

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch VertreterBf., AdresseBf., über die Beschwerde vom 27.09.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien \*\*\* vom 30.08.2013, betreffend Umsatzsteuer 2012 und betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2012 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), betreibt in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft seit 2010 das Gewerbe der Kaminsanierung und ist im Baugewerbe tätig. In ihrer Gewinnfeststellungserklärung für das Jahr 2012 machte sie Fremdleistungen iHv € 45.410,- und eigenen Personalaufwand iHv € 50.359,- als Betriebsausgaben geltend.

Mit Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 23.05.2013 wurde die Bf. unter Hinweis auf § 162 BAO und dessen Rechtsfolgen aufgefordert, die Empfänger der Fremdleistungen bekanntzugeben und Musterrechnungen dazu vorzulegen.

In ihrer daraufhin fristgerecht eingebrachten Eingabe führte die Bf. aus, dass der Empfänger die X-KG sei und legte die Aufstellung aller Rechnungen inklusive der Rechnung vom 31.08.2012 bei. In dieser werden für zwei Bauvorhaben in Wien im Zeitraum von 01. bis 31. August für *"3 Mann Arbeiter 482,00 Std á EUR 19,00"* € 9.158,- + 20 % USt verrechnet. Weiters enthält die Rechnung neben den Angaben zur Bf. den Namen, die Adresse, die UID-Nummer, die Firmenbuchnummer und eine Bankverbindung des Rechnungsausstellers. Hinweise darauf, wie die Zahlung erfolgen soll, finden sich keine.

Der einheitlich und gesonderte Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheid vom 10.07.2013 erging zunächst erklärungsgemäß.

Zwischenzeitlich wurde mit Prüfungsauftrag vom 31.05.2013 bei der X-KG eine Außenprüfung begonnen. Am 08.08.2013 langte bei der für die Bf. zuständigen Sachbearbeiterin des Finanzamts ein E-Mail der Prüferin (Kontrollmitteilung) mit folgenden Anmerkungen ein:

- *"Die KG hat keinen steuerlichen Vertreter.*
- *Der persönlich haftende Gesellschafter erschien nie zu einem Termin.*
- *Die Firma befindet sich nicht mehr an der angegebenen Adresse (keine Mietzahlung, Delogierung erfolgte).*
- *Es wurden nie Buchhaltungsunterlagen vorgelegt.*
- *Seit 11/12 gibt es keine UVAs.*
- *Es wurden keine Lohnabgaben gemeldet/bezahlt.*
- *Die KMs weisen fünf verschiedene Layouts auf.*
- *Die Unterschriften auf den Barzahlungsbelegen sind unleserlich bzw. unbekannt.*
- *Es gibt Doppelvergaben von Rechnungsnummern.*
- *Die Chronologie Rechnungsnummer/Rechnungsdatum lässt auf Scheinrechnungen schließen.*

*Die USt wird ab etwa Mitte 2012 und vor allem für 2013 nur mehr kraft Rechnungslegung vorgeschrieben.*

*Es ist von eurer Seite somit falls lukriert, keine VSt anzuerkennen; inwieweit tatsächlich Leistungen durchgeführt wurden, d.h. Aufwendungen anzuerkennen sind, obliegt eurer Beurteilung."*

Daraufhin wurden mit Bescheiden vom 30.08.2013 die ursprünglichen Umsatz- und Gewinnfeststellungsbescheide gemäß § 299 BAO aufgehoben und in weiterer Folge neue Sachbescheide erlassen. Dabei wurde die in den von der X-KG ausgestellten Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer anerkannt, da es sich bei den Rechnungen um Scheinrechnungen handle. Der angeführte Fremdleistungsaufwand wurde ebenfalls zur Gänze nicht als solcher anerkannt.

