jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2017/12/20 Ra 2016/13/0041

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.12.2017

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §162;
BAO §21 Abs1;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):Ra 2016/13/0040 E 20. Dezember 2017

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der BGes.m.b.H. in T, vertreten durch die WNW Wiener Neustädter Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. in 2700 Wiener Neustadt, Neunkirchnerstraße 17/2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 11. Juli 2016, Zl. RV/7101093/2013, betreffend Wiederaufnahme und Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 bis 2010, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Die revisionswerbende GmbH führte in den Streitjahren 2008 bis 2010 Arbeiten auf Baustellen durch und machte Zahlungen an andere GmbHs, die als Subunternehmerinnen eingesetzt worden seien, als Betriebsausgaben geltend.

2 In der Niederschrift vom 20. August 2012 über die Schlussbesprechung einer im Juli 2011 bei der Revisionswerberin begonnenen Außenprüfung legte der Prüfer im Wesentlichen dar, die Revisionswerberin habe an die "Subunternehmerfirmen" vor Auftragsvergabe jeweils "formelle Bedingungen" gestellt, über deren Erfüllung bei der Revisionswerberin "Firmenbuchauszüge, Notariatsakte, Mietvereinbarungen, Abfragen des zentralen Melderegisters, gewerberechtliche Bestätigungen, Unbedenklichkeitsbescheinigungen von Finanzämtern und Krankenkassen und Umsatzsteueridentifikationsbescheide aufliegend" seien. Es sei jeweils der gesamte Auftrag abgegeben worden. Die auf der Grundlage von Abnahmeprotokollen über die geleisteten Arbeiten geleisteten Zahlungen seien mittels Übergabe von Schecks "an die Gesellschafter der Subunternehmerfirmen oder von diesen bevollmächtigte Personen" in den Räumlichkeiten der Revisionswerberin, in untergeordnetem Ausmaß auch durch Überweisung erfolgt. Aufgrund

der Aussagen des Arbeitnehmers H einer Subunternehmerin und der ehemaligen Arbeitnehmerin M zweier anderer Subunternehmerinnen bestehe aber "der begründete Verdacht, dass die übernommenen Zahlungen nicht in den betrieblichen Verfügungsbereich gelangt" seien.

3 Bei den Subunternehmerinnen habe es sich jeweils um kurz zuvor gegründete oder kurz zuvor übernommene, nicht mehr aktive Gesellschaften gehandelt, die danach nicht mehr lang bestanden hätten. Ihre Gesellschafter-Geschäftsführer seien "nicht österreichischer Nationalität" und, wenn überhaupt, nur kurz in Österreich gemeldet gewesen. Ihre Abmeldedaten gingen "mit dem Beginn der Insolvenzverfahren dieser Firmen nahezu identisch einher". Die "Anwesenheit" der Gesellschaften an ihren Sitzadressen habe sich als "nicht mehr nachvollziehbar oder nicht bekannt" herausgestellt, oder es habe "auf Grund der Beschaffenheit der Räumlichkeiten nicht von einer dort ausgeführten Geschäftstätigkeit ausgegangen werden" können.

4 Würden "solche als Subunternehmer beschäftigten Firmen insolvent", so werde (von der Revisionswerberin) "aus einem Pool aus Firmen ähnlicher Struktur eine Nachfolgefirma mit der Fortführung der noch offenen nicht abgeschlossenen Bauarbeiten beauftragt", wobei diese zur Wahrung der "Arbeitsablaufkontinuität" gegenüber dem Hauptauftraggeber die Arbeitnehmer der Vorgängerfirma übernehme. Das "Element des unternehmerischen Handelns" sei dadurch "nicht von der Firma, sondern von den durchgereichten Arbeitnehmern und ihren Partieführern bestimmt".

5 Nach Ansicht des Prüfers handle es sich "bei Subunternehmerfirmen dieser Art um Scheinfirmen, bei denen es sich durchwegs um vermögensarme bis vermögenslose Gesellschaften handelt, die von in Österreich nur kurz gemeldeten und damit für abgabenrelevante Erhebungen nicht mehr greifbare Personen geführt werden". Den "abgabenrechtlichen Verpflichtungen, die diese Vertreter der Subunternehmerfirmen den Abgabenbehörden gegenüber zu erfüllen gehabt hätten", sei "ab dem Zeitpunkt der Übernahme" (gemeint: der jeweiligen Gesellschaft durch diese Personen) "nicht mehr entsprochen worden".

