



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der B GmbH in W, vertreten durch Mag. Robert Bitsche, Rechtsanwalt in 1050 Wien, Nikolsdorfergasse 7-11/15, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. März 2023, Zl. RV/7100156/2020, betreffend Wiederaufnahme (Körperschaftsteuer 2015 bis 2017), den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung:

- 1 In der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bei der Revisionswerberin vom 28. August 2019 sowie im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 24. September 2019 wurde u.a. festgehalten, die Revisionswerberin habe im Prüfungszeitraum immer wieder Subfirmen beschäftigt, die als „Betrugsfirmen“ einzustufen seien. Es wurden sodann nähere Feststellungen zu den genannten Gesellschaften getroffen. Die Revisionswerberin sei aufgefordert worden, die Empfänger der Beträge zu nennen. Es sei kein Nachweis erbracht worden, dass das jeweilige Unternehmen die in Rede stehenden Leistungen erbracht habe. Grundaufzeichnungen oder Schriftverkehr, der bei solchen Geschäften zwangsläufig anfalle (etwa Stundenaufzeichnungen, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle, E-Mails, Faxe) seien nicht vorgelegt worden. Eine Glaubhaftmachung, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen von den Rechnungsausstellern erbracht worden seien, sei nicht erfolgt. Da somit die Anforderungen des § 162 BAO nicht erfüllt worden seien, seien diese geltend gemachten Fremdleistungen nicht anzuerkennen und in den Jahren 2015, 2016 und 2017 den Ergebnissen hinzuzurechnen. Auch sei ein Zuschlag nach § 22 Abs. 3 KStG 1988 vorzunehmen. Es seien damit Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme der Verfahren (Körperschaftsteuer 2015 bis 2017) erforderlich machten.





- 2 Mit Bescheiden vom 11. bzw. 23. September 2019 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2017 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und setzte die Körperschaftsteuer für die Jahre 2015 bis 2017 neu fest. In der Begründung wurde jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Weiters wurden Anspruchszinsen für die Jahre 2015 bis 2017 festgesetzt.
- 3 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Beschwerde.
- 4 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. November 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet ab. Mit weiterer Beschwerdevorentscheidung vom 29. November 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen als unbegründet ab.
- 5 Die Revisionswerberin beantragte, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme (Körperschaftsteuer 2015 bis 2017) als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 7 Nach Schilderung des Verfahrensgeschehens führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die revisionswerbende Gesellschaft sei in den Streitjahren (2015 bis 2017) in der Baubranche tätig gewesen. Der Geschäftsführer der Revisionswerberin sei bereits seit dem Jahr 2004 in der Baubranche geschäftsführend tätig.
- 8 Die Revisionsweberin habe betreffend die sechs näher genannten Subunternehmer die übliche Sorgfalt im Bereich des Bauwesens nicht walten lassen; dieser Umstand sei im Rahmen der Außenprüfung neu hervorgekommen.
- 9 Die Nichterfüllung der in der Baubranche üblichen Sorgfaltspflichten ergebe sich unter Berücksichtigung des im Verfahren des Bundesfinanzgerichts zu



RV/7104669/2020 beauftragten Gutachtens. Demnach seien für die Jahre 2012 und 2013 näher genannte Überprüfungen - zum Teil vor Beauftragung, zum Teil bei Beauftragung und Arbeitsabwicklung - von sorgfältigen mittelständischen Bauunternehmen üblich gewesen. Es sei davon auszugehen, dass die dort genannten Kriterien auch in den Streitjahren als Mindeststandards bei der Beurteilung, ob der übliche Sorgfaltsmaßstab eingehalten worden sei, anzusehen seien.