In der fristgerecht erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Einkünftefeststellungsbescheid 2012 und den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 30.08.2013 brachte die Bf. vor, dass aufgrund der folgenden, beigelegten Unterlagen ersichtlich sei, dass es sich um keine Scheinrechnungen handle, da die Arbeiten offiziell durchgeführt, bezahlt und die UID-Nummer überprüft worden seien:

- Werkvertrag zwischen der Bf. und der X-KG vom 02.05.2012:
  1. *"Die Firma X-KG ist werkvertraglich als Subunternehmen im Bereich Baumeisterarbeiten für die Bf. tätig.*

2. *Der Auftraggeber erteilt dem Auftragnehmer auf Basis nachstehend angeführter Auftragslagen den Auftrag zur Durchführung von Arbeiten im Rahmen von diversen Projekten in: Diverse Baustelle in Wien und Umgebung.*
  3. *Die Firma X-KG verpflichtet sich, dass bei Anstellung von ausländischen Arbeitskräften auf den Baustellen der Bf. die arbeitsrechtlichen Bestimmungen gemäß dem Ausländerbeschäftigungsgesetz eingehalten werden.*
  4. *Die Vertragsparteien nehmen zur Kenntnis, dass es sich bei der vorliegenden Vereinbarung um einen rechtsgebühren-, lohnsteuer- und sozialversicherungsfreien Werkvertrag gemäß § 1151 ABGB handelt, weshalb sämtliche Rechtsvorschriften über den Dienstnehmerschutz, insbesondere für den Krankheitsfall, keine Anwendung finden. Die Firma X-KG hat für die Versteuerung bzw. für die Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge selber zu sorgen.*
  5. *Sollten die arbeitsrechtlichen, sozialversicherungsrechtlichen, steuerlichen oder sonstigen Bestimmungen seitens der X-KG nicht eingehalten werden, verpflichtet sie sich schon jetzt die Bf., schad- und klaglos zu halten."*
- Alle vier Rechnungen der X-KG: Diese weisen ein einheitliches Layout und einen vergleichbaren Inhalt wie die bereits vorgelegte Musterrechnung auf.
  - Barzahlungsbelege für diese vier Rechnungen: Die angeführte Unterschrift ist unleserlich, die konkrete Person, die den Betrag entgegengenommen hat, geht nicht hervor.
  - Abfrage der Gültigkeit der UID-Nummer der X-KG vom 12.07.2012: Die UID-Nummer war gültig.
  - Werkvertrag zwischen der X-KG und der Y-GmbH vom 04.05.2012: Dieser gleicht sowohl optisch als auch inhaltlich dem zwischen der Bf. und der X-KG.
  - Fünf Kopien schlechter Qualität von Anmeldungen bei der Wiener Gebietskrankenkasse (WGKK): Diesen weisen die Y-GmbH als Arbeitgeber auf, lediglich eine ist vollständig lesbar. Diese ist laut Eingangsstempel am 30.09.2011 bei der WGKK eingelangt.

Der Bericht der Außenprüfung bei der X-KG (Schlussbesprechung am 23.10.2013) enthält folgende Textziffern:

***"Tz. 1 Allgemeines***

*Das Unternehmen wurde 2008 gegründet.*

*Unbeschränkt haftender Gesellschafter war Herr A; Kommanditistin wurde Frau A.  
Die Firmenadresse war Adresse X-KG.*

*Das Unternehmen ist/war seit Gründung im Baugewerbe tätig; für das Jahr 2010 wurden in der Erklärung ausschließlich Bauleistungen ausgewiesen.*

*Im Dezember 2011 trat Herr C als unbeschränkt haftender Gesellschafter in das Unternehmen ein; Herr A schied aus.*

*Im Juni 2012 (Antrag April 2012) trat die C-GmbH als persönlich haftender Gesellschafter in das Unternehmen ein; Herr C schied in dieser Funktion aus.*

*Gleichzeitig wurde C Kommanditist, Frau A schied aus.*

*Das Unternehmen wurde in X-KG umbenannt.*

*Die neue Firmenadresse war nunmehr AdresseX-KG.*

*Mit Schreiben vom 30.4.2013 wurde das Unternehmen per RSb über eine Betriebsprüfung für das Jahr 2011 (Nachschau ab 1/2012) verständigt. Die Verständigung wurde mit Datum 17.5.2013 behoben.*