6 In Beantwortung "einer nach § 162 BAO gestellten Aufforderung, die Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen," seien "nur die im Firmenbuch als Gesellschafter dieser Subunternehmer eingetragenen oder von ihnen bevollmächtigte Personen genannt worden, deren tatsächliche Empfängereigenschaft von der Bp nicht nachvollziehbar ist". Darüber hinaus belegten "finanzpolizeiliche Unterlagen, dass der begründete Verdacht besteht, dass durch Scheingeschäftsführerschaft von Firmen dieser Art Steuer- und Sozialabgabenverminderungen vorgenommen worden sind". Der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechend öffneten "Geschehnisse dieser Art dem Steuer- und Sozialbetrug jeden Vorschub und gelangt die Bp demnach zur Ansicht, dass den geltend gemachten Betriebsausgaben die Anerkennung zu versagen ist."

7 Die im Arbeitsbogen einliegende, an die Revisionswerberin gerichtete Aufforderung des Finanzamtes vom 16. März 2012 zur Empfängerbekanntgabe lautete wie folgt:

"Es wird ersucht, für die Jahre 2008 - 2010 die tatsächlichen Empfänger der geleisteten Zahlungen für die verrechneten Leistungen der Firmen (es folgt eine Liste von 18 GmbHs jeweils mit deren Sitzadresse in Wien) nach § 162 BAO genau (Name und Anschrift) zu bezeichnen.

Die Ermessensentscheidung beruht auf dem Vorliegen finanzpolizeilicher Ermittlungen, denen zufolge der Verdacht des Vorliegens der Scheingeschäftsführung besteht.

Sollten die tatsächlichen Empfänger nicht genannt werden, wird auf die Rechtsfolge des § 162 BAO - Nichtabzugsfähigkeit der Zahlungen - verwiesen."

8 Der steuerliche Vertreter der Revisionswerberin beantwortete dies mit einem - außer an den Prüfer auch an Dr. G gerichteten - Schreiben vom 22. März 2012, in dem er darlegte, an der Identität der bereits bekanntgegebenen Empfänger (gemeint: die 18 Gesellschaften) habe sich nichts geändert. Verwiesen werde darauf, dass "sämtliche Zahlungen entweder in Form von Überweisungen auf Bankkonten der oben genannten Firmen oder an ausreichend mit Inkassovollmachten legitimierte Personen getätigt wurden", sowie auf die schon übermittelten "Informationen, Umstände und Unterlagen, die die Existenz der oben beschriebenen Firmen und deren Qualifikation als tatsächliche Empfänger der geleisteten Zahlungen der Jahre 2008 - 2010 belegen".

9 Die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung getroffenen Feststellungen stützten sich u.a. auf eine nach Einlangen dieses Schreibens mit dem Geschäftsführer der Revisionswerberin aufgenommene Niederschrift vom 12. April 2012, die auszugsweise lautete:

