

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Robert Bitsche, Rechtsanwalt, Nikolsdorfergasse 7-11/15, 1050 Wien, über die Beschwerde vom 9. Oktober 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 11. September 2019 sowie vom 23. September 2019 betreffend Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2015 bis 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. Dezember 2022, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der beschwerdeführenden Gesellschaft fand im Jahr 2019 eine Außenprüfung betreffend die verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahre 2015 bis 2017 statt. Aufgrund der Feststellungen im Rahmen dieser Außenprüfung wurden die Veranlagungsjahre 2015 bis 2017 von der belangten Behörde durch die verfahrensgegenständlichen Bescheide wiederaufgenommen und die Körperschaftsteuer insofern neu festgesetzt, als die Fremdleistungen durch die Subunternehmen F GmbH, H OG, L GmbH, M GmbH, R GmbH und S GmbH gem. § 162 BAO (Empfängerbenennung) nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2019 erhob der steuerliche Vertreter dagegen Beschwerde. Zur Begründung führte dieser zusammenfassend aus, dass die belangte Behörde festgestellt habe, dass es sich bei den gegenständlichen Subunternehmen um Scheinfirmen gehandelt habe. Die beschwerdeführende Gesellschaft hätte für keine der genannten Subunternehmen Nachweise

wie zB Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Wochenberichte vorlegen können, dass die verrechneten Leistungen tatsächlich von diesen Subunternehmen geleistet worden wären.

Dem werde jedoch damit entgegengetreten, dass alle gegenständlichen Subunternehmen ordnungsgemäß im Firmenbuch eingetragen gewesen seien, über eine gültige und aufrechte UID-Nummer verfügt hätten, in der HFU Liste eingetragen gewesen seien und keinerlei Konkursverfahren oder sonstiges Verfahren eröffnet gewesen sei.

Aufgrund negativer Erfahrungen und entsprechenden Prüfungen in der Vergangenheit habe der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft bei all diesen Subunternehmen die Rechnungen ausschließlich überwiesen und vor der Überweisung jedes Mal eine Firmenbuchabfrage, eine UID Steuerabfrage und eine Überprüfung des betroffenen Unternehmens vorgenommen, ob diese in der HFU Liste eingetragen seien, was auch immer der Fall gewesen sei.

Somit sei die Sorgfaltspflicht erfüllt gewesen. Weitere Überprüfungshandlungen seien nicht angezeigt gewesen und es habe auch keinerlei Verdachtsmomente und keinerlei Anhaltspunkte gegeben, dass mit den beauftragten Subunternehmen irgendetwas nicht stimme bzw. dass es sich um Scheinunternehmen handle. Dies sei erst viel später festgestellt worden. Somit sei auch weder für die Finanz noch für die Gebietskrankenkasse ersichtlich gewesen, dass es sich um Scheinunternehmen gehandelt habe und auch von diesen nicht erkannt worden.

Es sei nicht nachvollziehbar und rechtswidrig aufgrund einer ex post Betrachtung zu behaupten, dass es sich bei den Subunternehmen um Scheinunternehmen gehandelt habe und deshalb alle Rechnungen, auch solche die vor dem Datum der Feststellung als Scheinunternehmen ausgestellt wurden, nicht anzuerkennen.

Letztlich komme es ausschließlich darauf an, ob den Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft zum Zeitpunkt der Beauftragung des Subunternehmens eine Verletzung der Sorgfaltspflicht treffe und er allenfalls zu diesem Zeitpunkt hätte erkennen können, dass es sich bei diesen Subunternehmen um Scheinfirmen handle. Dies sei aber aufgrund der vorliegenden Dokumentation (Eintragung im Firmenbuch, aufrechte UID Nummer, Eintragung in der HFU Liste, Reisepasskopien, Firmenbuchauszüge, Überweisung der Rechnungen auf das Geschäftskonto) nicht gegeben gewesen.

Bei der beschwerdeführenden Gesellschaft handle es sich um ein Bauunternehmen, das ausschließlich Trockenbauarbeiten durchführe. Die Tätigkeit beziehe sich auf die Herstellung der Zwischenwände in Bauwerken. Derartige Arbeiten würden in der Regel von den Auftraggebern pro Laufmeter in Auftrag gegeben und abgerechnet. Genauso würden auch Subaufträge vergeben. Im Zuge einer Baustellenbesichtigung werde festgestellt wo entsprechende Wände aufzustellen seien, allenfalls mit welchen Auslassungen. In der Regel

werde mit einem fix vereinbarten qm-Preis abgerechnet und die Arbeiten entsprechend abgenommen, vom Geschäftsführer oder einem Mitarbeiter. Aus diesem Grund seien detaillierte Aufzeichnungen entbehrlich, weil das Werk vorhanden sei und die Entlohnung nicht nach Regiestunden sondern nach dem erstellten Werk abgerechnet werde und die Bezahlung nach Fertigstellung erfolge.