*Mit 23.5.2013 legte die steuerliche Vertretung der KG die Vollmacht zurück.*

*Neuer Zustellbevollmächtigter war ab diesem Zeitpunkt Herr C, AdresseX-KG, eine steuerliche Vertretung wurde nicht genannt.*

*Mit Schreiben vom 29.5.2013 per RSb an die Firmenadresse wurde das Unternehmen neuerlich von der Betriebsprüfung verständigt; der Prüfungsauftrag wurde auf 2010 bis 2012, Nachschauzeitraum ab 1/2013 geändert. Als Prüfungsort wurde die Firmenadresse genannt, als Prüfungsbeginn wurde der 28.6.2013 angeführt.*

*Zu gegenständlichem Termin befand sich niemand an der Firmenadresse.*

*Das Schreiben wurde mit 24.6.2013 unbehoben retourniert.*

*Die X-KG war seit März 2012 Mieter des Objekts AdresseX-KG. Die letzte Mietzahlung erfolgte im August 2012. Vom Vermieter wurde Mietzins- und Räumungsklage eingebracht. Das Unternehmen ist mittlerweile delogiert.*

*Die X-KG befindet sich seit August 2013 in Konkurs.*

*Die UID-Nummer wurde bereits mit März 2013 begrenzt.*

*[...]*

### **Tz. 3 Verarbeitung von Kontrollmaterial**

*Da keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt wurden, ist nicht überprüfbar, welche Rechnungen bereits in den UVAs erfasst wurden bzw. welche neu hinzukamen.*

*Die Rechnungen weisen teilweise keinen genauen Leistungszeitraum, keine genaue Tätigkeitsbeschreibung sowie kein genaues Rechnungsdatum aus.*

*Seit Herr C unbeschränkt haftender Gesellschafter des Unternehmens ist, tauchen übermäßig viele Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis auf. In den eingereichten UVAs werden jedoch so gut wie keine steuerpflichtigen Umsätze erklärt, Vorsteuern von den „Leistungsempfängern“ werden jedoch geltend gemacht.*

*Es gibt unzählige verschiedene Rechnungslayouts, die meisten Rechnungen wurden bar beglichen, die Unterschriften auf den Zahlungsbelegen sind vielfach unleserlich.*

*Da keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt wurden, ist zu keinem Zeitpunkt nachvollziehbar, welche Personen die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht haben (eigenes Personal, Subfirmen).*

*Wie bereits in Tz. 1 angeführt, wurde von der X-KG seit dem 2. Halbjahr 2012 keine Miete mehr entrichtet. Der Geschäftssitz befindet sich somit seit dem 2. Halbjahr 2012 nicht mehr an der im Firmenbuch angeführten Adresse; sie diene ab diesem Zeitpunkt lediglich als „Briefkasten“, das Unternehmen existiert nicht mehr, es handelt sich nach Ansicht der BP um eine Scheinfirma."*

Das Finanzamt legte daraufhin die Berufung mit den bezughabenden Akten dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor und führte in seiner Stellungnahme aus, dass es sich bei der X-KG nach Ansicht der Prüferin um eine Scheinfirma handle und daher die Fremdleistungen 2012 nicht anzuerkennen sind.

Mit **Beschluss vom 1. April 2020** richtete das **BFG** an die Bf. den folgenden **Ergänzungsauftrag**:

*Die Beschwerdeführerin (Bf.) wird ersucht, die folgenden Fragen mit entsprechenden **Nachweisen** (Fotos, Belege, Rechnungen,...) innerhalb einer Frist von **4 Wochen** ab Zustellung dieses Beschlusses zu beantworten und die Antworten nachvollziehbar zu **belegen**.*

*Im Zuge der Berufung wurden vier Rechnungen der X-KG vorgelegt und diese KG als Empfängerin der in der Einkommensteuererklärung 2012 als Fremdleistungsaufwand angeführten Beträge angegeben. Hingegen kommt für die Abgabenbehörde die X-KG nicht als Empfängerin im Sinne des § 162 BAO in Frage, da es sich dabei nach Ansicht der Prüferin um eine Scheinfirma handle (siehe auch Vorlagebericht vom 09.12.2013).*

