden sind. Da es sich um ein bezüglich der tatsächlichen Leistungserbringer fragliches Volumen von € 135.297,70 handelt, hat die Abgabenbehörde von der Ermessensbestimmung des § 162 Abs. 1 BAO Gebrauch gemacht, von F. die Nennung der tatsächlichen Empfänger der Rechnungsbeträge zu verlangen und hat daraufhin am 23.5.2011 an die steuerliche Vertretung der F. unter Bezeichnung der Gründe, die nach der Auffassung der Abgabenbehörde gegen die Eigenschaft der genannten Fakturenaussteller als Leistungserbringer sprechen, den folgenden Vorhalt gerichtet:

#### **Nennung der Zahlungsempfänger**

**§ 162 BAO sieht vor, dass die Abgabenbehörde die Nennung der tatsächlichen Empfänger von Beträgen verlangen kann, die als Betriebsausgaben abgesetzt worden sind.**

**In Anwendung dieser Bestimmung werden Sie daher ersucht, die tatsächlichen Empfänger der genannten Beträge namhaft zu machen, weil ansonsten die Abzugsfähigkeit der genannten Beträge als Betriebsausgaben nicht anerkannt werden kann.**

Tz 9 Die steuerliche Vertretung hat daraufhin am 22.6.2011 der Abgabenbehörde folgende Unterlagen zur Verfügung gestellt:

	Rechnung an F. vom...	Bauvorhaben	Rechnungs- betrag	Zahlungs- beleg	Betrag
<b>a</b>					
	29.8.2006	Ort1	58.000	Kassa 14.08.	12.000
				Kassa 18.08.	30.000
				Kassa 30.08	16.000
	08.11.2006	Ort2	7.500	Kassa 24.11.	6.000
	15.11.2006	Ort2	4.000	Kassa 17.11	8.200

<b>a</b>	Sonstiges	a) Gewerberechtlicher Bescheid Magistrat Wien vom vom 13.4.2006  b) Firmenbuchauszug  c) Reisepass—Auszug zu S K; letzte Einreiseeintrag vom 11.4.2006
<b>Sa. GmbH</b>	Sonstiges	a) Gewerberechtlicher Bescheid Magistrat Wien vom 25.5.2007  b) Firmenbuchauszug  c) Bescheid FA 9/18/19/K vom 13.4.2007  über UID—Nr.-Vergabe  d) ZMR—Bestätigung vom 3.12.2007 zu Geschäftsführer R.J.  e) Bestätigung Magistrat Wien vom 13.1.2008 über Standortverlegung  f) Bescheinigung FA 4/5/10 vom 12.2.2008 gegenüber Fa. LI/Baden  g) Passfoto R. J.
<b>W GmbH</b>	Sonstiges	a) Eilüberweisung F. an WSR vom 2.7.2008 an Bank über € 6.800,—  b) Konkursedikt vom Datum2  c) Schreiben des Masseverwalters vom 21.4.2009 an F. wegen der von ihm genannten Scheinadresse Gasse der W.

Tz 10 Weiters hat die steuerliche Vertretung am 30.6.2011 im Rahmen der Schlussbesprechung, an der auch Hr. Mag. Le vom Fachbereich Strafsachen

teilgenommen hat, nur Fa. St. GmbH mitgeteilt, dass die Bezahlung an diese auf deren Wunsch ausschließlich in bar erfolgt ist.

Tz 11 Von Seiten der Gesellschaft oder der steuerlichen Vertretung sind als Leistungserbringer keine anderen als die in Tz 1 angeführten Fakturenaussteller namhaft gemacht worden.

#### *Zusammenfassende Würdigung des Sachverhalts*

Tz 13 Unter Berücksichtigung der Beantwortung des Vorhalts sind der Abgabenbehörde auch bei Prüfungsabschluss die tatsächlichen Leistungserbringer und Empfänger der Zahlungen, die von F. I den in Tz 1 genannten Unternehmen zugeordnet worden sind, nicht bekannt geworden. Nach § 162 Abs. 2 BAO dürfen daher die verbuchten Aufwendungen aus Subunternehmerleistungen in Höhe von € 135.297,70 nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

### **ANLAGE I / Sa.**

#### *Erhebungen am FA 04 — Akteneinsicht:*

C P, Verantw. der Fa. LI GmbH gibt in einem Auskunftsersuchen an, dass der Geschäftsführer der Sa. GmbH in den Büroräumlichkeiten der Fa. LI GmbH persönlich vorgesprochen hätte (namentlich wird der GF nicht genannt).

17.06.2008: Anlässlich einer Erhebung in 10., Herzgasse 38 wurden weder ein Firmensitz noch der GF der Fa. Sa. vorgefunden.

*(Erhebungsbericht 04 s. Anlagen)*

#### *Ermittlungen durch den Masseverwalter:*

- Die Gemeinschuldnerin ist an der Konkursadresse nicht etabliert und es handle sich um eine Scheinanschrift.
- Der MV geht davon aus, dass es sich bei der Fa. Sa. GmbH um eines jener Unternehmen handelt, welches gegründet wird, um eine große Anzahl von DN ohne Entrichtung von Sozialabgaben zu beschäftigen und mit dem Vorsatz die Zahlungsunfähigkeit dieses Unternehmens künstlich herbeizuführen.
- Das Geschäftskonto der Gemeinschuldnerin zeigt die für solche Unternehmen typischen Geldtransfers, indem einlangende Kundenzahlungen sofort wieder in bar behoben wurden.
- Der Verbleib eines auf die Gemeinschuldnerin zugelassenen KFZ's ist nicht bekannt.
- Der MV beantragt den Sachverhalt auf seine strafrechtliche Relevanz prüfen zu lassen.

*(MV-Bericht, MV-Sachverhaltsdarstellung s. Anlagen)*

#### *Ermittlungen LKA, Bericht an die STA Wien zu Sta 27 St 2008:*

RJ legte bei Errichtung des Notariatsaktes einen gefälschten Meldezettel vor;

*Darstellung des Modus Operandi:*

*Die Brüder X Y und Z kaufen Firmen an und setzen über einen ung. Mittelsmann (TV) ungarische „Scheingeschäftsführer“ ein. Diese werden für Unterschriftenleistungen, Geldbehebungen..etc. nach Wien beordert und erhalten dafür monatl. € 1.000,-- zzgl. € 150 pro Fahrt nach Wien.*

*Dass die X-Brüder die Machthaber sind, wird dadurch untermauert, dass bei den Geldbehebungen zumindest einer der beiden Brüder anwesend ist.*

*(Beweise: TÜ — Protokolle, Foto am Geldschalter)*

RJ wurde von einem ung. Mittelsmann angeworben um für die Fa. Sa. Geld zu beheben und Unterschriften zu leisten.

