

TE Vwgh Erkenntnis 2021/12/3 Ra 2019/13/0074

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 03.12.2021

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

BAO §162

BAO §162 Abs1

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der M GmbH in W, vertreten durch Mag. Julian Alen Motamedi, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Baumannstraße 9/12A, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. Mai 2019, Zl. RV/7100326/2015, betreffend Wiederaufnahme (Körperschaftsteuer 2010 und 2011), Körperschaftsteuer 2010 und 2011 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer 2010 und 2011, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Bei der Revisionswerberin fand für die Jahre 2010 und 2011 eine Außenprüfung statt, in der gemäß § 162 BAO eine Aufforderung zur Empfängerbenennung im Zusammenhang mit Rechnungen von vier mutmaßlichen Scheinfirmen (B, N, S, U) erfolgte. Dieser wurde nach Ansicht der Außenprüfung nicht entsprochen, weshalb die damit in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben nicht anerkannt wurden. Zudem wurde für bestimmte Beträge eine verdeckte Ausschüttung an den Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer angenommen.

2 Das Finanzamt nahm in weiterer Folge die Verfahren zur Körperschaftsteuer 2010 und 2011 wieder auf und erließ neue Sachbescheide; weiters erließ es für diese Jahre Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer. Dagegen wurde seitens der Revisionswerberin fristgerecht Beschwerde erhoben.

3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und erklärte die Revision für nicht zulässig.

4 Das Bundesfinanzgericht traf folgende Feststellungen: Die Unterschriften auf den Personalüberlassungsverträgen unterschieden sich bei drei der Firmen von der Musterzeichnung, obwohl die

Revisionswerberin erklärte habe, dass diese Verträge von den im Firmenbuch aufscheinenden Personen unterzeichnet worden seien. Dies hätte der Revisionswerberin auffallen müssen. Entweder die Revisionswerberin sei sich dessen bewusst gewesen oder sie habe keine Prüfungshandlungen gesetzt. Bei den betreffenden Firmen handle es sich um nicht operativ tätige Gesellschaften, daher sei der Verweis auf die Benennung derselben als unzureichend zu werten und sei § 162 BAO nicht entsprochen worden. Die Behörde habe bei der Aufforderung zur Empfängerbenennung ihr Ermessen richtig ausgeübt.

5 Die Geschäftsführer der Subunternehmer hätten keinen Wohnsitz an den angegebenen Stellen in Österreich gehabt, ebenso wenig die Gesellschaften ihren Sitz. Die Revisionswerberin habe die Firmenstandorte nie aufgesucht, obwohl ihr dies aufgrund der geringen Entfernung möglich gewesen wäre.

6 Die Aufnahme der Geschäftsbeziehungen sei dadurch erfolgt, dass die Geschäftsführer der fraglichen Unternehmen die Revisionswerberin auf ihren Baustellen aufgesucht hätten. Geschäftliche Vereinbarungen seien mündlich oder telefonisch erfolgt. Die Revisionswerberin habe im Verfahren diverse Unterlagen, wie Firmenbuchauszüge, Passkopien, UID-Bescheide, Auszüge aus dem Zentralen Melderegister, UID-Abfragen und HFU-Abfragen vorgelegt. Solche Unterlagen würden aber in der Regel von Scheinfirmen zur Täuschung der Behörden mitgeliefert. Eine Überprüfung der Passkopien hinsichtlich der Unterschriften sei nicht erfolgt. Die Revisionswerberin sei den sie treffenden Sorgfaltspflichten bei Aufnahme der Geschäftsbeziehungen in einer bekannten Risikobranche nicht gerecht geworden.

7 Kostenvoranschläge bzw. Angebotsschreiben lägen nicht vor. Zur Dokumentation der Geschäftsbeziehungen seien Rechnungen und Arbeitskräfteüberlassungsvereinbarungen vorgelegt worden. Die Vereinbarungen seien teilweise in mehreren Richtungen (Zeitdauer, Anzahl der Arbeitskräfte, Arbeitsbeginn) von den tatsächlichen Gegebenheiten abgewichen. Es sei der Revisionswerberin zwar zuzustimmen, dass der genaue Personalbedarf zu Beginn der Arbeiten oftmals nicht konkretisierbar sei. Dem sei aber in den Vereinbarungen entgegengewirkt worden, indem Rahmenvereinbarungen abgeschlossen worden seien. Die Darstellung der Revisionswerberin, dass es in der Branche üblich wäre, nicht benötigte Arbeiter kurzerhand und für längere Zeit dem Gesteller zurückzuführen oder die vereinbarte Zahl der Leiharbeiter signifikant zu überschreiten, sei nicht nachvollziehbar und stehe hinsichtlich einer der Gesellschaften auch in Widerspruch zu den AGB. In mehreren Eingangsrechnungen seien Abrechnungen für denselben Tag und dasselbe Bauvorhaben erfolgt, was von der Revisionswerberin damit erklärt worden sei, dass auf den Rechnungen irrtümlich nur eine statt drei Baustellen angegeben worden sei. Dies lasse darauf schließen, dass die Revisionswerberin die Rechnungen nur ungenügend oder gar nicht kontrolliert habe. Mehrere Vereinbarungen seien nicht vorgelegt worden. Die Angaben der Revisionswerberin zur Rechnungslegung seien widersprüchlich. Auf den Rechnungen von drei Unternehmen seien unterschiedliche Layouts und zum Teil wahllose Rechnungsnummerierungen festgestellt worden.