1. *X-KG als Empfängerin*

1. *Bleibt die Bf. dabei, dass die X-KG die Empfängerin gewesen sei?*
2. *Falls nein, wer war der wahre Empfänger dieser Beträge?*

2. *Beschäftigte Arbeiter*

1. *Wer arbeitete tatsächlich über die X-KG für die Bf. (Welche Arbeiter)?*
2. *Wie wurde überprüft, ob diese für die X-KG arbeiten und dort gemeldet sind?*
3. *Wie wurden die geleisteten Stunden zur weiteren Verrechnung aufgezeichnet (Bautagebücher)?*

### 3. Bezahlung

1. *An welche Person wurden die Beträge tatsächlich bezahlt?*
  2. *Wurde dessen Identität überprüft (Ausweiskopie)?*
  3. *Wie wurde überprüft, ob diese Person auch befugt ist, die Beträge für die X-KG entgegenzunehmen?*
  4. *Warum wurden die Rechnungen mit einem Betrag zwischen € 10.000,- und € 19.000,- stets bar bezahlt, obwohl eine Bankverbindung auf den Rechnungen angegeben war?*
4. *Im Zuge der Berufung wurden auch ein Werkvertrag zwischen der X-KG und der Y-GmbH und fünf Anmeldungen zur Sozialversicherung der Y-GmbH vorgelegt.*
1. *Wie kommt die Bf. zu diesen Unterlagen?*
  2. *In welcher Beziehung stand die Y-GmbH zur Bf.?*
  3. *Warum wurden gerade diese fünf Anmeldungen vorgelegt?*

*Die Bf. wird abschließend nochmals darauf hingewiesen, dass gemäß § 162 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) die Abgabenbehörde (und das Gericht) verlangen kann, dass, wenn der Abgabepflichtige beantragt, Aufwendungen abzusetzen, der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die **Empfänger** der abgesetzten Beträge **genau bezeichnet**. Gemäß § 162 Abs. 2 BAO sind die beantragten Absetzungen, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten **Angaben verweigert, nicht anzuerkennen.**"*

Der Ergänzungsvorhalt des BFG wurde durch die Bf. mit **Schreiben vom 24. April 2020** wie folgt beantwortet:

*"Sehr geehrte Frau RichterIn R,*

*hiermit ergänze ich zum Beschluss folgende Fragen:*

1.a. *Ja*

2.a.,b. u.c. *Bei der Betriebsprüfung wurde alles vorgelegt. Die Unterlagen wurden gestohlen (s. Anzeigebestätigung).*

3.a. *An den damaligen Geschäftsführer*

3.b. *Ja, Ausweiskopie*

3.c. *Firmenbuchauszug*

3.d. *Weil es kein Barzahlungsverbot gab und der GF das so haben wollte*

4.a., b. u. c. *Da die Unterlagen gestohlen sind, kann ich mich nicht mehr daran erinnern*

*Ich hoffe hiermit Ihnen gedient zu haben und verbleibe*

*mit freundlichen Grüßen*

**Bf.**

**VertreterBf."**

Beigelegt war dem Schreiben lediglich die Kopie einer Anzeigebestätigung datiert mit 19.08.2015 über den Diebstahl sämtlicher Buchhaltungsunterlagen der Bf. für die Jahre 2013 und 2014. Als Tatzeit war in der Anzeige angegeben der 30.06.2015 zwischen 12.40 h und 13.05 h, als Tatort "Gehsteig Progrelzstraße 2, 1220 Wien".

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

Gemäß [Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG](#) wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß [§ 323 Abs. 38 BAO](#) sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des [Art. 130 Abs. 1 B-VG](#) zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht nimmt aufgrund der festgestellten Aktenlage den folgenden **Sachverhalt** als erwiesen an:

Die Bf. ist seit 2010 im Baugewerbe tätig. Im streitgegenständlichen Jahr 2012 bediente sie sich mit Werkvertrag vom 02.05.2012 der X-KG als Subunternehmen.