## **Anlage II / St.**

Die Masseverwalterin nimmt Bezug auf ihren Erstbericht, erstattet nunmehr den nachstehenden

2. Bericht und führt hiezu aus wie folgt:

### **1. Unternehmensaktivität / Unternehmensschließung:**

Wie berichtet wurde das Unternehmen der Gemeinschuldnerin vor Konkursöffnung geschlossen. Die Schließung wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum 4 bewilligt. Um Wiederholungen zu vermeiden, erlaubt die Masseverwalterin auf ihren Erstbericht zu verweisen. Auch konnten an den bekannt gegebenen Adressen keine Unterlagen oder sonstige Informationen über die Gesellschaft gefunden werden. Ein kaufmännisch eingerichteter Betrieb lag augenscheinlich nicht vor.

Eine Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin war bis dato nicht möglich.

### **2. Gewerberecht:**

Die Masseverwalterin hat den gewerberechtlichen Geschäftsführer Herr DI J. H., Af in K. zur Stellungnahme aufgefordert.

Herr Dipl.Ing. H. wurde aufgefordert, der Masseverwalterin mitzuteilen, an welchen Baustellen er gearbeitet habe bzw. welche Tätigkeiten er als gewerberechtlicher Geschäftsführer ausgeübt hätte. Er konnte der Masseverwalterin keinen konkreten Hinweis geben, welche Tätigkeiten er ausgeübt habe. Augenscheinlich handelt es sich sowohl bei der Gemeinschuldnerin wie auch bei der gewerberechtlichen Tätigkeit um eine Scheinfirma. In dem Zusammenhang wird auf die Aussage von Dipl. Ing. H. verwiesen, wonach dieser im beiliegenden Verhandlungsprotokoll vom 04.09.2008 im Verfahren zu, GZ XXX w des Handelsgerichtes Wien, Aktenseite 5, aussagte, „... man kam dann auf die Idee, die St. u. Handels GmbH zu erwerben und ich bin deren Geschäftsführer geworden.“ Augenscheinlich hat Herr Dipl. Ing. H. die vorliegende Gesellschaft als Scheinfirma geführt und den Schaden verursacht.

Die Masseverwalterin hat den vorliegenden Bericht wie auch das Protokoll der Zeugenaussage von Dipl.Ing. H. der Staatsanwaltschaft Wien wie auch der zuständigen Finanzbehörde übermittelt. Augenscheinlich hat Dipl.Ing. H. nach seinen eigenen

Aussagen die Geschäfte getätigt, sodass er den Gläubigern gegenüber direkt als Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin für den eingetretenen Schaden haftet.

Die Einbringung einer Klage gegen Herrn Dipl.Ing. H. ist mangels Unterlagen mit einem hohen Prozessrisiko behaftet. Die Masseverwalterin beabsichtigt daher, die Ergebnisse des Strafverfahrens abzuwarten. Sollten Ergebnisse hervorkommen, die eine Werthaltigkeit von Forderungen wahrscheinlich erscheinen lassen, so wird die Masseverwalterin ihren Antrag auf Wiedereröffnung des Konkursverfahrens stellen.

### **3. Anfechtungen:**

Die Masseverwalterin hat die entsprechenden Kontoabfragen bei den zuständigen Behörden angefordert. Die übermittelte Kontoabschrift ergab, dass keine Zahlungen erfolgt sind. Anfechtungstatbestände scheiden daher aus.

Mangels Vorliegens darüberhinausgehender Unterlagen, können diese Ansprüche nicht überprüft werden.

### **4. Strafverfahren GZ 16 St g Landesgericht für Strafsachen Wien:**

Wie die Masseverwalterin nunmehr recherchieren konnte ist zur GZ 16 St g ein Strafverfahren gegen die Geschäftsführung der Gemeinschuldnerin, VK ua. wegen § 153 d StGB ein Strafverfahren anhängig. Nach Auskunft des zuständigen Staatsanwalts werden derzeit polizeiliche Sachverhaltserhebungen durchgeführt; der Akt ist bei Gericht mit 10.05.2009 kalendiert. Die Masseverwalterin hat vorsorglich den Privatbeteiligtenanschluss im Verfahren erklärt und die vorliegenden Berichte an die Staatsanwaltschaft Wien übersandt.

### ***ANLAGE III / WSR***

Ermittlungen LKA Wien, Bericht an die STA Wien zu Sta 27 St 2008 v. 27.04.2010:

Drahtzieher der Fa. W GmbH seien so wie auch für die Fa. Bg Personalleasing die Brüder X. Dieser Umstand wird durch die sichergestellten Personalisten, Rechnungen u. Lohnzetteln, welche sich auf dem USB-Stick der AB, Tochter des X Z, bekräftigt.

#### *Darstellung des Modus Operandi:*

*Die Brüder X Y und Z kaufen Firmen an und setzen über einen ung. Mittelsmann (TV) ungarische „Scheingeschäftsführer“ ein. Diese werden für Unterschriftenleistungen, Geldbehebungen..etc. nach Wien beordert und erhalten dafür monatl. € 1.000,-- zzgl. € 150 pro Fahrt nach Wien.*

*Dass die X-Brüder die Machthaber sind, wird dadurch untermauert, dass bei den Geldbehebungen zumindest einer der beiden Brüder anwesend ist.*

*(Beweise: TÜ — Protokolle, Foto am Geldschalter)*

- L. S. ist ein vergeschobener Geschäftsführer aus Ungarn und wurde nur für Zwecke der Unterschriftenleistungen bzw. Geldbehebungen nach Wien beordert.