Es habe keine Hinweise gegeben, dass es sich bei den Subunternehmen um Scheinfirmer gehandelt habe. Die Begründung der belangen Behörde sei in keiner Weise nachvollziehbar, mehrfach rechtswidrig und basiere ausschließlich auf Vermutungen und einer reinen „ex post“ Betrachtung. Es sei unstrittig, dass die beschwerdeführende Gesellschaft immer ordnungsgemäße Rechnungen sämtlicher beauftragter Subunternehmer in die Buchhaltung aufgenommen und im Zuge der Prüfung vorgelegt habe, diese Firmen auch selbstverständlich alle im Firmenbuch eingetragen gewesen seien und von der beschwerdeführenden Gesellschaft hinsichtlich sämtlicher Subunternehmen die notwendigen Unterlagen, Firmenbuchauszüge, Reisepasskopien der handelnden Personen sowie Gewerbescheine erhalten und natürlich auch angefordert habe.

Zudem sei bei jeder Rechnung die Gültigkeit der UID Nummer überprüft und auch selbstverständlich bei der WGKK nachgeprüft worden, ob die Subunternehmen in der HFU Liste nach wie vor angeführt seien. Dies sei bei jeder Zahlung gemacht worden. Aus diesem Grund habe es für die beschwerdeführende Gesellschaft keinerlei Veranlassung dahingehend gegeben einen Verdacht zu schöpfen, dass mit diesen Firmen etwas nicht in Ordnung wäre und es sich dabei um „Scheinunternehmen“, gehandelt habe.

Es sei unstrittig, dass die von der beschwerdeführenden Gesellschaft bezahlten Leistungen von den beauftragten Unternehmen auch tatsächlich erbracht worden seien, andernfalls wäre auch eine Erfüllung der erteilten Aufträge gar nicht möglich gewesen. Die entsprechenden Aufzeichnungen würden vorliegen.

Daher seien auch die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nicht gegeben.

Die beschwerdeführende Gesellschaft könne natürlich nicht ausschließen „Betrügern“ aufgesessen zu sein, die allenfalls ihrerseits nicht den Zahlungsverpflichtungen nachgekommen seien. Dann sei sie aber das „Opfer“ und nicht „Täter“. Die beschwerdeführende Gesellschaft sei den gesetzlichen Zahlungsverpflichtungen sowohl beim Finanzamt als auch der Gebietskrankenkasse immer pünktlich nachgekommen. Ein Verstoß gegen die Sorgfaltspflicht der beschwerdeführenden Gesellschaft als Unternehmerin sei aber im ganzen Prüfungsverfahren nicht hervorgekommen.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass der nunmehr von der belangten Behörde angenommene „Gewinn“ keinerlei Bezug zur Realität habe und in keinsten Weise mit den tatsächlichen Gegebenheiten in Einklang zu bringen sei.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter u.a. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27. November 2019 wurde die Beschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahme der verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahre 2015 bis 2017 von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung führte diese aus, dass die beschwerdeführende Gesellschaft im Zusammenhang mit einem vermeintlichen Leistungsaustausch mit den Subunternehmern außer den in die Buchhaltung aufgenommenen Rechnungen keine weiteren Unterlagen, wie etwa Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen oder Schriftverkehr, der bei solchen Geschäftsabläufen zwangsläufig anfällt (etwa Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle, Emails, Faxe und dgl.) vorlegen habe können. Ebenso wenig habe die beschwerdeführende Gesellschaft glaubhaft machen können, dass die Leistungen von den Subunternehmern erbracht worden seien. Diese sei daher der ihr obliegenden Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Unternehmers, der in der Baubranche tätig ist, nicht nachgekommen.

Aufgrund der betreffend die gegenständlichen Subunternehmer erzielten Ermittlungsergebnisse, hätten sich grundlegende Zweifel daran ergeben, wer die Fremdleistungen an die beschwerdeführende Gesellschaft erbracht habe und als Empfänger der gemachten Aufwendungen anzusehen sei.

