



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und den Hofrat MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der V GmbH in W, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH in 1010 Wien, Schenkenstraße 4/6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 11. Juni 2018, Zl. RV/7102849/2017, betreffend Wiederaufnahme, Umsatzsteuer 2012, Körperschaftsteuer 2012 und 2013, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin ließ in den Streitjahren 2012 und 2013 durch beauftragte Unternehmen ein Gebäude umbauen und machte Zahlungen für Herstellungsleistungen als Betriebsausgaben geltend.
- 2 Im Bericht vom 29. März 2016 betreffend eine für die Jahre 2012 bis 2014 durchgeführte Außenprüfung wurde u.a. festgestellt, dass Zahlungen an zwei Gesellschaften - die U-GmbH und die C-GmbH - nicht anerkannt würden, weil es sich dabei nach Ansicht der Betriebsprüfung um Scheinfirmen handle und die Revisionswerberin trotz Aufforderung den wahren Empfänger der Zahlungen nicht genannt hatte. Die Kontaktaufnahme mit den beiden Firmen sei nach Angaben der Revisionswerberin jeweils auf den Baustellen erfolgt. Es seien keine weiteren Erhebungen bezüglich der angeblich leistungserbringenden Firmen getätigt worden. Bis zur Schlussbesprechung habe die Revisionswerberin keine Nachweise zum tatsächlichen Empfänger der Leistungen erbracht. Die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung für die Herstellungskosten sei daher gemäß § 162 BAO zu versagen, ebenso sei der Vorsteuerabzug zu versagen. Zudem sei gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 für das



Jahr 2012 ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer vorzuschreiben. Weiters sei der Vorsteuerabzug aus einer näher genannten Rechnung zu kürzen, weil keine ordnungsgemäße Leistungsbeschreibung vorliege.

- 3 Das Finanzamt nahm die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2012 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 und 2013 wieder auf und erließ in den wiederaufgenommenen Verfahren neue Bescheide.
- 4 In der Beschwerde brachte die Revisionswerberin vor, dass die beiden Firmen für sie aktiv tätig geworden seien, ihre Leistungen erbracht hätten und entsprechend den gelegten Rechnungen mittels Überweisung auf inländische Bankkonten bezahlt worden seien. Die jeweiligen Empfänger hätten tatsächlich existiert und das Geld tatsächlich entgegengenommen. Dass es sich bei diesen beiden Firmen um Scheinfirmen handle, treffe nicht zu. Die Gesellschaften seien aktiv am Markt aufgetreten, hätten Dienstnehmer beschäftigt, Bauleistungen ausgeführt und dafür Geld erhalten. Das von den Unternehmen umgebaute Gebäude existiere tatsächlich und könne jederzeit besichtigt werden.
- 5 Nach Erlass einer Beschwerdevorentscheidung und Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht führte dieses eine mündliche Verhandlung durch. In dieser wurde zunächst vorgebracht, dass es sich beim Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 nach Literaturmeinungen um eine Strafe im Sinne von Art. 6 EMRK handle, was bedeute, dass die strafrechtlichen und nicht die abgabenrechtlichen Verfahrensvorschriften anzuwenden seien. Es gelte daher eine Beweislastumkehr; nicht der Abgabepflichtige müsse beweisen, wer Empfänger sei, sondern die Abgabenbehörde müsse beweisen, dass der Benannte nicht Empfänger sei. Der Geschäftsführer der Revisionswerberin führte aus, das Projekt sei im Jahr 2011 übernommen worden. Er habe mit verschiedenen Unternehmen auf den Baustellen verhandelt, es habe mehrere Interessenten gegeben. Letztlich sei aber nur die U-GmbH übrig geblieben, die bereit gewesen sei, alle Bedingungen zu erfüllen. Der Name des Geschäftsführers der U-GmbH sei ihm nicht mehr genau in Erinnerung. Er habe vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen die Gewerbeberechtigung und das Vorhandensein einer UID-Nummer geprüft sowie einen Firmenbuchauszug



samt letzter Bilanz beschafft. Er habe ebenfalls in der Ediktsdatei geprüft, ob ein Insolvenzverfahren anhängig sei.