*(Beschuldigteinvernahme Y X v. 2.11.09)*

*Erhebungen durch den Masseverwalter:*

*g) Inventarisierung:*

Mit einem Kanzleimitarbeiter war ich am Montag, dem 19.01.2009, vor Ort 55 Die Hauseingangstüre war offen. Im Stiegenhaus bei der Brieffachanlage fand sich kein Hinweis auf die GS bzw. S. L.. Bei Top 3 handelt es sich augenscheinlich um eine Wohnung im 1. OG. Auf der Wohnungstüre befindet sich eine handschriftliche Bezeichnung des Mieters JZ. Über mein Läuten wurde nicht geöffnet.

Eine Nachfrage bei einer Hauspartei hinsichtlich S. L. und W war negativ.

Ich habe auch bisher keinerlei Informationen über den tatsächlichen Firmensitz der GS bzw. einen tatsächlichen Wohnsitz des GF erhalten können.

Eine Inventarisierung ist daher (derzeit) nicht möglich.

*j) handelsrechtlicher Geschäftsführer S. L.:*

Diesbezüglich verweise ich auf meine Ausführungen unter Pkt. 2a) und 2.9). Fraglich ist, ob sich S. L. tatsächlich noch in Österreich seit seinem Zuzug im Mai 2008 aufhält.

Die Adresse GGasse wurde nach meinen Erhebungen schon im Konkurs einer VB GmbH (FN.Nr.-f) zu hg. GZ1 verwendet. Masseverwalter ist RA, 1070 Wien, Straße. Dieser Konkurs wurde am 09.12.2008 eröffnet, die Berichtstagsatzung hat am 06.02.2009 stattgefunden. Das Unternehmen wurde bereits mit Beschluss vom Datum5 geschlossen. Ich werde den Kollegen RA ersuchen, mir sein Anmeldungsverzeichnis samt Berichtskopie zur Verfügung zu stellen."

**Das Finanzamt erließ Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2006 und 2008** unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen (vorstehenden) Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Die Aufwendungen für die Fremdleistungen betreffend die vier Firmen wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

**Gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2008 wurde folgende Berufung (nunmehr Beschwerde) eingebracht:**

1. Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006 und 2008

Gegen den

- Körperschaftsteuerbescheid 2006 und
- Körperschaftsteuerbescheid 2008

jeweils vom 20. Juli 2011, eingelangt bei unserem steuerlichen Vertreter am 22. Juli 2011 erheben wir innerhalb offener Frist jeweils das Rechtsmittel der

**Berufung**

und begehrten die Herabsetzung der *Körperschaftsteuer 2006*

von	EUR 21.832,15
um	EUR 19.550,00
auf	EUR 2.282,15
und die Herabsetzung der <i>Körperschaftsteuer 2008</i>	
von	EUR 21.881,72
um	EUR 14.407,43
auf	EUR 7.474,30.

Wir begründen unser Begehrten wie folgt:

#### **a) Sachverhalt und Streitgegenstand**

Entsprechend den Ausführungen des Berichtes über die Außenprüfung vom 4. Juli 2011 (kurz: BP-Bericht), eingelangt bei unserem steuerlichen Vertreter am 27. Juli 2011, hat unsere Gesellschaft in den Jahren 2006 und 2008 Aufwendungen aus Subunternehmerleistungen verbucht, die auf Eingangsrechnungen von Fakturern ausstellenden Unternehmen beruhen. Es handelt sich hierbei um die Firmen

- a,
- Sa. GmbH,
- St. und Handels GmbH und
- W GmbH.

Gemäß TZ 2 des BP—Berichts kommt die Abgabenbehörde aufgrund der erfolgten Außenprüfung zum Ergebnis, dass die in den Fakturen ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht worden sind.

Gemäß TZ 3 des BP-Berichts vertritt die Abgabenbehörde die Auffassung, dass die genannten Fakturenaussteller diese Leistungen weder selbst erbracht haben noch durch Erfüllungsgehilfen haben erbringen lassen.

Die Abgabenbehörde vertritt die Auffassung, dass die tatsächlich erbrachten Leistungen nicht den oben angeführten Fakturenausstellern zuzurechnen sind. Die Leistungen müssen daher von Personen erbracht worden sein, die der Abgabenbehörde im Zuge der Außenprüfung nicht bekannt geworden sind. Daraufhin hat uns die Behörde gemäß § 162 Abs. 1 BA O aufgefordert, die tatsächlichen Empfänger der Rechnungsbeträge zu nennen.

Unter Berücksichtigung des Vorhaltes ist die Behörde bei ihrem Standpunkt verblieben, dass die tatsächlichen Leistungserbringer und Empfänger der Zahlungen nicht bekannt gegeben wurden. Gemäß § 162 Abs. 2 BAO wurden die Fremdleistungen daher nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Streitgegenständlich ist daher die Frage der Zulässigkeit der Versagung des Betriebsausgabenabzuges.

## b) Eigene Auffassung

### i. Zielsetzung des Betriebsausgabenabzugsverbots — Umfang der Empfängernennung

§ 162 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

*Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass [...] Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.*

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

*§ 162 BAO dient nach Rechtsprechung des VwGH und nach der herrschenden Auffassung dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (vgl Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 162 Rz 5).*

*Das in § 162 Abs. 2 BAO enthaltene Verbot, die geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgabe anzuerkennen, ist nur dann wirksam, wenn der Abgabepflichtige die Bekanntgabe der verlangten Angaben gemäß Abs. 1 legit cit verweigert. Die Angaben gemäß Abs 1 leg cit sind eindeutig vom Gesetz geregelt: Es ist der Empfänger genau zu bezeichnen. So hat der VwGH bereits judiziert, dass die Nennung einer beliebigen Person oder der Nachname allein nicht ausreichend ist (VwGH 17.11.1983, 81/13/0194 bzw 25.11.1992, 89/13/0043).*

*Im streitgegenständlichen Fall wurden jedoch die Empfänger eindeutig genannt. Die rechnungsausstellenden Firmen waren in den Firmenbüchern registriert und es wurden — da Konkursverfahren eingeleitet wurden — auch entsprechend abgewickelt. Wie die Beilagen zum BP-Bericht darlegen, waren die Firmen der Finanzverwaltung bereits bekannt.*