Die beschwerdeführende Gesellschaft sei der Pflicht zur Empfängerbenennung gem. § 162 BAO nicht nachgekommen. Empfänger im Sinn des § 162 Abs. 1 BAO sei dabei derjenige ist, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, also der jener Vertragspartner ist, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen habe. Die beschwerdeführende Gesellschaft habe im Rahmen der Beschwerde weiterhin behauptet, dass die Rechnungsaussteller die darin angeführten Leistungen erbracht hätten.

Die Antwort der beschwerdeführenden Gesellschaft auf das Verlangen nach exakter Empfängerbenennung unterliege der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde (VwGH 28.05.2009, 2008/15/0046; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0124). Mit der Namhaftmachung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, sei der Abzug von Ausgaben jedoch noch nicht gesichert. Wenn nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen würden, dass die benannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge seien, könne die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug trotzdem versagen. Denn Ziel des Abgabenverfahrens sei die Erforschung der materiellen Wahrheit, 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). Die Unauffindbarkeit und die völlige Unbekanntheit einer Person auch an der angegebenen Adresse seien ausreichend maßgebliche

Gründe für die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge seien (vgl. VwGH 28. 5. 1997, 94/13/0230; VwGH 25. 5. 2004, 2001/15/0019). Habe die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine „Briefkastenfirma“, d.h. ein Unternehmen handle, dass keinen geschäftlichen Betrieb habe und deswegen keine Leistungen erbringen könne, sei es aus anderen Gründen, so könne diese Person nicht als Empfänger angesehen werden (vgl. VwGH 20.09.2007, Zl. 2007/14/0007, vgl. auch VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung sei zu jedem der Subunternehmer unter ausführlicher Begründung festgestellt worden, dass diese nicht Leistungserbringer der strittigen Leistungen gewesen seien. Als Konsequenz sei die Feststellung erfolgt, dass die Rechnungen zu Leistungen, die nicht vom Rechnungsleger erbracht worden seien, Schein- bzw. Deckungsrechnungen darstellen würden.

Die beschwerdeführende Gesellschaft bringe im Rahmen der Beschwerde vor, sie sei durch Abfragen im Firmenbuch, Vergewisserung der aufrechten Gültigkeit der UID, Nachschau in der HFU-Liste und Insolvenzdatei ihrer Sorgfaltspflicht ausreichend nachgekommen. Sie habe die Rechnungsbeträge außerdem ausschließlich überwiesen.

Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, sei jedoch die "formelle Existenz" im Rechtssinn einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen (vgl. VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247). Außerdem reiche der Beweis, dass die Beträge tatsächlich gezahlt wurden, nicht aus, um von der Verpflichtung zur Empfängerbenennung zu dispensieren (vgl. VwGH 10. 1. 1958, 1176/56).

Zur behaupteten Erfüllung der obliegenden Sorgfaltspflichten werde auf die gegenständliche Branche „Bau“ abzustellen, bei der eine erhöhte Sorgfaltspflicht beim Eingehen von Geschäftsbeziehungen zu Grunde zu legen sei. Es sei seit langem allgemein in Wirtschaftskreisen bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehören würden.

Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts sei ersichtlich, dass sich derartige Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, sodass den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte das Agieren eines Betrugsunternehmens nicht auffalle (vgl. etwa BFG 27.4.2015, RV/7104860/2014). Die von der beschwerdeführenden Gesellschaft durchgeführten Abfragen öffentlicher Register und Datenbanken könnten daher für sich alleine genommen nicht zu dem Ergebnis führen, dass damit der Sorgfaltspflicht entsprochen worden sei. Als Mindestsorgfalt eines ordentlichen Unternehmers sei bei derartigen Fällen (Baubranche, tw. hohe Rechnungsbeträge) neben der Überprüfung der von einem Machthaber beherrschten Firma, eine (zumindest stichprobenartige) Überprüfung von Ausweisen der

eingesetzten Arbeitnehmer und insbesondere eine Dokumentation des geschäftlichen Kontaktes von der Auftragsannahme, Auftragschreiben, Auftragsbearbeitung bis hin zur Endabrechnung und eine Führung von Bautagebüchern, aus denen Anzahl der Arbeitnehmer und Arbeitsstunden hervorgehen, zu verlangen (vgl. BFG 13.12.2011, RV/0769-L/08). Dass gegenständlich ausreichende Verdachtsmomente für weitergehende Überprüfungsmaßnahmen und Dokumentationen Vorlagen sei anhand der bisherigen Ausführungen zweifellos gegeben – dies insbesondere in Anbetracht der Vielzahl an vermeintlich beauftragten Subunternehmern, die keiner redlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen würden.