- 10 Die Nichterfüllung der üblichen Sorgfaltspflicht im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung ergebe sich im vorliegenden Fall daraus, dass sich die Revisionswerberin in Bezug auf alle hier zu beurteilenden Subunternehmen auf eine formale Überprüfung deren rechtlichen Existenz beschränkt habe. Es seien Firmenbuchauszüge eingeholt, die HFU-Liste abgefragt und eine UID-Abfrage durchgeführt worden. Die Rechnungen seien mittels Überweisung beglichen worden. Neben formalen Prüfungsmaßnahmen habe es aber dem Sorgfaltsmaßstab entsprochen, auch weitergehende Überprüfungsmaßnahmen zu setzen, die eine tatsächliche Existenz der Subunternehmen dokumentierten. Die Revisionswerberin habe es verabsäumt, Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Besprechungsprotokolle, E-Mails oder Faxe vorzulegen, die eine tatsächliche Tätigkeit der Subunternehmen nachweisen würden. Dies sei vor dem Hintergrund bedenklich, dass bei diesen Subunternehmen - wie aus den Firmenbuchauszügen ersichtlich - kurz vor Beauftragung durch die Revisionswerberin ein Gesellschafter- bzw. Geschäftsführerwechsel vorgelegen sei. Aufgrund der langjährigen Tätigkeit des Geschäftsführers der Revisionswerberin im Bauwesen, wobei seit langem bekannt sei, dass das Bau- und Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehöre, hätte dieser Umstand zu weiteren Feststellungen hinsichtlich der Zuverlässigkeit und Vertrauenswürdigkeit der Subunternehmen führen müssen.
- 11 Daran ändere auch der Umstand nichts, dass vereinzelt weitere Dokumentationen im Rahmen der Beauftragung der Subunternehmen (z.B. Ausweiskopie eines Geschäftsführers der H OG) gesetzt worden seien.



Auch die Dokumentation der Anmeldung von zwei Mitarbeitern bei der L GmbH führe zu keiner anderen Beurteilung, da aufgrund der mangelnden Dokumentation durch die Revisionswerberin durch Bautagebücher etc. ungewiss geblieben sei, ob und in welchem Umfang diese Beschäftigten tatsächlich an den beauftragten Projekten beteiligt gewesen seien. Trotz mehrfacher Aufforderung habe die Revisionswerberin im Verfahrensverlauf keine weiteren Nachweise vorgelegt, die die Erfüllung des erforderlichen Sorgfaltsmaßstabes belegen würden. Sie habe sich darauf beschränkt, zu argumentieren, sie habe durch formale Überprüfungsmaßnahmen ausreichend sorgfältig gehandelt.

- 12 Von einem sorgfältigen Geschäftsmann wäre aber zu erwarten gewesen, Überprüfungshandlungen zu setzen, die über eine rein formale Prüfung der rechtlichen Existenz der beauftragten Subunternehmen hinausgingen. Da entsprechende Dokumentationen nicht vorgelegt worden seien, seien letztlich Art und Ausmaß der von (etwaigen) Subunternehmen durchgeführten Arbeiten unklar geblieben.
- 13 In einer Gesamtwürdigung der Umstände habe die Revisionswerberin daher hinsichtlich der genannten Subunternehmer die in der Baubranche in den Jahren 2015 bis 2017 übliche Sorgfalt nicht walten lassen.
- 14 Da der Umstand, dass die Revisionswerberin den notwendigen Sorgfaltsmaßstab nicht eingehalten habe, erst im Rahmen der Außenprüfung hervorgekommen sei, sei die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2017 zu Recht erfolgt.
- 15 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision.
- 16 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.



- 17 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.
- 18 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 19 Zur Zulässigkeit der Revision wird geltend gemacht, das Bundesfinanzgericht habe den Sachverhalt nicht annähernd geklärt; es seien nicht ausreichend Feststellungen dazu getroffen worden, welche Sorgfaltspflichten in der Baubranche anzunehmen seien und welche davon verletzt worden seien. Das Bundesfinanzgericht überspanne auch die erforderliche Sorgfaltspflicht, da in den vorgelegten Rechnungen die entsprechenden Leistungen detailliert aufgeführt seien. Diese Leistungen, die tatsächlich erbracht worden seien, seien von der Revisionswerberin auch bezahlt worden. Dem Steuerpflichtigen dürften keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger iSd § 162 BAO erteilt werden. Dies müsse auch für die vom Bundesfinanzgericht geforderte „Dokumentation“ gelten, die gerade bei Trockenbauarbeiten keinesfalls branchenüblich sei; deren Unterlassen begründe keine Sorgfaltspflichtverletzung. Das vom Bundesfinanzgericht erwähnte „Gutachten“, welches nur „mündlich“ in das Verfahren eingebracht und der Revisionswerberin nie zur Kenntnis gebracht worden sei, führe nur aus, dass hinsichtlich der durchgeführten Arbeiten eine „Rechnungsüberprüfung“ (formale Überprüfung) ausreichend sei; dies sei im vorliegenden Fall erfolgt. Das Bundesfinanzgericht weiche damit von der Judikatur der Höchstgerichte ab. Zudem fehle jede höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage der branchenüblich anzuwendenden Sorgfaltspflichten, insbesondere betreffend die hier zu beurteilenden Trockenbauarbeiten.
- 20 Mit diesem Vorbringen kann die Zulässigkeit der Revision nicht dargetan werden.