*Ziel und Zweck der Bestimmung ist — wie bereits dargestellt — dass der Finanzverwaltung bekannt gegeben wird, wer der Empfänger ist, um — sofern sie möchte — Prüfungen durchführen zu können, ob die Beträge auch beim Empfänger als Einnahme verzeichnet wurden. Nach Beiser darf die Verpflichtung gemäß § 162 BAO jedoch nicht so weit gehen, dass der Abgabepflichtige verpflichtet ist, dem Empfänger des Empfängers zu nennen. Es ist somit nicht gehalten, Gesellschafter, Subunternehmer, Provisionsempfänger etc des Empfängers auszuforschen. Als Empfänger gilt der Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch. Mit der entsprechenden Benennung ist das Verlangen nach der Empfängernennung erfüllt (vgl Beiser, Die Empfängerbenennung nach (§ 162 BAO, SWK 2000, S 838, zustimmend Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 162 Rz 7)).*

*Im Rahmen der Beantwortung gemäß § 162 Abs. 1 BAO wurden umfangreiche Unterlagen betreffend die Leistungserbringer übermittelt. Enthalten waren unter anderem Kopien der Zahlungsbelege, gewerberechtliche Bescheinigungen, Reisepass-Auszüge der Geschäftsführer sowie die entsprechenden Bescheide der Finanzämter über die Vergabe der UID-Nummer.*

Aus dem bereits Gesagten ergibt sich, dass eine umfassende Empfängernennung erfolgte. Es ist aus § 162 BAO nicht ableitbar, dass uns die Verpflichtung auferlegt wird, nachzuweisen wohin die Gelder nach Überweisung/Auszahlung geflossen sind.

Die Abgabenbehörde hat nicht in Zweifel gezogen, dass die Gelder tatsächlich an die genannten Empfänger geflossen sind.

Darüber hinaus wurde auch nicht in Zweifel gezogen, dass die Rechnungen von den jeweiligen Firmen ausgestellt wurden.

Weiters ist es auch nicht im Sinne von § 162 BAO, dass der Leistungsempfänger dafür Sorge zu tragen hat, dass die entsprechenden Abgaben entrichtet werden. Das österreichische Verfahrensrecht sieht auch keine Möglichkeit vor, die ordnungsgemäße Versteuerung von Beträgen beim Leistenden überprüfen zu können. Es obliegt den Finanzämtern, bei Vergabe von UID-Nummern und Steuernummern sorgsam umzugehen und im Rahmen eines Besichtigungstermines die Gegebenheiten vor Ort zu prüfen.

Ziel und Zweck der Abgabenbehörde lagen anscheinend darin, durch Anwendung von § 162 Abs. 2 BAO die Betriebsausgabenabzugsfähigkeit zu versagen, da aufgrund des Konkurses des jeweiligen Rechnungsausstellers die Versteuerung der Betriebseinnahmen beim Leistungsempfänger ins Leere läuft.

Die Abgabenbehörde führt in ihrem BP-Bericht aus, dass aus den „folgenden ausgeführten Gründen“ die genannten Fakturenaussteller diese Leistungen weder selbst erbracht haben noch durch Erfüllungsgehilfen haben erbringen können. Im Folgenden werden im BP-Bericht unzusammenhängend Stellungnahmen von Masseverwaltern, die mit der Abwicklung der jeweiligen Gesellschaften betraut waren. Daraus ist nicht eindeutig abzuleiten, dass dennoch Tätigkeiten abgewickelt wurden. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass diese Tätigkeiten eben nur nicht den Abgabenbehörden gemeldet wurden. Um untätige Gesellschaften kann es sich somit nicht handeln, da selbst die Behörde davon ausgeht, dass die Fakturen von den Gesellschaften selbst ausgefertigt wurden.

ii. a

Erwähnt sei in Zusammenhang mit der a, dass die Behörde in Tz 4 des BP-Berichtes über die Stellungnahme des Masseverwalters Dr. K. nicht oder falsch gewürdigt hat: „Herrn S K ist es gelungen, bei der öffentlichen Hand Schulden zu produzieren und anschließend ohne Hinterlassung von Spuren zu verschwinden. Es liegt der Verdacht eines umfangreichen Sozialbetrugs nahe, dem MV liegen überhaupt keine Informationen über die tatsächliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft während der Geschäftsführertätigkeit des S K vor.“ Daraus kann jedenfalls nicht abgeleitet werden, dass keine Leistungen erbracht wurden. Sozialbetrug (in der Form von Hinterziehung von Lohnabgaben) kann nur dann unterstellt werden, wenn tatsächlich Mitarbeiter beschäftigt werden, die Leistungen erbringen. Ohne Mitarbeiter ist Sozialbetrug undenkbar. Die Behörde hat die Aussage, dass über die tatsächliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft keine Informationen vorliegen, falsch oder überhaupt nicht gewertet. Daraus ist nicht abzuleiten, dass es sich um eine Scheinfirma handelte. Es ist daraus lediglich abzuleiten,

dass dem Masseverwalter keine Informationen vorliegen, welche Tätigkeiten oder welcher Umfang an Tätigkeiten geleistet wurden. Er bezweifelt nicht, dass Tätigkeiten durchgeführt wurden.

### iii. Sa. GmbH

Bei der Sa. GmbH geht die Abgabenbehörde davon aus, dass kein leistungserbringendes Unternehmen vorliegt. Im Bericht des Masseverwalters, abgedruckt im BP-Bericht (Anlage I) wird ausgeführt, dass es sich bei der Sa. GmbH um eines jener Unternehmen handelt, die gegründet werden, um eine große Anzahl von Dienstnehmern ohne Entrichtung von Sozialabgaben zu beschäftigen. Das Geschäftskonto der Sa. GmbH — so der Bericht des Masseverwalters — zeigt die für solche Unternehmen typischen Geldtransfers, indem einlangende Kundenzahlungen sofort wieder in bar behoben werden.

Daraus kann nicht abgeleitet werden, dass die Sa. GmbH keine Leistungen erbringt. Der Masseverwalter selbst geht davon aus, dass Dienstnehmer beschäftigt werden. Es gab ein entsprechendes Bankkonto auf das die Kunden eingezahlt haben. Der Masseverwalter widerspricht nicht, dass Kunden der Sa. GmbH vorhanden waren.

Es ist nicht nachvollziehbar aus welchen Gründen die Abgabenbehörde davon ausgeht, dass keine Leistungsbeziehungen vorhanden waren.