"(D)ie Subunternehmer wissen oft per ‚Mundpropaganda' von konkreten Baustellen und bieten dafür bereits ihre Leistungen an. Sie haben meistens durch Vorarbeiter oder Polier Kenntnis davon, dass (die Revisionswerberin) den Auftrag bekommen hat bzw. wird und erklären sich berei(t,) für uns zu arbeiten. Über konkrete Preise wird dabei noch nicht gesprochen. Die Preisvorstellungen richten sich nach den Auftraggebern. Wir versuchen dann diesen Preis bei den Subfirmen so unterzubringen, dass für uns eine kleine Marge bleibt. Oft ist es so knapp, dass nur der Skonto übrigbleibt. Die Erstkontakte hat Herr N, Bauleiter (der Revisionswerberin), ich komme erst ins Spiel, wenn es konkreter wird. Die Gesprächspartner sind, soviel ich weiß, die Geschäftsführer der Firmen bzw. die Bevollmächtigten, die der Finanz schon genannt wurden. (...) Auf die Frage, was passiert, wenn während ein(e) Baustelle noch am Laufen ist, die Subfirma in Konkurs geht: dann suchen wir uns aus dem vorhandenen Pool eine neue Firma, das macht meistens Herr N. Auf die Frage, ob das ursprüngliche Personal zur neuen Firma wechselt: ja, bei größeren Baustellen ist das der Fall, das ist eine Vorgabe von uns, weil die Auftraggeber es nicht gerne sehen, wenn dann andere Arbeiter, die die Baustelle nicht kennen, dort arbeiten. Unter Vorgabe verstehe ich, dass wir beim Abschluss des neuen Subunternehmervertrags der Firma sagen, dass die ursprünglichen Arbeiter nunmehr dort weiter beschäftigt werden müssen. Normalerweise ist das auch kein Problem, da ja die Firmen meistens auch Personal benötigen. (...) manchmal kommt es aber dazu, dass die neue Subfirma mehr als die seinerzeitige verlangt. Es bleibt uns meistens nichts anderes übrig, als dann diesen Preis zu akzeptieren, weil ein Ausweichen auf andere Firmen aus unserem Pool nicht viel bringt, da diese alle miteinander Informationen austauschen. (...) Auf die Frage, was unter einem Firmenpool zu verstehen ist: das ist für mich eine Ansammlung von möglichen Subfirmen, die sich bei uns gemeldet haben und von denen auch schon entsprechende Firmenunterlagen bei uns aufliegen. Auf die Frage, warum die meisten Subfirmen mit Scheck bezahlt werden: das war eine Bedingung für den Skonto (...) Auf die Frage, warum die Geschäftsführer der Subfirmen sich durch Vollmachtsverhältnisse mit Arbeitnehmer(n) dieser Firmen vertreten lassen: das weiß ich nicht, das ist Wunsch der Subfirmen und nicht mein Wunsch gewesen."

10 Die Vorgangsweise bei Insolvenzen hatte in einer am 3. April 2012 mit ihm aufgenommenen Niederschrift schon der Bauleiter N beschrieben:

"Auf den Baustellen habe ich fast immer mit den jeweiligen Partieführern (Vorarbeitern) zu tun, die sind mir meistens schon von anderen Baustellen und anderen Firmen bekannt, die wechseln ständig untereinander oder machen sich auch oft selbständig. Es ist durchaus vorgekommen, dass ein Partieführer erst für eine Firma und nach deren Konkurs dann für eine andere gearbeitet hat. Wenn eine Firma in Konkurs geht, braucht er ja auch weiter Arbeit. Er übernimmt dann quasi die Baustelle und die Arbeiter in Bausch und Bogen mit, die Baustelle kann ja nicht stehen bleiben, es muss weiter gearbeitet werden. Der Polier (des Auftraggebers der Revisionswerberin) möchte natürlich dieselben Leute behalten, weil sie bereits die Baustelle kennen und dadurch gewährleistet ist, dass es reibungslos funktioniert. Kurz zusammengefasst: wenn eine Subfirma in Konkurs geht, wandert der Partieführer dieser Subfirma mit all seine(n) Leuten und der Baustelle selbst zu einer anderen Subfirma weiter, damit die Baustelle weiter abgewickelt werden kann. Das weiß natürlich auch die Geschäftsleitung (...) Auf die Frage, wie ein Partieführer zu seiner neuen Subfirma kommt: wir haben im Büro die Unterlagen einiger Subfirmen, die (werden) von mir bzw. (vom Geschäftsführer) gefragt, ob sie die Baustelle und auch die dort beschäftigten Arbeitnehmer übernehmen wollen. Wenn der Preis passt, wird das so abgewickelt."

11 Auf der Grundlage der Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und - betreffend die Wiederaufnahmen - eines Hinweises im Prüfungsbericht vom 27. August 2012 auf "das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung" nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Streitjahre wieder auf und erließ neue Bescheide vom 13. September 2012, in denen - unstrittig aufgewendete - Beträge in der Höhe von etwa EUR 2,6 Mio (2008), EUR 1,8 Mio (2009) und EUR 1,8 Mio (2010) nicht mehr als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

12 In der Berufung der Revisionswerberin vom 9. Oktober 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 13. September 2012 wurde zu jeder der 18 Gesellschaften einzeln dargelegt, welche Informationen (der schon in der Niederschrift erwähnten Art) über sie eingeholt worden seien. Zu jedem Auftrag gebe es auch schriftliche Auftragsvereinbarungen. Die Zahlungen seien nach Abnahme durch die Baufirma (gemeint: der jeweilige Auftraggeber

der Revisionswerberin) und Vorlage der entsprechend bestätigten Abnahmeprotokolle "entweder in Form von Scheckzahlungen an die im Zahlungszeitpunkt im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter-Geschäftsführer der betreffenden Subunternehmer oder an mit Vollmacht ausgestattete und bei der Gebietskrankenkasse angemeldete Arbeitnehmer" oder mittels Banküberweisungen erfolgt.