Dieses Unternehmen wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 02.04.2008 von Herrn A und Frau A gegründet. Im Dezember 2011 wurde der Komplementär durch Herrn C ersetzt. Mit 23.06.2012 wurde Herr C an Stelle von Frau A Kommanditist, die C-GmbH wurde Komplementär und die Adresse auf die in den Rechnungen ausgewiesene Adresse geändert. Die Wohnung an dieser

Adresse wurde im März 2012 angemietet, die letzte Mietzahlung erfolgte im August 2012. Seit August 2013 befindet sich die X-KG in Konkurs. Bei der Sozialversicherung hatte die X-KG keine Dienstnehmer gemeldet.

Der Betriebsprüfung wurden keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt. Seitdem Herr C an der Gesellschaft beteiligt ist, tauchen übermäßig viele Rechnungen in unterschiedlichen Layouts mit Umsatzsteuerausweis, ohne genauen Leistungszeitraum und ohne genaue Tätigkeitsbeschreibung auf. Steuerpflichtige Umsätze wurden jedoch so gut wie keine erklärt.

Die C-GmbH wurde von Herrn C als alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer im April 2012 in Adresse X-KG, gegründet und 2014 infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die X-KG schloss am 04.05.2012 einen optisch und inhaltlich identen Werkvertrag mit der Y-GmbH ab. Die Y-GmbH wurde 2007 gegründet und im Juli 2012 wurde Konkurs eröffnet. 2012 waren gesamt 158 verschiedene Arbeitnehmer fast zeitgleich gemeldet, am Tag der Konkurseröffnung waren es noch 93.

Dieser Sachverhalt ergibt sich für das Gericht aus der Aktenlage, aus dem Firmenbuch und aus den Daten der Sozialversicherung und ist soweit unstrittig.

### **Rechtliche Grundlagen**

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

Gemäß § 162 Abs. 2 BAO sind die beantragten Absetzungen, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, nicht anzuerkennen.

### **Erwägungen**

Sowohl für das Bundesfinanzgericht (BFG) als auch für den Verwaltungsgerichtshof (VwGH) ist es eine gerichtsnotorische Tatsache, dass, insbesondere im Bau- und Baunebengewerbe, die Beschäftigung von Schwarzarbeitern immer wieder vorkommt. Da sich Unternehmen, die auf dem Markt dauerhaft reale Leistungen anbieten und deshalb über verwertbares Betriebsvermögen und Finanzmittel verfügen müssen, letztlich nicht dauerhaft der Kontrolle und vor allem der Zahlung von Steuern und Sozialabgaben entziehen können, wurden und werden reihenweise Firmen gegründet, deren einziger Geschäftszweck es ist, als vermeintliche Subunternehmer aufzutreten, die angeblich Personal stellen. Alternativ werden auch bereits bestehende Unternehmen gekauft, um, nach erfolgter Änderung der Gesellschafter, der Geschäftsführer, des Firmensitzes und oft auch des Tätigkeitsbereiches im Firmenbuch, als ebensolcher Subunternehmer aufzutreten.

Diese führen oft überhaupt keine Tätigkeit aus und dienen lediglich dazu, Schein- bzw. Deckungsrechnungen auszustellen. In diesem Fall besorgt sich der "Auftraggeber" selbst Schwarzarbeiter und benötigt daher nur Scheinbelege, um dies zu verdecken.