### iv. St. GmbH

Dem 2. Bericht der Masseverwalter (Anlage II des BP-Berichtes) kann unseres Erachtens nicht entnommen werden, dass die St. GmbH keine Leistungen erbracht hat. Nach den Aussagen der Masseverwalterin dürfte eine Scheinfirma vorliegen. Als möglicher Leistungserbringer wird Herr Dipl.-Ing H. genannt. Gegen die Geschäftsführerin wurde ein Strafverfahren eingeleitet. Auch in diesem Bereich kann nicht davon ausgegangen werden, dass keine Leistungen erbracht wurden.

### v. W GmbH

Die Auszüge des Berichtes des Masseverwalters lassen nicht den Schluss zu, dass die W GmbH keine Leistungsbeziehungen eingegangen ist. Darüber hinaus ist der Abgabenbehörde aufgrund der Ermittlungen des Landeskriminalamts klar, dass „Drahtzieher“ der W GmbH die Brüder X sind.

### vi. Leistungserbringung durch Subunternehmer

Weiters sei angemerkt, dass die Abgabenbehörde ihre Auffassung, dass Erfüllungsgehilfen die Leistungen der Fakturenaussteller jedenfalls nicht erbracht haben, nicht begründet. Im BP-Bericht ist kein Hinweis zu finden, der bestätigen kann, warum dieser Schluss zulässig ist. Allein die Tatsache, dass den Masseverwaltern keine Informationen über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit zur Verfügung standen, da keine Belege vorhanden waren, kann nicht zulasten von uns ausgelegt werden und die Nichtabzugsfähigkeit gemäß § 162 Abs. 2 BAO begründen.

### vii. Unzulässigkeit der Aufforderung zur Empfängernennung gemäß § 162 Abs. 1 BAO

*Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Abgabenbehörde aufgrund der umfangreichen Ermittlung bereits vor der uns übermittelten Aufforderung zur Empfängernennung gemäß § 162 Abs. 1 BAO bekannt war, dass unsere Leistungserbringer in Konkurs waren und anscheinend Scheinfirmen vorlagen. Darüber hinaus war der Abgabenverwaltung bereits vor der oben angeführten Aufforderung bekannt, dass Leistungen erbracht wurden und wer die jeweiligen Verantwortlichen sind. Es war darüber hinaus bekannt, dass die Gesellschaften selbst Leistungen erbrachten, da Mitarbeiter beschäftigt wurden.*

*Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des UFS ist darauf hinzuweisen, dass die Aufforderung zur Empfängernennung gemäß § 162 Abs 1 BAO unzulässig war, da der Behörde die Empfänger der Zahlungen vor der Erteilung der Aufforderung bekannt waren (UFS 24.3.2011, RV/4333-W/09). Der UFS führt ergänzend aus, dass — selbst wenn die Aufforderung zulässig wäre — es unzulässig wäre, die Betriebsausgaben nicht anzuerkennen, da unklar wäre, welche Informationen der Abgabepflichtige der Abgabenbehörde noch hätte mitteilen können. Es waren bereits alle Informationen vorhanden.*

*Der der oben angeführten Entscheidung des UFS zugrundeliegende Sachverhalt ist unserem vergleichbar. Die mangelnde Auseinandersetzung mit dem konkreten Sachverhalt und die Negierung der Identität der Leistungserbringer sind als Versuch zu werten, die Betriebsausgabenabzugsfähigkeit zu versagen, da die entsprechenden Einnahmen — bei den Leistenden — nicht versteuert wurden. Die Aussagen im BP-Bericht, dass die Identität der Leistungserbringer nicht feststellbar ist, sind ausschließlich als Schutzbehauptung zu werten, um in den Anwendungsbereich des § 162 Abs. 2 BAO zu kommen.*

*Seitens der Abgabenbehörde wurde überhaupt nicht versucht, die Glaubwürdigkeit der Aussagen der Masseverwalter zu prüfen. Es wäre der Abgabenbehörde zuzumuten gewesen, entsprechende Zeugen zu befragen oder weitere Ermittlungsschritte durchzuführen, um die Plausibilität unserer Aussagen oder der Masseverwalter zu hinterfragen.*

*Weiters sei angeführt, dass die Abgabenbehörde die Ermessensentscheidung, eine Aufforderung gemäß § 162 Abs. 1 BAO zu stellen, nicht begründet hat. Sie hat nicht dargebracht, warum die Empfängernennung nach der Sachlage des Einzelfalles erforderlich ist. Das Verlangen nach Empfängernennung ist unter anderem dann nicht gerechtfertigt, wenn ein abgesetzter Betrag dem Grunde und der Höhe nach zumindest glaubhaft gemacht wird (vgl Beiser, Die Empfängernennung nach § 162 BAO, SWK 2000, S 846).*

*Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide sind somit rechtswidrig, da § 162 Abs. 1 und 2 BAO zur Anwendung gebracht wurde. Selbst wenn die Anwendung von § 162 Abs. 1 BAO zulässig sein sollte, sind die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide*

*rechtswidrig, da § 162 Abs. 2 BAO aufgrund der ordnungsgemäßen Empfängerbenennung zwingend nicht greifen kann."*

....

### 3. Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Darüber hinaus stellen wir gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung betreffend die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006, Körperschaftsteuerbescheid 2008 und Umsatzsteuerbescheid 2006."

**Zur der Berufung der Bf. vom 22.8.2011 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2008 nahm die Betriebsprüfung folgende Stellungnahme:**

#### "1. Prüfungsfeststellung

*Die BP hat in Anwendung des § 162 BAO die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen aus Fremdleistungen in der Gesamthöhe von € 135.829,70 versagt, weil sie zur Auffassung gekommen war, dass die in den Rechnungen als Leistungsausführende genannten (juristischen) Personen >a<, >Sa. GmbH<, >St.- u. Handels GmbH< und >W GmbH< die in eben diesen Rechnungen bezeichneten Leistungen nicht erbracht haben (zusammenfassend Tz 13 des Prüfungsberichts).*

#### 2. Berufung

*Die Bf. bekämpft diese Feststellung im wesentlichen damit, dass § 162 BAO nicht gesetzeskonform angewendet worden sei. Da die genaue Bezeichnung der Zahlungsempfänger im Sinne dieser Bestimmung aber erfolgt sei, könne der Abzug nicht ausgeschlossen werden (S. 3 der Berufungsschrift: „Im gegenständlichen Fall wurden jedoch die Empfänger eindeutig genannt. Die rechnungsausstellenden Firmen waren in den Firmenbüchern registriert... [und] der Finanzverwaltung bereits bekannt.“).*