13 Zum Ablauf der Außenprüfung wurde vorgebracht, die Zahlungen seien auf Grund zunächst mündlicher Aufforderung unter Angabe gegebenenfalls der für die Empfänger empfangsberechtigten Personen "mit den Scheckübernahmsbestätigungen und den Vollmachten sowie den Scheckkopien belegmäßig vollständig nachgewiesen" worden. Im weiteren Verlauf der Außenprüfung sei der Revisionswerberin erklärt worden, bei manchen der Subunternehmerinnen hätten kriminalpolizeiliche Ermittlungen ergeben, dass strafrechtlich relevante Sachverhalte verwirklicht und Abgabenverpflichtungen nicht eingehalten worden seien. Es bestehe der Verdacht, dass die wahren wirtschaftlichen Nutznießer der an diese Subunternehmen gezahlten Beträge andere als die genannten Personen seien. Dass für die gezahlten Beträge die damit bezahlten Leistungen erbracht worden seien, sei unstrittig, auch "Kickbacks" seien nicht behauptet worden.

14 Im Zuge einer Zwischenbesprechung, an der seitens des Finanzamtes auch der Gruppenleiter Dr. G teilgenommen habe, sei der Revisionswerberin der Vorschlag unterbreitet worden, die Zahlungen nur an jene vier Subunternehmen, deren Organe in kriminalpolizeiliche Ermittlungen verwickelt waren, und an ein weiteres Subunternehmen nicht abzuziehen, was eine Steuernachzahlung von etwa EUR 220.000 (statt mehr als EUR 1,5 Mio) bedeutet hätte. Für den Fall der Ablehnung sei die schließlich gewählte Vorgangsweise angedroht worden. Die Revisionswerberin habe am 9. März 2012 den Leiter des Finanzamtes darüber informiert und den Vorschlag abgelehnt, was mit der Aufforderung vom 16. März 2012 beantwortet worden sei. Die Begründung der Ermessensentscheidung in dieser Aufforderung habe impliziert, es gebe finanzpolizeiliche Ermittlungen in Bezug auf alle 18 Subunternehmer. Tatsächlich habe dies nur auf vier von ihnen zugetroffen. Auch die vier in polizeiliche Ermittlungen verwickelten Gesellschaften seien aber die Empfängerinnen der an sie geleisteten Zahlungen gewesen. Als "Drahtzieher und wirtschaftliche Nutznießer" der an diese vier Gesellschaften bezahlten Beträge seien dem Finanzamt - auf Grund von Ermittlungen, zu denen die Revisionswerberin nicht in der Lage gewesen wäre - bereits die Brüder S bekannt gewesen. Bei allen Subunternehmen habe es sich um "operative Gesellschaften mit beschränkter Haftung" und keinesfalls um "Scheinfirmen oder Briefkastengesellschaften" gehandelt.

15 Die Berufung enthielt darüber hinaus noch einzelne der Subunternehmen betreffende Ausführungen zum Sachverhalt und umfangreiches Rechtsvorbringen.

16 In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 22. Juni 2016 über die nun als Beschwerde zu behandelnde Berufung betonten die Vertreter der Revisionswerberin, diese habe "sämtliche Vorsichtsmaßnahmen eingehalten". § 162 BAO könne nicht dazu herangezogen werden, der Revisionswerberin eine Ausfallshaftung (für von den Subunternehmerinnen nicht entrichtete Abgaben) aufzuerlegen. Die Vertragsbeziehungen hätten zu den GmbHs bestanden, anderes habe auch der Prüfer nicht festgestellt. Die GmbHs seien es auch gewesen, die die - stets angemeldet gewesenen -

Mitarbeiter beschäftigt, die Rechnungen ausgestellt und das Geld erhalten hätten. Von der Nichtanerkennung als Betriebsausgaben seien dabei auch Beträge betroffen, die (nicht mit Scheck bezahlt, sondern) überwiesen worden seien. Was der Empfänger mit dem Geld mache, müsse der Zahler nicht überprüfen. Für die Nichtentrichtung von Abgaben durch die Subfirmen könne die Revisionswerberin nicht verantwortlich gemacht werden. Das Finanzamt habe schon gewusst, dass die Brüder S "hinter den Subfirmen" (gemeint offenbar: vier von ihnen) stünden. Für eine Anwendung des § 162 BAO bleibe damit kein Raum.