8 Die Revisionswerberin habe vorgebracht, dass sie keine Namenslisten der auf den Baustellen eingesetzten Arbeitskräfte vorlegen könne und die Identität dieser Personen auch nicht relevant wäre. Die Aufzeichnungspflichten des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes (AÜG) seien nach Ansicht der Revisionswerberin im Revisionsfall nicht anzuwenden, weil die Arbeitskräfte nicht aus dem EWR stammten und ein Beschäftigter gemäß AÜG in der damals geltenden Fassung nur hinsichtlich solcher Arbeitnehmer zur Führung von Aufzeichnungen verpflichtet gewesen sei. Für das Bundesfinanzgericht sei mangels Aufzeichnungen nicht feststellbar, ob und wieviele der der Revisionswerberin gestellten Arbeitnehmer dem EWR entstammten. Für Arbeiter aus solchen Ländern hätten entsprechende Aufzeichnungen geführt werden müssen. Aufgrund des vollständigen Fehlens von Aufzeichnungen zu diesen Leiharbeitnehmern sei dem Bundesfinanzgericht nicht nur verwehrt gewesen, diese Personen zur Einvernahme zu laden, es sei auch aufgrund der Nichtgreifbarkeit der vorgeblichen Geschäftsführer der vier Unternehmen nicht möglich gewesen, weitergehende Ermittlungen zu den Firmen zu setzen. Die Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers stelle aber das Risiko eines Leistungsempfängers dar, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen habe.

9 Zu den Unternehmen werde festgestellt, dass eine Sonderkommission beim Bundeskriminalamt einen großangelegten Sozialbetrug aufgearbeitet habe. Davon sei eines der Unternehmen (B) betroffen gewesen. Wer den Personalgestellungsvertrag zwischen der Revisionswerberin und dem Unternehmen abgeschlossen habe, sei nicht bekannt, weil die Unterschrift nicht mit jener des Geschäftsführers übereinstimme. Zudem stehe in den AGB, dass der Vertrag durch Beschäftigungsaufnahme des ersten überlassenen Arbeitnehmers durch ein vollkommen anderes

Unternehmen (K) zustande kommen werde. Dieses Unternehmen habe zum Zeitpunkt der Leistungserbringung schon längere Zeit nicht mehr existiert. Das Bundesfinanzgericht gehe davon aus, dass es sich bei B um ein Scheinunternehmen handle und dies der Revisionswerberin bewusst gewesen sei. Der tatsächliche Empfänger der Beträge sei nicht bekannt. Die Rechnungen und der Vertrag sollten der Verschleierung von Schwarzarbeit dienen, was der Revisionswerberin ebenfalls bekannt gewesen sei. Hinsichtlich des Unternehmens S gehe das Bundesfinanzgericht mit näherer Begründung davon aus, dass es sich um ein Unternehmen handle, das einerseits tatsächlich Leistungen erbracht habe, andererseits auf dessen Namen Scheinmeldungen bei der Krankenkasse getätigt und Scheinrechnungen ausgestellt worden seien. Es sei davon auszugehen, dass sich bei den an die Revisionswerberin überlassenen Arbeitskräften unbekannte Dritte S bedient hätten und jemand anderer die Leistungen erbracht habe. Die tatsächlichen Empfänger der Beträge seien daher nicht benannt worden.

10 Zu dem Unternehmen N hielt das Bundesfinanzgericht fest, dass es nicht beurteilen können, ob es sich um ein reines Scheinunternehmen handle oder eine Gesellschaft, die auch in geringem Umfang Leistungen erbracht habe. Die gegenständlichen Rechnungen seien aber jedenfalls von unbekannten Personen im Namen von N ausgestellt worden; die Leistungen seien nicht von N erbracht worden. Zu U stellte das Bundesfinanzgericht fest, dass es sich um eine Betrugsfirma handle. Wer die Leistungen an die Revisionswerberin erbracht habe, sei unbekannt. Es sei davon auszugehen, dass es sich um Schwarzarbeiter handle, die entweder von der Revisionswerberin selbst oder von unbekannt gebliebenen Hintermännern akquiriert worden seien.