- 6 Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012 teilweise Folge, wies die Beschwerde im Übrigen als unbegründet ab und erklärte die Revision für nicht zulässig.
- 7 In der Sache führte es aus, das Finanzamt sei zu Recht davon ausgegangen, dass die die Rechnungen ausstellenden Firmen nicht die wahren Leistungserbringer und die wahren Empfänger der von der Revisionswerberin abgesetzten Beträge gewesen seien. Die Prüferin habe im Prüfungsbericht festgehalten, dass die Revisionswerberin im Zuge der Prüfung aufgefordert worden sei, die Empfänger der Zahlungen und Leistungen zu nennen sowie diese anhand eventuell vorhandener E-Mails, Korrespondenzen, Visitenkarten, etc. nachzuweisen. Dieser Aufforderung sei nicht entsprochen worden. Auch anlässlich der Schlussbesprechung hätten die Geschäftsführer der Revisionswerberin dem Prüfungsbericht nach keine diesbezüglichen Nachweise erbracht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen worden, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die genannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge seien. Habe die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, dass es sich dabei um eine Briefkastenfirma handle, sei es aus anderen Gründen, so könne diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden.
- 8 Ein Verlangen nach Empfängernennung sei dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar sei. Dies sei aber nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliege, den jeweiligen Empfänger namhaft zu machen. Eine Beauftragung von Bauunternehmen werde im Allgemeinen nur dann erfolgen, wenn man sich davon überzeugt habe, dass der Auftragnehmer in der Lage sei, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen. Von der Revisionswerberin sei zu erwarten, dass sie sich vor der Erteilung eines Auftrages in der Größenordnung von rund € 200.000 Klarheit darüber verschaffe, ob die ihr bis dahin offensichtlich



unbekannten Firmen an den vermeintlichen Firmenstandorten tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausübten. Die vom Geschäftsführer der Revisionswerberin beschafften Unterlagen seien allenfalls geeignet, die formelle Existenz der betreffenden Firmen darzutun, sie sagten aber nichts darüber aus, ob diese Firmen über die Qualifikation verfügten, die übernommenen Aufträge auszuführen, ebenso werde damit keine tatsächliche Leistungserbringung durch diese Firmen nachgewiesen. Die für das Bestehen solcher Geschäftsbeziehungen üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung selbst (Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, etc.) habe die Revisionswerberin nicht vorlegen können. Verständlich wäre das Verhalten der Revisionswerberin nur, wenn man davon ausginge, dass sie sehr wohl Kenntnis davon hatte, dass hinter diesen Firmen andere Personen mit ihren Arbeitern standen, über deren Qualifikation zur Erbringung der beauftragten Leistungen sie auch Bescheid gewusst habe. Davon abgesehen wäre es der Revisionswerberin jedenfalls als Verschulden anzulasten, dass sie ihrer Sorgfaltspflicht vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen nicht ausreichend nachgekommen sei, weil sie Geschäftsbeziehungen mit ihr nicht vertrauten Firmen eingegangen sei, ohne sich von deren Seriosität zu überzeugen und sich von diesen ein klares Bild zu verschaffen.

- 9 Als weitere Folge der unterlassenen Empfängerbenennung sei der Revisionswerberin der Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 vorzuschreiben.
- 10 Hinsichtlich näher bezeichneter Beträge, die bereits im September 2011 überwiesen worden waren, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde gegen die Verhängung des Zuschlages Folge.
- 11 Zur Umsatzsteuer führte das Bundesfinanzgericht betreffend die C-GmbH aus, eine Vorsteuer könne nicht abgezogen werden, wenn es an einer Leistung fehle. Mangels tatsächlicher Erbringung der in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen durch das rechnungslegende Unternehmen sei auch der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen nicht anzuerkennen.





- 12 Weiters sei der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der M-GmbH zu Recht versagt worden, weil die Rechnungen nicht den rechtlichen Anforderungen entsprochen hätten.
- 13 Die Revisionswerberin erhob Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, in der sie unter anderem vorbrachte, dass es sich bei dem Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 um eine Strafe im Sinne des Art. 6 EMRK handle. Die Behandlung dieser Beschwerde lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 23. September 2019, E 3013/2018-10, ab und führte dort aus, dass Art. 6 EMRK durch § 22 Abs. 3 KStG 1988 nicht verletzt sei, weil der Zuschlag für sich genommen keine Strafe darstelle.
- 14 Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts richtet sich die außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit u.a. vorbringt, das Bundesfinanzgericht habe offen gelassen, ob die Revisionswerberin tatsächlich Kenntnis von den vom Bundesfinanzgericht vermuteten, tatsächlichen Hintermännern der U-GmbH gehabt habe. Das Bundesfinanzgericht habe die Anwendung des § 162 BAO und des § 22 Abs. 3 KStG 1988 sowie die aus § 11 UStG 1994 abgeleitete Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges, die allesamt für die Revisionswerberin mit nachteiligen Rechtsfolgen verbunden seien, damit gerechtfertigt, dass es der Revisionswerberin jedenfalls als Verschulden anzulasten sei, dass sie ihren Sorgfaltspflichten bei Aufnahme der Geschäftsbeziehungen nicht ausreichend nachgekommen sei. Zentraler Rechtfertigungsansatz für die belastenden Rechtsfolgen gegenüber der Revisionswerberin sei daher der Vorwurf der Verletzung von Sorgfaltspflichten. Tatsächlich nehme der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur zu § 162 BAO solche Sorgfaltspflichten an. Hinsichtlich § 22 Abs. 3 KStG 1988 gebe es dazu jedoch entgegen der Behauptung des Bundesfinanzgerichts noch keine Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes.
- 15 Die vom Bundesfinanzgericht unter Bezugnahme auf Schrifttum postulierten allgemeinen Sorgfaltspflichten zu § 162 BAO fänden sich nicht in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Der vorliegende Fall werfe die bislang in höchstgerichtlicher Rechtsprechung im Zusammenhang mit Scheinunternehmen nicht klar beantwortete Frage auf, ob es tatsächlich, wie