17 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es ging davon aus, die "rechnungsausstellenden Firmen" seien "nicht die wahren Leistungsträger und die wahren Empfänger" der Zahlungen gewesen, und stellte zunächst klar, dass Zahlungen an die letzten beiden der in der Aufforderung vom 16. März 2012 aufgezählten 18 Gesellschaften in den nicht als Betriebsausgaben anerkannten Beträgen nicht enthalten, strittig also Zahlungen an 16 Gesellschaften seien.

18 Polizeiliche und abgabenbehördliche Ermittlungen "in der Baubranche" hätten ergeben, dass "verschiedene Baufirmen" Aufträge an Subunternehmer vergeben hätten, die "keine tatsächliche Geschäftstätigkeit ausgeübt, sondern nur den Zweck gehabt" hätten, "Sozial- und Lohnabgaben zu umgehen". "Hintermänner" wie die Brüder S

hätten gegen Bezahlung ausländische Geschäftsführer für diese Gesellschaften angeworben, die "nur zu Unterschriftsleistungen oder für Barabhebungen vom Firmenkonto nach Österreich geholt" worden seien. Nach der Übernahme durch die von den "Hintermännern" organisierten Gesellschafter-Geschäftsführer hätten die Gesellschaften sofort hohe Umsätze erzielt. Von den Rechnungsbeträgen hätten die "Hintermänner" aber nur eine Provision einbehalten. Der Rest sei sogenannten "Zumeldern" übergeben worden. Dabei habe es sich um Personen gehandelt, die "teils mit, teils ohne eigene Firma über Arbeitskräfte verfügt" und die Gesellschaften der "Hintermänner" dazu benützt hätten, für die Sozialversicherung der Arbeiter zu sorgen, "wissend, dass die Sozialabgaben nicht bezahlt und die Firmen bewusst in den Konkurs geführt" würden. Baufirmen, die "mit den Zumeldern in Kontakt" gestanden seien, hätten dann Subaufträge an die Gesellschaften der "Hintermänner" vergeben, wobei die Werkverträge von den "nach Wien beorderten Geschäftsführern" unterfertigt worden seien. Diese "Scheingeschäftsführer" hätten nur die Aufgabe gehabt, für Unterschriftsleistungen und Barabhebungen zur Verfügung zu stehen. Mit der "Geschäftsgebarung" hätten sie nichts zu tun gehabt.

19 Nach diesen allgemeinen, nicht auf die Revisionswerberin bezogenen Ausführungen legte das Bundesfinanzgericht dar, auch die 16 im Revisionsfall strittigen Gesellschaften seien "Teil dieses planmäßigen, auf die Vermeidung von Lohn- und Sozialabgaben gerichteten Vorgehens" gewesen. Begründet wurde dies mit den (nun einzeln dargestellten) kurzen "Lebenszyklen" der 16 Gesellschaften von der förmlichen oder faktischen Übernahme inaktiver Gesellschaften bis zur Konkurseröffnung und Löschung wegen Vermögenslosigkeit nach Rechnungslegung "über vermeintlich von ihnen erbrachte Leistungen".

20 Das Bundesfinanzgericht stellte weiters fest, die Rechnungsbeträge seien, "größtenteils begünstigt durch Scheckzahlungen, an den Subfirmen vorbeigeschleust" worden. "In den Firmen" seien nur "die Schulden gegenüber der Sozialversicherung und der Abgabenbehörde" geblieben. So erkläre sich auch, wie diese Firmen es "schafften, günstiger zu arbeiten".