#### 3. Aus folgenden Gründen kann nach Ansicht der BP der Berufung nicht stattgegeben werden:

*3.1. Der VwGH sieht z.B. im Erkenntnis vom 17.11.2005, 2001/13/0247 weder die „formelle Existenz“ einer juristischen Person (im Sinne z.B. einer Registrierung), noch die Eigenschaft dieser Person als Rechnungsausstellerin oder Zahlungsempfängerin für sich als ausreichend an, wenn Sie nicht als Leistungserbringerin angesehen werden kann. Zuletzt hat der UFS am 18.1.2012 unter GZ RV/2383, 3484-W/11 den Aspekt der formellen Existenz angesprochen und ist im Ergebnis zu einer gleichgerichteten Antwort gelangt (im Beschwerdefall war die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern fraglich).*

*3.2. Die BP hat in ihrem Bericht dargelegt, aus welchen Gründen sie die Rechnungsaussteller nicht als Leistungserbringer angesehen hat. Sie hat darüber hinaus auch ausgeschlossen, dass Subunternehmer der genannten Gesellschaften die Leistungen ausgeführt haben (s. Tz 3 des Prüfungsberichts; wo allerdings statt des*

*richtigen Betrags von € 135.829,70 — Tz 1 des Prüfungsberichts — ein Betrag von € 135.297,70 angeführt ist), was zu einer Einlassung in der Berufungsschrift geführt hat (S. 5 unter vi.). Ausschlaggebend für diese Auffassung war: Wenn schon die Erbringung der Leistungen durch die Gesellschaften selbst verneint wird, kann umso weniger „auf Verdacht“ ein nicht bekannter Subunternehmer den Aufwandsabzug retten.*

*3.3. Die Bf. hat nach Auffassung des stellungnehmenden Prüfers nicht nachweisen oder auch nur glaubhaft machen können, dass die Rechnungsaussteller die in den Rechnungen genannten Leistungen auch tatsächlich ausgeführt haben. Sie stützt sich in ihrer Schrift i.w. darauf, dass § 162 BAO fehlerhaft angewendet worden sei. Es ist weiters auch nicht zutreffend, dass der Abgabenbehörde bekannt war, dass die Rechnungsaussteller Leistungen erbracht haben (so aber die Ausführungen auf S. 5 unter vii.)"*

Am 16. Februar 2017 erfolgte die vom Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, der der Bf. jedoch unentschuldigt fernblieb.

Der Vertreter der belangten Behörde führte ergänzend zu den bisherigen Ausführungen aus, dass er hinweist, dass als Tätigkeit der Firma a. im Firmenbuch mit Organisation von Events, Fest feiern, etc. angeführt ist. Fraglich sei daher, wie diese Firma Bauleistungen erbrachte habe.

Betreffend der Firma St. Handels GmbH führte er aus, dass der gewerberechtlich Geschäftsführer Dipl. Ing. H. keinen Hinweis geben konnte, welche Tätigkeit er ausgeführt habe.

Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde.

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

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

Ausgehend vom Inhalt der Verwaltungsakten, den Ergänzungsvorhalten, den Erhebungen der Betriebsprüfung und den Vorbringen in der mündlichen Verhandlung wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Bei der Bf. fand für die Jahre 2006 bis 2009 eine Betriebsprüfung statt

Die Betriebsprüfung hat ermittelt, dass in den Streitjahren 2006 und 2008 die Bf. Aufwendungen für Fremdleistungen (Bauleistungen) an vier nachfolgend genannte Firmen als Betriebsausgaben geltend gemacht hat:

2006:

a: Euro 78.200,00

2008:

Sa. GmbH: Euro 1.710,00

St. GmbH: Euro 36.492,70

W GmbH: Euro 19.427,00

Bei keiner der 4 Firmen war der Firmensitz an den angegebenen Adressen auffindbar.

Bei den vier genannten Firmen wurde jeweils kurz nach den "Leistungszeiträumen" der Konkurs eröffnet und die Firmen wurden im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Zu den Geschäftsführern und Gesellschafter konnte ab der Konkurseröffnung kein Kontakt mehr aufgenommen werden. Keiner konnte zu den "Fremdleistungen" in den Jahren 2006 und 2008 mehr befragt werden.

Im Zuge der Prüfung wurde die Bf. am 23.05.2011 aufgefordert, gemäß § 162 BAO die Empfänger der oa. abgesetzten Beträge bekanntzugeben.

Der steuerliche Vertreter stellte nur die bereits unter Tz 9 (S 5f) des Prüfungsberichtes angeführten Unterlagen zu Verfügung.

Mit wem die Aufträge und Werkleistungen besprochen wurden, wurde nicht bekanntgegeben.

Auf Grund der im Akt aufliegenden Belege ist nicht ersichtlich, wer das Geld dankend erhalten hat.

Für die Jahre 2006 und 2008 wurden daher die oa. Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide wurde fristgerecht Beschwerde eingebracht, in der vorgebracht wurde, dass § 162 BAO unzulässig angewendet worden sei, da im gegenständlichen Fall die Empfänger eindeutig genannt worden seien.

Die rechnungsausstellenden Firmen seien in den Firmenbüchern registriert gewesen und die Konkursverfahren seien entsprechend abgewickelt worden. Wie die Beilagen zum BP-Bericht darlegen, seien die Firmen der Finanzverwaltung bereits bekannt gewesen.

Ziel und Zweck der Abgabenbehörde lagen anscheinend darin, durch Anwendung von § 162 Abs. 2 BAO die Betriebsausgabenabzugsfähigkeit zu versagen, da auf Grund des Konkurses des jeweiligen Rechnungsausstellers die Versteuerung der Betriebseinnahmen beim Leistungsempfänger ins Leere läuft.

Strittig ist, ob die an die vier o. a. Firmen in den Jahren 2006 und 2008 geltend gemachten Zahlungen steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben sind und gewinnmindernd geltend gemacht werden können.

#### **Der Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu begründen:**

§ 162 Abs. 1 BAO lautet:

"Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger und die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

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

Es liegt im Ermessen der Behörde, ob sie nach § 162 BAO vorgeht oder nicht (UFS 17.6.2004, RV/0702-W/02; 3.11.2004, RV/1964-W/02, 2.5.2005; RV/3020-W/02). Eine Ermessenüberschreitung liegt nur dann vor, wenn der Behörde von vornherein bekannt wäre, dass der Bürger die verlangten Angaben aus tatsächlichen und anwendbaren Gründen nicht machen kann.