Alternativ stellt der vermeintliche Subunternehmer die Schwarzarbeiter selbst zur Verfügung, die überhaupt nicht oder nur der Form halber bei der Sozialversicherung angemeldet werden. Durch eine solche Konstruktion will der "Auftraggeber" sowohl die Zahlung der lohnabhängigen Abgaben wie der Lohnsteuer oder der Sozialversicherungsbeiträge vermeiden als auch einen geringeren Betrag an Umsatz- und Einkommensteuer abführen. Die vermeintlichen Subunternehmer führen nämlich entweder keine derartigen Abgaben ab oder geben wiederum den Auftrag an ebensolche Subunternehmer weiter. Diese Unternehmen existieren meist nur mehrere Monate, um anschließend Konkurs zu eröffnen. Mangels verwertbaren Vermögens können diese Abgaben auch nach Ausforschung dieser Unternehmen nicht bezahlt werden. Die angegebene Adresse des Firmensitzes existiert oft entweder gar nicht oder den Besitzern der Liegenschaft ist diese Firma nicht bekannt. Jedenfalls sind die tatsächlichen Geschäftsführer dieser Unternehmen nicht mehr greifbar. Regelmäßig besitzen diese auch keinen Wohnsitz im Inland (mehr). Auch ist weder unter der angegebenen Adresse noch unter den angegebenen Telefonnummern (etwa auf der Rechnung) jemand zu erreichen. Um Rückschlüsse im Nachhinein auf die tatsächlichen Arbeiter und Zahlungsflüsse zu verhindern, werden entweder keine bzw. nur sehr ungenaue Aufzeichnungen geführt oder diese innerhalb von kurzer Zeit wieder vernichtet. Auch die Namen der tatsächlich eingesetzten Arbeiter werden regelmäßig nicht angeführt.

Während ursprünglich die Methoden, derer sich die Beteiligten bedienten, um so Abgaben zu sparen, relativ einfach waren, entstand durch den Kontrolldruck der Behörden im Laufe der Jahre ein immer komplexeres System der Subunternehmer und der Schein- bzw. Deckungsrechnungen. So hatten etwa früher solche Subunternehmer gar keine Dienstnehmer bei der Sozialversicherung angemeldet (z.B. VwGH vom 19.09.2007, 2003/13/0115; UFS vom 25.02.2004, RV/3662-W/02; UFS vom 19.01.2010, RV/1979-W/04; VwGH vom 21.04.2005, 2002/15/0036). Später wurden meist Arbeiter angemeldet, oft wurden allerdings gänzlich andere Arbeiter tatsächlich beschäftigt oder jene Arbeiter nur zum Schein angemeldet (vgl. etwa VwGH vom 22.03.2006, 2002/13/0116; BFG vom 22.11.2017, RV/7106143/2015; BFG vom 27.06.2017, RV/7102749/2013).

Mittlerweile gingen die Beteiligten immer mehr dazu über, Anmeldungen bei der Sozialversicherung oder auch Reisepässe zu fälschen (z.B. BFG vom 27.04.2015, RV/7100326/2013; BFG vom 10.04.2017, RV/7102667/2013).

Ebenso wurde meist behauptet, sämtliche Zahlungen seien in bar erfolgt. Dies wurde von den Gerichten als nicht fremdüblich, unglaubwürdig und schlussendlich als Indiz für Scheinhandlungen angesehen. Deshalb entschieden sich die Beteiligten dazu, die Zahlungen auf Konten zu leisten, die angeblich in der Verfügung der Scheinfirmen stehen. Da diese Firmen aber gerade auf die Nichtentrichtung von Abgaben und Sozialversicherungsbeiträgen abzielen, dürfen diese über kein Vermögen verfügen, auf das zugegriffen werden kann. Aus diesem Grund werden die Zahlungseingänge unmittelbar nach Eingang, in bar behoben. Damit wird auch der Verbleib der Mittel verschleiert (vgl. etwa BFG vom 15.11.2018, RV/7101430/2017). Es handelt sich dabei i.d.R. um erhebliche Beträge, die nur zum Teil dazu dienen die Schwarzarbeiter zu entlohnen. Der Rest wird unter den Beteiligten aufgeteilt (sog. Kick-back-Zahlungen).