21 Es folgten, wieder auf die einzelnen Gesellschaften bezogen, Feststellungen über die räumlichen Verhältnisse an den (früheren) Sitzadressen zur Zeit der Außenprüfung mit Betonung des häufigen Missverhältnisses zur Zahl der angemeldeten Arbeiter, und eine Auseinandersetzung mit den von der Revisionswerberin beschriebenen Modalitäten der Auftragsanbahnung. Eine erstmalige Beauftragung eines neuen Subunternehmens werde "im Allgemeinen wohl nur dann erfolgen, wenn man sich davon überzeugt hat, dass der Auftragnehmer in der Lage ist, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen". Wenn die Revisionswerberin erkläre, die Vertreter der Subauftragnehmer seien zu ihr ins Büro gekommen oder hätten sich per E-Mail gemeldet, soweit der Kontakt nicht auf Baustellen entstanden sei, so würde dies "einen sorglosen Umgang mit der Auswahl der Subunternehmer erkennen" lassen. Die Darstellung sei "nicht plausibel". Verständlich werde das Verhalten der Revisionswerberin nur, wenn man davon ausgehe, dass sie "sehr wohl Kenntnis davon hatte, wer hinter den Subfirmen stand", nämlich die "Zumelder" mit deren Arbeitern, über deren Qualifikation zur Erbringung der Leistungen die Revisionswerberin Bescheid gewusst habe.

22 Dieser Schluss sei auch aus den Angaben des Geschäftsführers der Revisionswerberin zu ziehen, wenn er zu Protokoll gegeben habe, bei Insolvenz einer Subauftragnehmerin während eines laufenden Bauvorhabens werde "aus dem vorhandenen Pool eine neue Firma" gesucht und das ursprüngliche Personal wechsle zur neuen Firma, was bei größeren Baustellen "eine Vorgabe" der Revisionswerberin sei. Aus den Angaben sei "herauszulesen", dass sich die Revisionswerberin "bewusst des (von Hintermännern wie den Brüdern (S) kreierten) Subfirmen-Modells bedient" habe.

23 Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die (von den "Hintermännern" über deren Strohmänner erworbenen) funktionslosen Gesellschaften "auch funktionslos geblieben" seien, was das Bundesfinanzgericht hier mit einer allgemein gehaltenen Wiederholung der Feststellungen über den "Lebenszyklus" und die beschränkten Aufgaben der Geschäftsführer dieser Gesellschaften begründete. Dass die Arbeiter, wie von der Revisionswerberin ins Treffen geführt, angemeldet gewesen seien, sei ein Teil des Modells gewesen, weil die Lohnabgaben ja nicht entrichtet worden seien, wie das Bundesfinanzgericht am Beispiel einer der Gesellschaften darlegte.

24 Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes lägen "damit maßgebliche Gründe vor, welche die Vermutung rechtfertigen, dass die (von der Revisionswerberin) benannten Personen (‚Subfirmen') nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge" seien.

25 Ein Verlangen auf Empfängerbenennung sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtswidrig,

wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar sei. Dies gelte aber nur bei unverschuldeter tatsächlicher Unmöglichkeit. Vielfach werde es im Verschulden des Steuerpflichtigen liegen, wenn er Geschäftsbeziehungen so gestalte, dass die Person des Empfängers nicht namhaft gemacht werden könne.

26 Aus den dargestellten Gründen sei es "nicht glaubhaft", dass der Revisionswerberin der in der Niederschrift dargestellte Sachverhalt und "die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge" nicht bekannt gewesen wären. Aus den aufgezählten Umständen sei zu "schließen, dass (die Revisionswerberin) das Subfirmen-Modell bewusst in Anspruch genommen" habe. "Jedenfalls" wäre es ihr aber auch im gegenteiligen Fall "als Verschulden anzulasten", auf die beschriebene Weise Geschäftsbeziehungen einzugehen, "ohne sich von der Seriosität der Firmen zu überzeugen", und die Geschäftsbeziehungen damit "so zu gestalten, dass sie die Person des Empfängers nicht namhaft machen kann".

27 Unberechtigt sei dabei der von der Revisionswerberin erhobene Einwand, dem Finanzamt seien mit den Brüdern S als "Hintermännern" schon die wirtschaftlichen Nutznießer der Beträge bekannt gewesen. Diese hätten nur den - vom Geschäftsführer der Revisionswerberin so genannten - "Pool" (gemeint wohl: zumindest Teile desselben) geschaffen.

28 Die "Verschleierung der wahren Zahlungsempfänger" habe "auch eine steuerliche Erfassung jener Besteuerungskomponenten, die sich bei der (Revisionswerberin) steuermindernd ausgewirkt haben, verhindert". Das "Verhalten" der Revisionswerberin habe "folglich jenen Abgabenverkürzungen Vorschub geleistet, denen § 162 BAO vorbeugen will". Das Finanzamt habe von seinem Ermessen, die genaue Bezeichnung der Empfänger der abgesetzten Beträge zu verlangen, daher zu Recht Gebrauch gemacht. Die Revisionswerberin sei "diesem Verlangen nicht nachgekommen, weshalb sie die Folgen des § 162 BAO zu gewärtigen" gehabt habe.