Nach der hg. Rechtsprechung (vgl. etwa das HG Erkenntnis vom 31.Mai 2006, Zlen 2002/13/0145,0146, mit weiteren Nachweisen) ist 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.)

Auch die Unauffindbarkeit und die völlige Unbekanntheit einer Person an der angegebene Adresse sind ausreichend maßgebliche Gründe für die Vermutung (vgl. VwGH 2002/13/0145, 0146, VwGH 2008/14/0005).

Im gegenständlichen Beschwerdefall ging die Betriebsprüfung auf Grund der Tatsachen, dass die Firmenadressen der vier Firmen nicht existent waren und dass weder Kontakt mit den Geschäftsführern aufgenommen noch Personen zu den erbrachten Leistungen befragt werden konnten, von einer unüblichen Gestaltung von Geschäftsabläufen aus.

Es wurde zwar die betriebliche Veranlassung der Fremdleistungen anerkannt, allerdings stellte die Namhaftmachung der von der Bf. genannten Firmen, als die nicht tatsächlich leistungserbringenden Firmen, keine hinreichende Empfängerbenennung dar.

Empfänger iSd § 162 Abs. 1 BAO ist derjenige, mit dem der StPfl in eine rechtliche Beziehung tritt, also der der Vertragspartner ist, der einerseits an den StPfl. geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat (VwGH 14.10.10, 2008/15/0124).

Durch die Empfängernennung ist daher die Abzugsfähigkeit dann nicht gewährleistet, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (s VwGH 28.2.12, 2008/15/0005). (Jakom /Lenneis EStG, 2016, § 4 Tz 280).

Folgende Feststellungen betreffend die vier Firmen (auf die näheren Ausführungen wird auf Seiten 2ff verwiesen) werden auf Grund von Daten, die dem Firmenbuch, den Behördenabfragen, den Berichten der Masseverwalter und Ausführungen

der Geschäftsführer und Gesellschafter zu entnehmen sind, zusammenfassend wie folgt festgehalten:

**AEMES Ltd.:**

Die Firma wurde 2003 gegründet. Registriert: CH, Cardiff 1234.

Kapital: GBP 100

Als Geschäftsanschrift in Wien wurde die N Straße, angegeben.

An dieser Adresse befand sich keinerlei Hinweis auf die Existenz dieser Firma.

Die ursprüngliche Geschäftsführerin (vor dem Streitzeitraum) sagte aus, dass eine vermögenslose Ltd. gegründet worden sei, die keine Geschäftstätigkeit entwickelt habe.

Als Tätigkeit wurde im Firmenbuch Organisation von Events, Veranstaltungen, Festen und Feiern, von Ausstellungen, Modeberatung und Modedesign und Stylist eingetragen.

Rechnungen vom 8/2006-11/2006 betreffen ua. Fundamente ausheben, Dachstuhl über Wintergarten,...

Konkurseröffnung Datum

Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben, am Datum3 amtswegig gelöscht.

**Sa. GmbH:**

Die Firma wurde am 19.01.2007 errichtet.

Kapital: EUR 35.000

Als Sitz der Firma wurde die HGasse angegeben; an dieser Adresse wurde weder ein Firmensitz noch der Geschäftsführer vorgefunden, es handelt sich um eine Briefkastenfirma.

Buchung: 19.03.2008

Konkurs eröffnet : Datum1

Firma infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40FBG am Datum3 gelöscht.

**St. GmbH:**

Die Firma wurde 12/2004 errichtet.

Kapital: EUR 35.000

Als Sitz der Firma wurde die KGasse angegeben; an dieser Adresse wurde kein Hinweis auf die Geschäftstätigkeit der Firma gefunden.

Es handelt sich um eine Scheinfirma.

Buchungen von 10 - 11/2008

Konkurseröffnung Datum3

Datum6 amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit.

**W GmbH:**

Die Firma wurde 12/2006 errichtet.

Kapital: EUR 35.000

Als Sitz der Firma wurde die GauGasse angeführt. Die Firma ist an dieser Adresse nicht bekannt.

Eine Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer war nicht möglich.

Buchungen zwischen 6/2008 und 8/2008

Konkursöffnung Datum6

Firma 7/2010 wegen Vermögenlosigkeit gelöscht.

Von einem Unternehmer wird die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes gefordert. Ein persönliches Aufsuchen der Firmenstandorte der vier Unternehmen, denen die Leistungsaufträge erteilt worden waren, ist nicht erfolgt.

Weder die nicht existierenden Firmensitzen, noch, dass mit keinem der Geschäftsführer der genannten Firmen Kontakt aufgenommen habe werden können, wurde vom steuerlichen Vertreter kommentiert.

Nach Ansicht des BFG entspricht es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass zu sämtlichen beanstandeten Fremdleistungen die Lieferanten betreffend ihre "Leistungen" nicht mehr befragt werden konnten.

Für das BFG liegen daher erhebliche Zweifel vor, dass die GmbHs, die die strittigen Zahlungen erhalten haben, auch die operativ tätigen Gesellschaften waren.

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).

Bei Scheinunternehmen ist es typisch, dass der Anschein erweckt wird, es handle sich um tatsächlich tätige Unternehmen. Eintragungen in das Firmenbuch, Anmeldungen bei der Sozialversicherung und beim Finanzamt sollen den Eindruck ermitteln, es gäbe die Unternehmen tatsächlich. Gerade in der Bauwirtschaft ist es seit langem bekannt, dass reihenweise Scheinunternehmen agieren, die den Anschein einer unternehmerischen Tätigkeit zu erwecken trachten.

Es ist der Aufforderung nach § 162 BAO nicht entsprochen, wenn die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind, was auch in einem solchen Fall die Absetzung der geltend gemachten Zahlungen selbst dann ausschließt, wenn vom tatsächlichen Vorliegen (an unbenannt gebliebene Empfänger) geleisteter Zahlungen auszugehen ist (vgl. VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; VwGH 15.9.1999, 93/13/0150). Die Unauffindbarkeit und die völlige Unbekanntheit einer Person auch an der angegebenen Adresse sind ausreichend maßgebliche Gründe für diese Vermutung (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 25.5.2004, 2001/15/0019).