vom Bundesfinanzgericht behauptet, allgemeine Sorgfaltspflichten bei Aufnahme von Geschäftsbeziehungen gebe und wie diese Geschäftsbeziehungen zu gestalten seien, sodass entweder die Person des Empfängers von Zahlungen namhaft gemacht werden könne oder der Abgabepflichtige zumindest davon ausgehen dürfe, das ihm Obliegende getan zu haben. Die Annahme des Bundesfinanzgerichts, die Revisionswerberin habe ohnehin Kenntnis von den wahren Hintermännern gehabt, sei nicht nachvollziehbar begründet worden. Die Nichtnennung des mutmaßlichen tatsächlichen Empfängers könne daher nur dann die belastenden Rechtsfolgen des § 162 BAO bzw. § 22 Abs. 3 KStG 1988 und § 11 UStG 1994 nach sich ziehen, wenn der Revisionswerberin ein Verschulden bei der Gestaltung ihrer Geschäftsbeziehungen zu den beiden Firmen anzulasten wäre.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat, erwogen:

17 Die Revision ist zulässig. Sie ist auch begründet.

18 Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten und Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichne. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nach § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

19 § 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 besteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, mwN).

20 Einer Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO ist dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wird,



dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind (vgl. neuerlich VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, mwN).

21 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 haben, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. VwGH 9.6.2020, Ra 2020/13/0001, mwN).

22 Im Gegensatz zum Revisionsvorbringen wird damit die Einhaltung von Sorgfaltspflichten des Abgabepflichtigen bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen verlangt. Die Revision ist aber im Recht damit, dass das Bundesfinanzgericht die Verletzung der Sorgfaltspflichten im Revisionsfall nicht ausreichend begründet hat.

23 Zunächst ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht erkennbar, ob das Bundesfinanzgericht tatsächlich davon ausgegangen ist, dass der Revisionswerberin die Hintermänner der U-GmbH und der C-GmbH bekannt gewesen sind. Die in den Raum gestellte Vermutung, das Verhalten der Revisionswerberin sei nur dann verständlich, wenn man davon ausgehe, dass sie sehr wohl Kenntnis von den Hintermännern hatte, reicht jedenfalls nicht aus, um dies auf seine Schlüssigkeit zu überprüfen.

24 In Bezug auf die Verletzung der Sorgfaltspflichten führt das Bundesfinanzgericht aus, dass von der Revisionswerberin zu erwarten sei, dass sie sich vor der Erteilung des Auftrages Klarheit darüber verschafft, ob die ihr bis dahin offensichtlich unbekannten Firmen an den vermeintlichen Firmenstandorten tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausüben. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen, dass solche Feststellungen nicht einordenbar und in ihrer Tragweite nicht erschließbar sind, solange im angefochtenen Erkenntnis nicht dargelegt wird, ob und inwieweit dies in der Baubranche - bzw. bezogen auf den Revisionsfall bei kommerziellen



Bauvorhaben - im Streitzeitraum üblich war (vgl. VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064).

- 25 Das Bundesfinanzgericht stützt sich auch darauf, dass die für das Bestehen solcher Geschäftsbeziehungen üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung selbst (insbesondere Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, etc.) nicht vorgelegt wurden. Dies kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Verletzung von Sorgfaltspflichten begründen (vgl. VwGH 24.1.2018, Ra 2015/13/0032). Die Revision wendet dagegen allerdings ein, bei kommerziellen Bauvorhaben wie jenem der Revisionswerberin würden etwa die Bautagebücher von der Bauleitung geführt, die im Revisionsfall die C-GmbH gewesen sei.
- 26 Aus all dem ergibt sich, dass seitens des Verwaltungsgerichtshofes nicht überprüft werden kann, ob die Revisionswerberin ihre Sorgfaltspflichten verletzt hat und ihr somit ein Verschulden an der nicht erfolgten Empfängernennung angelastet werden kann.
- 27 Diese Verfahrensfehler schlagen auch auf den versagten Vorsteuerabzug bei den Rechnungen der C-GmbH durch. Zur Versagung des Vorsteuerabzuges bei der M-GmbH enthält die Revision kein inhaltliches Vorbringen.
- 28 Das Bundesfinanzgericht wird im fortgesetzten Verfahren - unter Wahrung des Parteiengehörs - Feststellungen darüber treffen müssen, ob es den Gepflogenheiten bei kommerziellen Bauvorhaben entsprach, die Firmensitze der beauftragten Unternehmer aufzusuchen, und welche Unterlagen üblicherweise bei derartigen Bauvorhaben beim Auftraggeber vorhanden sind und damit vorgelegt werden können.
- 29 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit schon aus diesen Gründen als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben war.



30 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 27. November 2020