29 Eine Revision gegen diese Entscheidung sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil "lediglich einzelfallbezogen Tatfragen zu beurteilen" gewesen seien und das Bundesfinanzgericht diese Beurteilung "im Rahmen der von der Rechtsprechung zu § 162 BAO entwickelten Grundsätze vorgenommen" habe.

30 In der dagegen gerichteten außerordentlichen Revision, zu der das Finanzamt keine Revisionsbeantwortung erstattet hat, macht die Revisionswerberin zur Begründung der Zulässigkeit vier Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung geltend. Erstens habe sich die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 162 BAO auf "Sachverhalte mit Auslandsbezug oder tatsächlicher Nichtnennung der Empfänger bzw. Nennung rechtlich nicht existenter Kapitalgesellschaften" bezogen, wohingegen im vorliegenden Fall inländische Kapitalgesellschaften benannt worden seien, bei denen die "eventuellen" Abgabenansprüche auf Grund der Insolvenzen nicht mehr durchsetzbar seien. Zweitens fehle Rechtsprechung dazu, dass dem Verlangen gemäß § 162 BAO nicht entsprochen sei, wenn die abgesetzten Beträge vom Geschäftsführer der benannten GmbH oder einer von ihm beauftragten Person tatsächlich in Empfang genommen worden seien. Im vorliegenden Fall sei dies jeweils unbestritten. Verlangt werde zu Unrecht die Benennung von Personen, an die die Gelder weitergereicht worden sein könnten. Drittens widerspreche das angefochtene Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066, 0067), weil den Beweisen (gemeint: die vorgelegten Urkunden über die Vertragsbeziehungen und Zahlungsvorgänge) ohne ausreichende Begründung "Vermutungen und Verdachte gegenübergestellt" worden seien. Empfänger im Sinne des § 162 BAO sei nach der zitierten Rechtsprechung derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung trete, also der Vertragspartner, der an den Steuerpflichtigen geleistet und die Gegenleistung empfangen habe. Dies seien die von der Revisionswerberin benannten Gesellschaften gewesen. Schließlich fehle viertens auch Rechtsprechung dazu, "ob dem § 162 BAO die Funktion einer Haftungsbestimmung für die Abgaben des Empfängers der abgesetzten Beträge zukommt, indem der Leistende die Folgen der Nichtentrichtung von Abgaben seitens des Empfängers dergestalt zu tragen hat, dass deswegen trotz Benennung des Empfängers die Anerkennung als Betriebsausgabe verwehrt wird". Mit dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes werde der Bestimmung "ein Inhalt beigemessen, der sich in keinem Gesetz und auch in keiner VwGH-Entscheidung in dieser Form wiederfindet".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

31 Die Revision ist zulässig, weil Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu einem - aus inländischen Kapitalgesellschaften gebildeten - "Pool" der hier festgestellten Art noch nicht vorliegt. Sie ist aber nicht begründet.

32 § 162 BAO lautet:

"§ 162. (1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

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

33 § 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 sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. etwa VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155, m.w.N.).

34 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 (VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066, 0067).

35 Im vorliegenden Fall ist das Bundesfinanzgericht davon ausgegangen, der Revisionswerberin seien das beschriebene "Modell" und in dessen Rahmen auch (zwar nicht unbedingt die "Hintermänner", aber) die "Zumelder" bekannt gewesen. Hilfsweise führt das Bundesfinanzgericht ins Treffen, ein Unvermögen der Revisionswerberin zur Bezeichnung der "Zumelder" wäre nicht unverschuldet. Als tatsächliche Empfänger der von der Revisionswerberin gezahlten Beträge wertete das Bundesfinanzgericht die "Zumelder", die wegen Nichtentrichtung der Sozialversicherungsbeiträge und lohnabhängigen Abgaben durch die zwischengeschalteten Gesellschaften trotz Anmeldung der Arbeiter in der Lage gewesen seien, aus den weitergeleiteten, schon um die Gewinnspanne der Revisionswerberin verminderten Beträgen sowohl die Arbeiter als auch die "Hintermänner" zu bezahlen, ohne Verluste zu erleiden. In diesem Zusammenhang bezog sich das Bundesfinanzgericht auch auf das Vorbringen der Revisionswerberin, die Weitergabe der Aufträge an die "Subfirmen" sei eine Folge des Kostendrucks gewesen. Dass in Wahrheit die Revisionswerberin selbst die Arbeiter beschäftigt und entlohnt habe, nahm das Bundesfinanzgericht nicht an.