Die beschwerdeführende Gesellschaft habe gegenständlich jedoch auf eine derartige Überprüfung bzw. Dokumentation verzichtet und so eine Überprüfbarkeit selbst vereitelt. Die Vorlage weiterer Unterlagen diene dazu, die behaupteten Auftragsverhältnisse zu dokumentieren und sei letztlich notwendig, um diese auch glaubhaft zu machen. Unterlagen, die als Leistungsnachweis dienen seien im Geschäftsleben zur Überprüfbarkeit der Leistung üblich und gerade im Baugewerbe zur Absicherung vor Gewährleistungs- und Haftungsansprüchen von hoher Bedeutung. Dies vor allem auch in Anbetracht der Höhe der hier strittigen Rechnungsbeträge. Da auf eine solche Dokumentation verzichtet worden sei, sei von einem zumindest sorglosen Verhalten der beschwerdeführenden Gesellschaft auszugehen – sie habe die Mindestanforderungen eines ordentlichen Unternehmers nicht eingehalten.

Soweit vorgebracht werde, eine entsprechende Dokumentation sei auf Grund der unstrittig erfolgten Leistungserbringung verzichtbar, da „in der Regel mit einem fix vereinbarten qm-Preis abgerechnet und die Arbeiten entsprechend abgenommen" würden, sei dieses Vorbringen schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil ein Großteil der strittigen Rechnungen eine Verrechnung nach geleisteten Stunden aufweisen würden. Des Weiteren weise ein Großteil der Rechnungen eine pauschale Verrechnung unter Verweis auf geleistete Regiestunden aus. Wie die Richtigkeit dieser Verrechnung ohne Dokumentation der geleisteten Arbeitsstunden überprüft werden sollte, bleibe unerklärt. Dass die erwähnte Abnahme der Arbeiten außerdem nicht schriftlich festgehalten worden sei, sei auch nicht nachvollziehbar.

Bei dem Vorbringen, wonach rechtswidrig eine ex-post Betrachtung zur Feststellung der Qualifikation der Subunternehmer als Scheinunternehmer stattgefunden habe, verkenne die beschwerdeführende Gesellschaft, dass eine solche Qualifikation bzw. Feststellung fast ausschließlich im Nachhinein in Folge der Abgabenbehörde bekannt gewordener Umstände getroffen werden könne. Hingegen wäre es an der beschwerdeführenden Gesellschaft gelegen, sich bereits vor Auftragserteilung und insbesondere während Auftragserfüllung durch geeignete Überprüfungs- und Dokumentationsmaßnahmen gegen betrügerisches Verhalten abzusichern - insbesondere in Anbetracht des Umstandes, dass bei der Vielzahl der

vermeintlich beauftragten Subunternehmer genügend und weitgehend gleichgelagerte Verdachtsmomente vorgelegen hätten. Dies sei jedoch nicht geschehen.

Die beschwerdeführende Gesellschaft bringe letztlich vor, nicht ausschließen zu können selbst Opfer eines Betrugers gewesen zu sein, es jedoch ausschließlich auf die Verletzung von Sorgfaltspflichten (siehe dazu bereits oben) und die Erkennbarkeit eines Scheinunternehmens zum Zeitpunkt der Auftragserteilung ankomme. Dass die beschwerdeführende Gesellschaft, respektive deren Geschäftsführer, von potentiellen Malversationen ihrer Subunternehmer nichts gewusst haben sollte, müsste im Abgabeverfahren jedoch nicht nur behauptet, sondern auch nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden. Dies sei nicht gelungen. Es habe nicht einmal eine nur ansatzweise Dokumentation der Geschäftsanbahnung bzw. -abwicklung vorgelegt werden können.

Ein Verlangen auf Empfängerbenennung sei dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar sei (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; VwGH 31.1.2001, 98/13/0156; VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236). Dies sei aber nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliege, den jeweiligen Empfänger namhaft zu machen (VwGH 21.12.1999, 94/14/0040; VwGH 31.1.2001, 98/13/0156; VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236; VwGH 22.11.2012, 2008/15/0256; VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155). Hingegen werde es, so Ritz (BAO, 6. Aufl., § 162 Rz 4), vielfach im Verschulden des Steuerpflichtigen liegen, wenn dieser Geschäftsbeziehungen so gestalte, dass die Person des Empfängers nicht namhaft gemacht werden könne (vgl. VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099; VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236; VwGH 22.11.2012, 2008/15/0256).