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Verfahren ausführlich begründet, warum die als Empfänger genannten Firmen nicht die tatsächlichen Empfänger waren. Insbesondere konnten an den angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit gefunden werden, was vom Bf. unbestritten blieb.

Keiner der Geschäftsführer (im Streitzeitraum) der vier angeführten Firmen war für die Behörden greifbar; auch der steuerliche Vertreter führte in der Berufung nicht an, wer zur Befragung der Leistungen herangezogen werden hätte werden können.

Nach den Feststellungen der Außenprüfung waren daher die genannten Empfänger nicht die tatsächlichen Empfänger der Beträge. (vgl. BFG 6.8.2015, RV/7102818/2012).

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, dass es nicht die Aufgaben der auftraggebenden Firma sei, die Geschäfte der von ihr beauftragten Subfirmen mit anderen Subfirmen zu überprüfen, ist entgegenzuhalten, dass es nicht darum gehe weiteren Subfirmen auszuforschen, sondern darum, die Seriosität der von der Bf. beauftragten vier Subfirmen, an die die Zahlungen erfolgt sind, zu überprüfen.

Der VwGH führt dazu aus:

"Der von der beschwerdeführenden Partei vorgetragenen Ansicht, der Abgabepflichtige könne auf Grundlage des § 162 BAO nicht dazu verpflichtet werden, Gesellschafter, Subunternehmer, Provisionsempfänger etc. des Empfängers "auszukundschaften", es bestehe auch keine Verpflichtung zur Benennung der "Empfänger des Empfängers", folgt der Verwaltungsgerichtshof aus der Sicht des Beschwerdefalles nicht. Fließen wie im Beschwerdefall einer als "Briefkastenfirma" anzusehenden Gesellschaft (angeblich) Leistungen zu und ist eine Beweiswürdigung nicht als unschlüssig zu erkennen, die zur Feststellung gelangt, dass nicht die funktionslose Gesellschaft, sondern jene Personen, die durch ihr Tätigwerden bzw. Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben, die wahren Empfänger der Leistung waren, ist mit der Nennung einer bloß als "Briefkasten" fungierenden Gesellschaft dem Verlangen nach § 162 BAO nicht entsprochen (vgl. in diesem Sinne VwGH vom 31.5.2006, 2002/13/0145, 9146). Es geht dabei nicht um einen "Durchgriff" durch die juristische Person hindurch, sondern um eine Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei der Feststellung des wahren (wirtschaftlichen) Gehalts eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes."

Keine der vier angeführten Firmen, die im Auftrag der Bf. tätig geworden sein soll, hatte den Firmensitz oder ein Büro an der in den Rechnungen oder im Firmenbuch angeführten Adresse. Die Firmen waren an den Adressen nicht bekannt.

Alle Adressen waren Scheinadressen.

Auf Grund der Umstände, dass die rechnungsausstellenden Gesellschaften unter den angegebenen Adressen über keinen Firmensitz verfügten, sämtliche Kontaktpersonen der Bf. nicht ausgeforscht und befragt werden konnten, gelang das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass der Empfängerbenennung nach § 162 BAO nicht entsprochen worden ist.

Auch auffallend ist, dass im gegenständlichen Fall bei allen GmbH's zeitnah zur "Leistungserbringung" Konkursverfahren eröffnet wurden mit anschließender Löschung aus dem Firmenbuch mangels Vermögenslosigkeit. Nach Löschung konnte mit keinem der Geschäftsführern (des Streitzeitraumes) Kontakt aufgenommen werden.

Vormaligen Geschäftsführer der Firma a und der Firma St. sagten aus, dass es sich bei diesen Firmen um Scheinfirmen gehandelt habe.

Dazu führt auch der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Namhaftmachung von Scheinfirmen bzw. deren nicht ausforschbaren Kontaktpersonen keine hinreichende

Empfängerbenennung darstelle (VwGH 94/13/0239, 2002/13/0145 und 96/13/0185) UFS RV/2724-W/11.

Zu den Ausführungen in der Beschwerde, dass das Finanzamt die Glaubwürdigkeit der Masseverwalter nicht geprüft habe, wird angemerkt, dass es sich bei den Ermittlungen der Masseverwalter um Beweismittel im Sinne des § 166 BAO handelt. (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 166 Rz 6 und die dort zitierte Judikatur des VwGH). Eine Verpflichtung zur nochmaligen Einvernahme der vom Masseverwalter angeführten Personen, bzw. Überprüfung der Adressen war daher nicht gegeben.

Zu den weiteren Ausführungen in der Beschwerde, dass die Aufforderung der Empfängerbenennung gemäß § 162 Abs. 1 BAO auch deshalb unzulässig gewesen sei, da der Behörde die Empfänger der Zahlungen bereits vor Erteilung der Aufforderung bekannt gewesen seien und in dem Sinn auf die Entscheidung des UFS vom 24.3.2011, RV/4333-W/09 verwiesen wurde, ist Folgendes anzumerken:

In dieser Entscheidung wurde eine Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO als unzulässig angesehen, da es sich bei der leistenden Firma um eine ausländische Firma handelte, deren Adresse im Ausland dem Bf. nicht bekannt war.

Die fehlende Angabe der aktuellen Adresse eines ansonsten unzweifelhaften Zahlungsempfängers alleine bewirkt nicht die Nichterfüllung des Auftrages zur Empfängerbenennung. Bestehen an der Identität einer in einem Verfahren nach § 162 Abs 1 BAO benannten Person ebenso keine Zweifel wie an deren Funktion als tatsächlicher Zahlungsempfänger, könnte im Übrigen die fehlende Angabe dessen aktueller Adresse für sich allein noch nicht als Nichterfüllung des Auftrages zur Empfängerbenennung angesehen werden (VwGH 14.12.2005, 2001/13/0253; Doralt, EStG11, § 4 Tz 275).

Im gegenständlichen Fall wurde bei den vier Firmen Adressen im Inland angegeben, welche sich als Scheinadressen herausstellten.

Die Beschwerde war daher 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.

Hinsichtlich der zu lösenden Rechtsfragen orientiert sich das Bundesverwaltungsgericht an der höchstgerichtlichen Judikatur.