36 Den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichtes tritt die - von ihnen in den Rechtsausführungen zum Teil abweichende - Revision nicht wirksam entgegen. Zunächst wird den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes zum "Lebenszyklus" der Gesellschaften mit einem Hinweis auf Verhältnisse bei den beiden in der Aufforderung vom 16. März 2012 genannten Gesellschaften begegnet, die von der Nichtanerkennung der Betriebsausgaben in der Folge nicht betroffen waren, sodass dieser Hinweis ins Leere geht. Zu zwei weiteren, von der Nichtanerkennung betroffenen Gesellschaften wird auf Besonderheiten verwiesen, mit denen sich das Bundesfinanzgericht aber auseinandergesetzt hat. In der nachfolgenden Kritik an jeweils einzeln herausgegriffenen Teilen der Entscheidungsgründe wird auf den Kern der Argumentation des Prüfers und des Bundesfinanzgerichtes - Beschäftigung oft gleichbleibenden Personals durch wechselnde, dann jeweils in die Insolvenz geführte Gesellschaften aus einem bei der Revisionswerberin vorrätigen "Pool" mit "entsprechenden Firmenunterlagen" - nicht ausreichend konkret eingegangen und keine Denkgesetzwidrigkeit der aus den diesbezüglichen Angaben des Geschäftsführers der Revisionswerberin gezogenen Schlüsse aufgezeigt. Unwiderlegt bleibt auch die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, die Brüder S seien nach dem Ergebnis der Ermittlungen nur "Hintermänner" gewesen.

37 Geht man von den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichtes aus, so ist die Schlussfolgerung, die Gesellschaften, mit denen die Revisionswerberin Verträge abschloss und von denen die Arbeiter zur Sozialversicherung angemeldet wurden, seien nicht die wirklichen Erbringer der Leistungen und die tatsächlichen Empfänger der von der Revisionswerberin mit Schecks oder durch Überweisung auf Konten dieser Gesellschaften entrichteten Beträge gewesen, nicht zu beanstanden. Wenn in Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes formuliert wurde, "Empfänger" im Sinne des § 162 Abs. 1 BAO sei "derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine

rechtliche Beziehung tritt, also der der Vertragspartner ist" (vgl. VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066, 0067, und zuletzt VwGH 14.10.2010, 2008/15/0124, 0125), so ändert dies nichts daran, dass es auch im hier gegebenen Zusammenhang auf den wirtschaftlichen Gehalt der Leistungsbeziehung ankommt. § 162 BAO regelt die Mitwirkung des Abgabepflichtigen bei der Feststellung des wahren wirtschaftlichen Gehalts eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes (VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007; vgl. auch die Bezugnahme auf den "wahren wirtschaftlichen Empfänger" in dem Erkenntnis vom 1.6.2006).

38 Bei der Darstellung des verfahrensgegenständlichen Modells hat das Bundesfinanzgericht erwähnt, "in den Firmen" seien "nur die Schulden gegenüber der Sozialversicherung und der Abgabenbehörde verblieben". Dass die von der Revisionswerberin gezahlten Beträge unter den für eine Einkünftezurechnung maßgeblichen wirtschaftlichen Gesichtspunkten den in die Insolvenz geführten Gesellschaften zugutekamen und steuerlich auch in Kenntnis des wahren Sachverhalts bei diesen zu erfassen waren, hat das Bundesfinanzgericht aber nicht angenommen. War dies nicht der Fall, so wurde dem auf § 162 Abs. 1 BAO gestützten Verlangen mit der Behauptung, Empfänger der Beträge seien die Gesellschaften und nicht die - der Revisionswerberin nach den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichtes bekannten - "Zumelder" gewesen, nicht entsprochen, was die Rechtsfolge des § 162 Abs. 2 BAO nach sich ziehen musste.

39 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 20. Dezember 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2016130041.L00

Im RIS seit

30.01.2018

Zuletzt aktualisiert am

15.03.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at