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

Den Erwägungen folgend sei der Auftrag zur Empfängerbenennung gem. § 162 Abs 1 BAO rechtmäßig ergangen und diesem Auftrag nicht entsprochen worden. Gem. § 162 Abs 2 BAO seien die strittigen Aufwendungen daher zwingend nicht anzuerkennen gewesen.

Die Ergebnisse der Außenprüfung würden neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs 1 BAO darstellen, die zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftssteuer in den Jahren 2015 bis 2017 seien daher vorgelegen und die Wiederaufnahme rechtmäßig erfolgt.

Mit Beschwerdevereitscheidungen vom 2. Dezember 2019 wurde die Beschwerde hinsichtlich Körperschaftssteuer 2015 bis 2017 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2019 beantragte der steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft unter Verweis auf die Beschwerdeentscheidung vom 27. November 2019 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 18. Oktober 2022 fand am Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin statt. Aufgrund der Ausführungen der Richterin hinsichtlich der gegenständlichen Rechtslage und der Ausführungen der belangten Behörde, dass weiterhin wesentliche Nachweise betreffend die Erfüllung der Sorgfaltspflichten fehlen würden (u.a. Identitätsnachweise der jeweiligen GF, Dokumentationen über den Arbeitsfortschritt, Nachweise über die Anmeldung der an den jeweiligen Baustellen tätigen Arbeiter) kündigte der Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft an, weitere Unterlagen zu übermitteln.

Mit E-Mail vom 17. November 2022 übermittelte der steuerliche Vertreter weitere Unterlagen ohne erläuterndes Begleitschreiben.

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2022 stellte die belangte Behörde unter ausführlicher Darstellung der übermittelten Dokumente fest, dass die Erfüllung der Sorgfaltspflichten weiterhin nicht gegeben sei.

In der mündlichen Verhandlung am 19. Dezember 2022 wies die Richterin nochmals auf die herrschende Rechtsprechung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO hin. Im Rahmen des Verfahrens betreffend das Erkenntnis des BFG vom 16. März 2021, GZ. RV/7104669/2020, sei eine gutachterliche Stellungnahme betreffend die übliche Vorgangsweise eines sorgfältigen Unternehmers im Bereich des Bauwesens betreffend die Jahre 2012 und 2013 eingeholt worden. Demnach entspreche Folgendes dem üblichen Sorgfaltsmaßstab:

Vor Beauftragung von Subunternehmen sei jeweils ein Firmenbuchauszug eingeholt worden; eine Überprüfung der gewerberechtlichen Befugnis gemäß dem Gewerbeverzeichnis sei eingeholt worden, sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit überprüft und eine HFU-Liste abgefragt worden; bei Beauftragung und Auftragsabwicklung seien amtliche Lichtbildausweise der Zeichnungsberechtigten überprüft und Kopien zum Akt genommen worden; die Anmeldung der Mitarbeiter des Subunternehmers seien beim erstmaligen Einsatz kontrolliert und mit Ausweiskopien dokumentiert worden; die gesamte Mannanzahl eines Subunternehmers sei auf den Bautagesberichten dokumentiert worden; eine formale Prüfung der Rechnungslegung habe stattgefunden.

Der steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft führte aus, dass nachgewiesen sei, dass wesentliche Dokumentationspflichten erfüllt worden seien. So lägen insbesondere die Firmenbuchauszüge und HFU-Listen von allen Subunternehmen vor. Außerdem habe es Gewerbeabfragen gegeben und die Ausweiskopien der Zeichnungsberechtigten aller Subunternehmer seien vorgelegt worden. Die Dokumentation sei

je nach betrieblicher Notwendigkeit teilweise vor und teilweise nach Auftragserteilung durchgeführt worden. Außerdem sei festzuhalten, dass laufend behördliche Kontrollen bei den verfahrensgegenständlichen Baustellen stattgefunden hätten. Dabei sei überprüft worden welche Arbeiter tatsächlich tätig gewesen seien. Da alles gepasst habe, seien diese Vorgänge jedoch nicht dokumentiert worden.

Der Vertreter der belangten Behörde verwies hinsichtlich der Rechtslage auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht sowie die entsprechende BVE. Auch durch die im Rahmen des BFG-Verfahrens vorgelegten Unterlagen würden sich keine Änderungen der Ansicht der belangten Behörde ergeben. Diese vertrete nach wie vor die Auffassung, dass der erforderliche Sorgfaltsmaßstab nicht eingehalten worden sei.