11 Hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung stellte das Bundesfinanzgericht fest, dass die Revisionswerberin die Beauftragung von Unternehmen lediglich vorgetäuscht habe und sie die Bauaufträge im Rahmen organisierter Schwarzarbeit abgewickelt habe. Es läge ein Mehrgewinn vor, der im Betriebsvermögen der Revisionswerberin keinen Niederschlag gefunden habe. Im Schätzungswege seien 50% der in den Rechnungen verzeichneten Nettobeträge als verdeckte Ausschüttung anzusehen gewesen.

12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, die Revisionswerberin habe im Verfahren Unterlagen vorgelegt, die sie von den vier Unternehmen erhalten habe, und auf die sie sich habe verlassen können. Der damals anwendbare § 13 Abs. 6 AÜG habe keine Aufzeichnungspflichten hinsichtlich der Überlasser vorgesehen. Zudem seien die überlassenen Arbeitskräfte überwiegend nicht aus dem EWR gewesen. Die Aufbewahrungsfrist für die Unterlagen betreffend die Arbeitskräfte sei nach dem AÜG im Zeitpunkt der Empfängernennung bereits abgelaufen gewesen. Der Verpflichtung gemäß § 162 BAO sei die Revisionswerberin hinreichend nachgekommen, indem sie Unterlagen zu den Überlassern (Firmenbuchauszug, HFU-Liste, etc.) vorgelegt habe. Eine Pflicht dahingehend, sich am Sitz der Gesellschaft davon zu überzeugen, dass ein Geschäftsbetrieb dort ausgeübt werde, bestehe nicht. Judikatur zu der Frage, inwiefern die Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen gemäß dem AÜG jene nach der BAO konkretisieren solle, liege nicht vor.

13 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, in der es die kostenpflichtige Abweisung der Revision beantragte.

14 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.

15 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. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

16 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.

17 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 bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nach § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

18 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. VwGH 9.6.2020, Ra 2020/13/0001, mwN).

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. 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. VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, mwN).

20 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat ein Abgabepflichtiger bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen Sorgfaltspflichten einzuhalten (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059). Hat sich ein Abgabepflichtiger in Geschäftsbeziehungen eingelassen, nach deren Gestaltung ihm eine den Anforderungen nach § 162 BAO entsprechende Nennung der Zahlungsempfänger nicht möglich war, geht dies im Grunde des § 162 BAO zu seinen Lasten (vgl. VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236).

21 Der Revision ist zwar zuzustimmen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf das Aufsuchen von Geschäftsräumlichkeiten Feststellungen hinsichtlich der Verletzung von Sorgfaltspflichten nicht einordenbar und in ihrer Tragweite nicht erschließbar sind, solange nicht dargelegt wird, ob und inwieweit dies in der jeweiligen Branche im Streitzeitraum üblich war (vgl. VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064). Allerdings hat sich das Bundesfinanzgericht nicht nur auf diesen Aspekt gestützt.

22 Das Bundesfinanzgericht hat festgestellt, dass es sich bei den vier Personaldienstleistern nicht um die wahren Empfänger der abgesetzten Beträge gehandelt habe. Zudem habe die Revisionswerberin davon gewusst und auch bewusst Schwarzarbeiter beschäftigt. Das wird von der Revision nicht bestritten. Das Bundesfinanzgericht hat zudem festgestellt, dass die Revisionswerberin ihre Sorgfaltspflichten nicht eingehalten habe, weil sie die divergierenden Unterschriften auf den Verträgen und Musterzeichnungen nicht überprüft habe, die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen teilweise widersprüchlich gewesen seien, die Verträge den tatsächlichen Gegebenheiten teils nicht entsprochen hätten, Kostenvoranschläge bzw. Angebotsschreiben nicht vorliegen würden, die - auffallend unterschiedlich gestalteten - Rechnungen nicht ausreichend geprüft worden seien und nur mündliche oder telefonische Absprachen getroffen worden seien.

23 Ob das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz bestimmte Unterlagen vorschreibt, ist in dem Zusammenhang nicht relevant, weil ein Steuerpflichtiger schon nach der BAO verpflichtet ist, Bücher und Aufzeichnungen zu führen und diese sowie sonstige Unterlagen, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, aufzubewahren.

24 In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 3. Dezember 2021

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2021:RA2019130074.L00

Im RIS seit

30.12.2021

Zuletzt aktualisiert am

04.01.2022

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at