Dass das Bau- und Baunebengewerbe als Hochrisikobranche in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug einzustufen ist, zeigt sich auch in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP):

*"Zur Frage, warum ein derartiges Sonderhaftungsrecht gerade für den Bereich der Baubranche Platz greifen soll, wird auf die Erläuterungen zum Ministerialentwurf des Sozialbetrugsgesetzes, BGBl. I Nr. 152/2004, verwiesen. Demnach besteht von zehn zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldeten Baufirmen bei ca. neun Firmen der Verdacht des Sozialbetruges. Von ca. 800 Firmenbuchanmeldungen von im Baubereich tätigen Firmen pro Jahr existieren rund 600 bis 700 ein Jahr später nicht mehr. Dadurch entsteht ein fiskalischer Schaden zwischen 800 und 1.000 Millionen Euro pro Jahr. Nach etwa sechs bis neun Monaten eröffnen derart unredliche Firmen den Konkurs, ohne die öffentlichen Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen. Die ArbeitnehmerInnen wenden sich in der Folge mit ihren Ansprüchen an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds.*

*So sind etwa 60 % der in Wien von Insolvenzen betroffenen ArbeitnehmerInnen in der Bauwirtschaft beschäftigt. Im Jahr 2007 wurden allein in Wien 189 Betriebe aus der Bauwirtschaft insolvent, bundesweit 423. In Wien erhielten 4.498 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft in Summe 16 Millionen Euro aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds, bundesweit waren es 7 352 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft, die 30 Millionen Euro vom Fonds erhielten. Den seriösen Unternehmen steht somit eine nicht unerhebliche Zahl von Betrieben gegenüber, bei denen sich im Zuge der Bearbeitung der Verdacht ergab, dass Sozialmissbrauch vorliegt (GeschäftsführerInnen nicht greifbar, keine Firmenunterlagen etc.), wodurch der Sozialversicherung in den vergangenen Jahren Beitragseinnahmen in Millionenhöhe entgingen und die ohnehin schwierige Finanzsituation der Krankenversicherungsträger zusätzlich beeinträchtigt wurde."*

Unter anderem um solche Konstruktionen zur Verminderung der Abgabenleistung zu unterbinden, regelt § 162 BAO, dass, wenn der Abgabepflichtige beantragt, Aufwendungen abzusetzen, die Abgabenbehörde verlangen kann, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und keine Leistung erbringen kann, nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO anzusehen (vgl. etwa VwGH vom 28.02.2012, 2008/15/0005). Eine solches Unternehmen *"erschöpft sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung"* (VwGH vom 19.12.2007, 2005/13/0030). Dementsprechend ist auch, um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, die *„formelle Existenz einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlung“* (VwGH vom 20.09.2007, 2007/14/0007).

Die X-KG wurde zwar bereits 2008 gegründet, allerdings waren ab April 2012 gänzlich neue Gesellschafter an der X-KG beteiligt und auch die Adresse wurde auf die neue Adresse geändert, an der auch der neue Kommanditist, Herr C, gemeldet war. Der neue Komplementär, die C-GmbH, wurde ebenfalls an derselben Adresse erst im April 2012 gegründet. Einige Monate später wurde die KG insolvent, an der Adresse war niemand mehr greifbar, die Zahlung der Miete wurde bereits im August 2012 eingestellt. Sämtliche Zahlungen vom Bf. an die KG sind in bar erfolgt, obwohl auf den Rechnungen eine Bankverbindung angegeben war.

Weiters ist die Leistungsbeschreibung auf den Rechnungen äußerst mangelhaft. Es sind weder die Namen der eingesetzten und verrechneten Arbeiter noch wann diese tatsächlich gearbeitet haben, angeführt. Speziell der angeführte Preis von € 19,00 je Stunde ist angesichts dessen, dass damit nicht nur der eingesetzte Arbeiter bezahlt werden muss sondern auch die Beteiligten an der X-KG und deren Subunternehmen daran verdienen müssen, bemerkenswert niedrig.

Gerade im Baugewerbe sei es allerdings nach der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bekannt, *"kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse (insbesondere durch Anwerbung ausländischer Arbeitskräfte) zu decken. [...] Diesbezüglich kann auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen angesprochen und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsgemäße Auftragsbefreiung erwarten ließen, verlangt werden"* (VwGH vom 26.06.2002, 2000/13/0013).

All dies spricht nach Ansicht des Gerichts nicht für die Existenz dieser KG ab April 2012, die über eine bloße Zuordnung von Name und Adresse hinausgeht.