Die Dokumentationslage sei bei allen verfahrensgegenständlichen Subunternehmen verschieden. Insbesondere sei festzustellen, dass hinsichtlich keines Subunternehmers die tatsächliche Mannanzahl bei den betreffenden Baustellen dokumentiert worden sei und auch hinsichtlich aller gegenständlichen Subunternehmer keine Überprüfung bzw. Dokumentation der tätigen Arbeitnehmer oder der Anmeldung der Arbeitnehmer durchgeführt worden sei. Es sei zwar jeweils abzuwiegen, ob der Sorgfaltsmaßstab hinsichtlich jedes einzelnen Subunternehmers erfüllt worden sei, die Dokumentationspflichten hinsichtlich der auf den Baustellen tätigen Arbeiter seien jedoch hinsichtlich keines Subunternehmers erfüllt worden.

Der steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft merkte an, dass hinsichtlich der L GmbH Anmelde Daten der Arbeitnehmer sehr wohl dokumentiert worden seien. Die belangte Behörde entgegnete diesbezüglich, dass jedoch unklar geblieben sei, ob diese Arbeitnehmer tatsächlich auch für die beschwerdeführende Gesellschaft im Einsatz gewesen seien oder für andere Aufträge des Subunternehmers. Insbesondere sei schon im Rahmen der BVE darauf hingewiesen worden, dass die belangte Behörde vermute, dass die L GmbH als Anmeldevehikel gedient habe. Daraus würde sich die Anmeldung von Arbeitskräften bei dieser Gesellschaft erklären.

Der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft verwies nochmals darauf, dass betreffend die Subunternehmer laufend Dokumentation durchgeführt worden sei: Firmenbuchauszüge, HFU-Listen, etc. Es sei festzuhalten, dass von der belangten Behörde ein verhältnismäßig hoher Aufwand vom Unternehmer abverlangt werde. Eine ständige Kontrolle aller Erfordernisse gestalte sich in der Praxis schwierig. Er sei allein mit einem Sekretär im Unternehmen dafür zuständig. Es habe zwar auch in den verfahrensgegenständlichen Jahren einen Bauleiter gegeben. Dieser habe sich bemüht, soweit es möglich gewesen sei, alle erforderlichen Dokumentationspflichten zu erfüllen. Außerdem verwies er nochmals mit Nachdruck auf die Tatsache, dass auf den Baustellen ständig Kontrollen stattgefunden hätten. Er könne nicht nachvollziehen, wieso diese Kontrollen, bei denen offensichtlich nichts

beanstandet worden sei, für dieses Verfahren nichts „zählen“ würden. Der belangten Behörde müssten die entsprechenden Unterlagen der GPLA vorliegen.

Auf Nachfragen der Richterin gab der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft an, dass dieser seit dem Jahr 2004 in der Baubranche geschäftsführend tätig sei. Die beschwerdeführende Gesellschaft gebe es seit dem Jahr 2014. Er bemühe sich ständig den erforderlichen Dokumentationspflichten zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten gemäß § 162 BAO nachzukommen.

Der steuerliche Vertreter führte abschließend aus, dass aus seiner Sicht die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Verfahren daher nicht erfüllt seien, da der erforderliche Sorgfaltsmaßstab erfüllt und keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien.

Der Vertreter der belangten Behörde entgegnete, dass nach dessen Ansicht im Betriebsprüfungsverfahren sehr wohl neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien und daher die Wiederaufnahme der Verfahren zu Recht erfolgt sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Gesellschaft war in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2015 bis 2017 in der Baubranche tätig. Der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft ist seit dem Jahr 2004 in der Baubranche geschäftsführend tätig.

Mit Bescheid vom 11. September 2019 wurde das Verfahren betreffend Körperschaftssteuer 2015 wiederaufgenommen. Mit Bescheiden vom 23. September 2019 wurden die Verfahren betreffend Körperschaftssteuer 2016 und 2017 wiederaufgenommen. Zur Begründung der Wiederaufnahme verwies die belangte Behörde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 27. November 2019 wurde die Beschwerde vom 8. Oktober 2019 betreffend Wiederaufnahme der verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahre 2015 bis 2017 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2019 beantragte der steuerliche Vertreter unter Bezug auf die Beschwerdeentscheidung vom 27. November 2019 die Vorlage der Beschwerden betreffend Wiederaufnahme an das Bundesfinanzgericht.