- 21 Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen 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.
- 22 Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.
- 23 § 162 BAO regelt die Mitwirkung des Abgabepflichtigen bei der Feststellung des wahren wirtschaftlichen Gehalts eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhalts (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, mwN). Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, so kann sie auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden (vgl. VwGH 24.1.2018, Ra 2015/13/0032, mwN).
- 24 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. z.B. VwGH 3.12.2021, Ra 2019/13/0074, mwN).
- 25 § 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. 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 haben, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. z.B. VwGH 7.6.2021, Ra 2021/13/0035, mwN).

- 26 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat ein Abgabepflichtiger bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen Sorgfaltspflichten einzuhalten. Werden etwa die für das Bestehen der behaupteten Geschäftsbeziehungen üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung selbst (insbesondere Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, etc.) nicht vorgelegt, kann dies eine Verletzung von Sorgfaltspflichten belegen (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059). Von Bedeutung sind dabei auch die tatsächlich üblichen Gepflogenheiten in der jeweiligen Branche (vgl. z.B. VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, mwN).
- 27 Entgegen dem Revisionsvorbringen hat das Bundesfinanzgericht zu den tatsächlich üblichen Gepflogenheiten konkrete Feststellungen (wenn auch disloziert im Rahmen der Beweiswürdigung) getroffen. Dort wurde auch dargelegt, in welchem Umfang die Revisionswerberin diesen Gepflogenheiten nicht entsprochen hat. Dass in der speziellen Branche der Revisionswerberin (Trockenbau) hievon abweichende Gepflogenheiten bestünden, wird in der Revision nur unsubstantiiert behauptet; eine Mangelhaftigkeit der Feststellungen des Bundesfinanzgerichts kann damit nicht aufgezeigt werden. Der Inhalt der vom Bundesfinanzgericht angenommenen Prüfungspflichten wurde im Rahmen eines Erörterungstermins und einer mündlichen Verhandlung näher dargelegt und somit der Revisionswerberin - entgegen dem Revisionsvorbringen - auch ausreichend zur Kenntnis gebracht.
- 28 Ausgehend von den unbedenklichen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts kann die Revision nicht aufzeigen, dass die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts, es liege keine unverschuldete Unmöglichkeit vor, die tatsächlichen Empfänger zu bezeichnen, mit der Zulässigkeit der Revision



begründenden Mängeln behaftet wäre. Es entspricht - wie bereits dargelegt - der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass insbesondere der Umstand, dass die für das Bestehen von Geschäftsbeziehungen üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung selbst nicht vorgelegt werden, eine Verletzung von Sorgfaltspflichten belegen kann. Dass diese Unterlagen etwa nicht von der Revisionswerberin, sondern von einem Dritten zu führen gewesen wären (und deswegen von ihr nicht vorgelegt werden könnten), wird im vorliegenden Fall (anders als zu VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059) nicht behauptet. Der Beurteilung des Bundesfinanzgerichts, dass eine bloß formale Rechnungsprüfung sowie die (entgegen den Revisionsbehauptungen) nur vereinzelte Vorlage weiterer Unterlagen nicht belegen kann, dass die Revisionswerberin ihre Sorgfaltspflichten erfüllt hätte (oder dass die Leistungen von den Rechnungsausstellern erbracht worden wären), ist vom Verwaltungsgerichtshof nicht entgegenzutreten.

29 Dass der konkrete Sachverhalt, auf den das Bundesfinanzgericht (und zuvor bereits das Finanzamt) die Beurteilung gestützt hat, es liege keine unverschuldete Unmöglichkeit der Empfängerbenennung vor (und die Leistungen seien nicht von den Rechnungsausstellern erbracht worden, die demnach auch nicht als „Empfänger“ iSd § 162 BAO anzusehen seien), dem Finanzamt erst im Zuge der Außenprüfung (nach Ergehen der ursprünglichen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2017) bekannt geworden ist, wird im Rahmen des Zulässigkeitsvorbringens nicht bestritten.

30 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

W i e n , am 24. August 2023