In diesem Zusammenhang hat der VwGH bereits in ständiger Rechtsprechung erkannt, dass *"wer undurchsichtige Geschäfte tätigt und das über den Geschäften lagernde Dunkel auch nachträglich gegenüber der Abgabenbehörde nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen hat"* (VwGH vom 10.03.1963, 1736/62).

Im Ergebnis ist daher im gegenständlichen Fall die X-KG als funktionslose Gesellschaft, als eine bloße Zuordnung von Name und Adresse, anzusehen. Dieses Ergebnis deckt sich auch damit, dass die zu Beginn der Erwägungen erwähnten typischen Merkmale von Sozialbetrugsunternehmen auch bei diesem Unternehmen anzutreffen sind. Daher ist mit der Nennung dieses Namens dem Verlangen nach § 162 BAO nicht entsprochen. Dabei geht es *"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"* (VwGH vom 20.09.2007, 2007/14/0007). Vielmehr hätte daher die Bf. die wahren Empfänger der Leistung, die durch ihr Tätigwerden bzw. Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben, nennen müssen (vgl. VwGH im obzit. Erkenntnis). Darauf und auf die Rechtsfolge der Nichtanerkennung der entsprechenden Betriebsausgaben wurde die Bf. auch mehrmals durch die belangte Behörde und zuletzt im Beschluss des BFG vom 01.04.2020 (Ergänzungsvorhalt) ausdrücklich hingewiesen.

Die darin durch das BFG an die Bf. nochmals herangetragenen Fragen zum gegenständlichen Sachverhalt brachten keine neuen Erkenntnisse bzw. konnten auch nicht- wie gefordert- geeignete Nachweise vorgelegt werden. Bemerkenswert wird, dass sich die ins Treffen geführte Diebstahlsanzeige auf die Buchhaltungsunterlagen der Bf. für die Jahre 2013 und 2014 bezogen, dennoch konnten für das beschwerdegegenständliche Jahr 2012 keinerlei Unterlagen und Belege vorgelegt werden.

Bei der geforderten Nennung der wahren Empfänger der Leistungen handelt es sich nicht um offenbar unerfüllbare Aufträge im Sinne der Rechtsprechung des VwGH. *"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 jedoch nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden. Geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger der Zahlungen oder Zweckmäßigkeitserwägungen entbinden den Steuerpflichtigen keinesfalls von der ihm obliegenden Auskunftspflicht"* (VwGH vom 29.11.1988, 87/14/0203). Dementsprechend war der Bf. im gegenständlichen Fall die Nennung der wahren Empfänger jedenfalls zumutbar. Es ist dieser Unterlassung und der auffallenden Sorglosigkeit der Bf. geschuldet, dass sie die wahren Empfänger nicht benennen konnte.

Ob der Bf. die wahre Gestalt der X-KG dabei bewusst war, ist nach ständiger Rechtsprechung irrelevant (vgl. etwa VwGH vom 13.10.1999, 93/13/0200).

Da die X-KG somit nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO anzusehen sind, kann sie auch nicht leistender Unternehmer im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 lit a UStG 1994 sein. Allerdings muss nach der jüngeren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (vgl. EuGH vom 22.10.2015, Rs PPUH Stehcomp C- 277/14) die Identität des leistenden Unternehmers nicht feststellbar sein, damit, bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen, der Vorsteuerabzug zusteht. Im gegenständlichen Fall liegen diese materiellen Voraussetzungen aber nicht vor, da diese KG als leistender Unternehmer nicht in Betracht kommt und die einzelnen, unbekanntenen Arbeiter auch nicht unternehmerisch tätig waren. Mangels Anzeichen irgendeines leistenden Unternehmers ist daher der Vorsteuerabzug für die in diesen (Schein-)Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Eine Revision wird nicht zugelassen, da die wesentlichen Merkmale zur Beurteilung von Unternehmen als Empfänger im Sinne des § 162 BAO in der obzit. Rechtsprechung des VwGH bereits hinreichend geklärt sind und das Gericht keine Veranlassung sieht, von dieser abzuweichen.

Wien, am 8. Mai 2020