In der Belegsammlung der beschwerdeführenden Gesellschaft scheinen Rechnungen folgender Subunternehmen auf:

F GmbH:

62.325,- Euro für den Zeitraum 02-05/2016

H OG:

114.209, Euro für den Zeitraum 03-08/2017

L GmbH:

25.390,40 Euro für den Zeitraum 10-11/2016

M GmbH:

161.440,40 Euro für den Zeitraum 04-12/2015

R GmbH:

1.373,31 Euro für den Zeitraum 12/2017

S GmbH:

99.929,60 Euro für den Zeitraum 05-12/2016

4.268,- Euro für den Zeitraum 01/2017

Die beschwerdeführende Gesellschaft ließ hinsichtlich dieser Subunternehmer die übliche Sorgfalt im Bereich des Bauwesens nicht walten. Dieser Umstand kam im Rahmen der mit Bericht vom 24. September 2019 abgeschlossenen Außenprüfung neu hervor.

2. Beweiswürdigung

Die allgemeinen Feststellungen betreffend die beschwerdeführende Gesellschaft sowie die Feststellungen betreffend die Rechnungen der Subunternehmen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt und sind insoweit unstrittig.

Die Nichterfüllung der in der Baubranche üblichen Sorgfaltspflichten ergibt sich aus unten stehenden Überlegungen unter Berücksichtigung des im Rahmen des Verfahrens des BFG RV/7104669/2020 beauftragten Gutachtens, wonach für die Jahre 2012 und 2013 folgende Überprüfungen von sorgfältigen mittelständischen Bauunternehmen üblich gewesen sind:

Vor Beauftragung:

Firmenbuchauszug (Kontrolle des Firmenwortlautes und Feststellung des zeichnungsberechtigten Vertreters), Befugniskontrolle (Überprüfung der aufrechten gewerberechlichen Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen durch Auszug aus dem Gewereregister oder Bestätigung des BMWFJ), Überprüfung wirtschaftliche

Leistungsfähigkeit (Unternehmensbroschüre, Homepage betreffend Referenzprojekte, Mitarbeiter), Überprüfung berufliche Zuverlässigkeit (HFU-Liste)

Bei Beauftragung und Auftragsabwicklung:

Lichtbildausweis der Zeichnungsberechtigten (Überprüfung bei Unterzeichnung des Werkvertrags, Ausweiskopien), Überprüfung der Anmeldung von Mitarbeitern (Kontrolle und Ausweiskopien bei erstmaligem Einsatz, Dokumentation der Mannzahl auf Bautagesberichten), Rechnungsprüfung (Formale Überprüfung)

Da die verfahrensgegenständlichen Jahre 2015 bis 2017 nach den für das oben erwähnte BFG-Verfahren eingeholtem Sachverständigengutachten liegen, ist davon auszugehen, dass diese Kriterien als Mindeststandard bei der Beurteilung, ob der übliche Sorgfaltsmaßstab eingehalten wurde, anzusehen sind. Ebenfalls geht die RichterIn davon aus, dass die Ergebnisse des Sachverständigengutachtens betreffend den Sorgfaltsmaßstab im Grundsatz auch für das gegenständliche Verfahren herangezogen werden können, weshalb aus verwaltungsökonomischen Gründen auf die Einholung eines weiteren Sachverständigengutachtens verzichtet werden kann.

Die Nichterfüllung der üblichen Sorgfaltspflicht im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung gem. § 162 BAO im vorliegenden Beschwerdefall ergibt sich aus folgender Sachverhaltswürdigung:

Die beschwerdeführende Gesellschaft beschränkte sich in Bezug auf alle verfahrensgegenständlichen Subunternehmen auf eine formale Überprüfung der rechtlichen Existenz der Subunternehmen. So wurden entsprechende Firmenbuchauszüge eingeholt, die HFU-Liste abgefragt und eine UID-Abfrage durchgeführt. Die Begleichung der vorgelegten Rechnungen erfolgte gemäß den Feststellungen der belangten Behörde mittels Überweisung.

Neben formalen Prüfungsmaßnahmen entsprach es dem oben erwähnten Sorgfaltsmaßstab jedoch auch weitergehende Überprüfungsmaßnahmen zu treffen, die eine tatsächliche Existenz der Subunternehmen dokumentieren. Die beschwerdeführende Gesellschaft verabsäumte es jedoch Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Besprechungsprotokolle, E-Mails, Faxe vorzulegen, die eine tatsächliche Tätigkeit der genannten Subunternehmen nachweisen würden.

Dies erscheint insbesondere vor dem Hintergrund bedenklich, dass bei allen gegenständlichen Subunternehmen – wie aus den Firmenbuchauszügen ersichtlich – kurz vor Beauftragung durch die beschwerdeführende Gesellschaft ein Gesellschafter- bzw. Geschäftsführerwechsel, vorlag. Es wäre zu erwarten gewesen, dass diese Tatsache dem Geschäftsführer aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit im Bauwesen, insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass seit langem bekannt ist, dass das Bau- und Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf

Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehören, auffallen und zu weiteren Feststellungen hinsichtlich der Zuverlässigkeit und Vertrauenswürdigkeit der Subunternehmen führen hätte müssen.

Daran ändert auch der Umstand, dass vereinzelt weitere Dokumentation im Rahmen der Beauftragung der Subunternehmen (z.B. Ausweiskopie eines GF bei der H OG) gesetzt wurden, nichts. Auch die Dokumentation der Anmeldung von zwei Mitarbeitern bei der L GmbH führt zu keiner anderen Beurteilung, da aufgrund der mangelnden Dokumentation durch die beschwerdeführende Gesellschaft durch Bautagebücher etc. ungewiss geblieben ist, ob und in welchem Umfang diese Beschäftigten tatsächlich an den beauftragten Projekten beteiligt gewesen sind. Trotz mehrfacher Aufforderung legte die beschwerdeführende Gesellschaft im Verfahrensverlauf zudem keine weiteren Nachweise vor, die die Erfüllung des erforderlichen Sorgfaltsmaßstabs belegen würden und beschränkte sich darauf zu argumentieren, dass dieser durch formale Überprüfungsmaßnahmen wie die Abfrage von Firmenbuchauszügen und HFU-Liste ausreichend eingehalten worden sei.

Es wäre jedoch gemäß dem o.a. Gutachten von einem sorgfältigen Geschäftsmann zu erwarten gewesen wäre, Überprüfungshandlungen zu setzen, die über eine rein formale Prüfung der rechtlichen Existenz der beauftragten Subunternehmen hinausgehen. Zudem ist festzuhalten, dass von der beschwerdeführenden Gesellschaft keine Dokumentation (Bautagebücher, Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Besprechungsprotokolle, E-Mails, etc.) über die vorgeblich von den genannten Subunternehmen durchgeführten Aufträge vorgelegt wurden, weshalb letztlich Art und Ausmaß der von (etwaigen) Subunternehmen durchgeführten Arbeiten unklar blieb.

In einer Gesamtwürdigung der Umstände hat die beschwerdeführende Gesellschaft daher hinsichtlich der genannten Subunternehmer die in der Baubranche in den Jahren 2015 bis 2017 übliche Sorgfalt nicht walten lassen. Die Feststellung, dass diese Tatsache erst im Rahmen der mit Bericht vom 24. September 2019 abgeschlossenen Außenprüfung neu hervorkam, ergibt sich aus dem diesbezüglichen Verwaltungsakt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 162 BAO dient nach hA vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (vgl. Ritz, BAO6, § 162 Rn 5 mwN). § 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange

nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, Rn 33). Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. „Offenbar unerfüllbar“ sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, Rn 32 mit Verweis auf VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041).

Im vorliegenden Fall begründete die belangte Behörde die mangelnde Empfängernennung hinsichtlich der Bezahlung der Subunternehmer mit der Sorgfaltswidrigkeit der beschwerdeführenden Gesellschaft. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, Rn 38 mwN) ist für die Sorgfaltswidrigkeit im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung nach § 162 BAO darzulegen, inwieweit bestimmte Überprüfungen in der Baubranche üblich sind. Derartige Feststellungen haben sich auf den Streitzeitraum zu beziehen (vgl. VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, Rn 25).

Entsprechend den Feststellungen ließ die beschwerdeführende Gesellschaft hinsichtlich der gegenständlichen Subunternehmer die übliche Sorgfalt im Bauwesen nicht walten.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte („Neuerungstatbestand“). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314).

Im gegenständlichen Verfahren hat die belangte Behörde die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2017 mit Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen waren, begründet. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 29.1.2015, 2012/15/0030).

Der Umstand, dass die beschwerdeführende Gesellschaft den notwendigen Sorgfaltsmaßstab nicht eingehalten hat, ist erst im Rahmen der Außenprüfung neu hervorgekommen. Der steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft brachte in der verfahrensgegenständlichen Beschwerde lediglich vor, dass durch die gesetzten Maßnahmen

der Sorgfaltsmaßstab eingehalten, nicht jedoch, dass der Sachverhalt der belangten Behörde bereits bei Bescheiderlassung vollständig bekannt gewesen sei. Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2017 erfolgte daher zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des VwGH zur Empfängerbenennung (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107; 17.11.2020, Ra 2020/13/0064). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 9. März 2023