

SCHWERPUNKT: EMPFÄNGERBENENNUNG UND ABZUGSVERBOTE

AUFSÄTZE

Problem und Lösung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO

Wenn ein Unternehmer denkt, es könne ihm egal sein, ob seine Geschäftspartner steuerunehrlich agieren oder nicht, dann täuscht er sich. Der Fiskus kann den Steuerausfall, den der Geschäftspartner verursacht, auf den (steuerehrlichen) Unternehmer abwälzen. Der folgende Beitrag beleuchtet die aktuelle Gesetzeslage zur Vermeidung von Steuerausfall infolge Abgabenhinterziehung und Sozialbetrug und versucht praktikable und gerechte Lösungsansätze für Fiskus und Steuerpflichtigen aufzuzeigen.

Dekriptoren: Empfängerbenennung, Abgabenhinterziehung, Sozialbetrug, Baugewerbe, Baubranche, Betriebsausgabenabzug, betriebliche Veranlassung, Subunternehmer, Fremdleister, Reverse-Charge-Regelung, Bauleistungen, Auftraggeberhaftung, Haftung, HFU-Liste, Abzugsverbot, Barumsätze, Fremdleistungsaufwand, Betrugsbekämpfungsklausel.

Normen: § 162 BAO, § 82a EStG, § 19 UStG, §§ 67a ASVG.

Von Caroline Toifl und Barbara Eisl

1. Aufriss der Problematik

Abgabenhinterziehungen oder Sozialbetrug scheinen in gewissen Branchen, wie etwa im Bau(neben)gewerbe, im Vergleich zu anderen Wirtschaftszweigen, gemessen an den gesetzlichen Haftungsbestimmungen, geradezu notorisch hoch. Bei den schwarzen Schafen der Branchen stehen die Abgabenbehörden vor dem Problem, dass entstandene Abgaben nicht mehr eingetrieben werden können. Oft handelt es sich dabei um kurz zuvor gegründete oder übernommene, nicht mehr aktive Mantelfirmen. Bei diesen Mantelfirmen steht von vornherein fest, dass sie lediglich nur für ein paar Monate bestehen sollen. Diese sogenannten „Jahresunternehmen“ haben einen sehr kurzen Lebenszyklus, das heißt es ist vorgesehen, sie nach kürzester Zeit wieder zu liquidieren

oder sie gehen in Konkurs. Diese Mantelfirmen oder auch Scheinunternehmen genannt, werden von „Strohmanngeschäftsführern bzw -gesellschaftern“ geführt, die für abgabenrelevante Erhebungen nicht (mehr) greifbar sind. Die Hintermänner dieser Scheinfirmen treten nie offiziell in Erscheinung.¹ Der Staat ist zum Teil mit hohen Steuerausfällen konfrontiert. Der Gesetzgeber hat schon auf unterschiedlich Weisen versucht, dieses Problem zu „mildern“. Dennoch bleibt das Problem bestehen. In der Praxis ist daher in den vergangenen Jahren sehr häufig zu beobachten, dass die Abgabenbehörden einen „alten“ Paragraphen der BAO anwenden, um die entstandenen Steuerausfälle zu „neutralisieren“ und so bei anderen Steuerpflichtigen einzutreiben.

§ 162 BAO, auch bekannt als „Empfängerbenennung“, wird nunmehr dazu angewendet, um einem Unternehmen, welches Leistungen von einem steuerlich unzuverlässigen Subunternehmer bezogen hat, die entsprechenden Betriebsausgaben zu streichen. Dabei handelt es sich nicht um die Abgaben des Unternehmens, sondern um jene des Subunternehmers. Die Abgaben des Subunternehmers werden damit beim redlichen und vor allem für die Abgabenbehörde greifbaren Unternehmen eingehoben. Die Steuerlast des Subunternehmers wird über eine Erhöhung der Besteuerungsgrundlagen bei A zu Letzterem verschoben. Ziel ist, inländische Steuerausfälle zu vermeiden. Dies erfolgt im Rahmen des § 162 BAO. Gemäß dieser Norm kann die Abgabenbehörde vom Abgabepflichtigen (Unternehmen) nämlich verlangen,

¹ Siehe zur Problematik ausführlich den Beitrag von Pülzl/Bodner/Pilgermair in Reverse Charge und Auftraggeberhaftung in der Bauwirtschaft, 2012 SWK-Spezial.

den Gläubiger oder Empfänger der von ihm abgesetzten Betriebsausgaben genau zu bezeichnen (Abs 1). Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs 1 verlangten Angaben *verweigert* (durch unzureichende oder unterbliebene Auskünfte)², sind die beantragten Absetzungen per Gesetz zwingend nicht anzuerkennen (Abs 2). Ein rechtmäßig gestelltes, aber nicht hinreichend beantwortetes Empfängerbenennungsverlangen führt zu einer Umkehr der Beweislast. Dies zeigt sich in der Folge derart, sodass Betriebsausgaben trotz unbestrittener betrieblicher Veranlassung oder tatsächlicher Tätigkeit der Ausgaben nicht anzuerkennen sind. Dies allein deshalb, weil es dem „redlichen“ Unternehmen nicht gelingt der Abgabenbehörde zu beweisen, dass der steuerlich unzuverlässige Subunternehmer tatsächlich der Leistungserbringer und Empfänger der Zahlungen war.³

Bei Versagung des Betriebsausgabenabzugs ist das betroffene Unternehmen zum Teil mit hohen Steuernachzahlungen für von ihm tatsächlich getätigte Aufwendungen konfrontiert. Diese Kombination – unter Beachtung eines nicht allzu hohen Deckungsbeitrages in den meisten Gewerben – führt häufig zwangsläufig zur Insolvenz. Es gibt daher bereits eine Vielzahl an Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht. Auch der VwGH⁴ und der VfGH⁵ haben sich bereits mehrfach zu dieser Thematik geäußert.

Grund für diese Vorgehensweise der Abgabenbehörden liegt darin, dass beauftragte Subunternehmer (in der Folge auch „Fremdleister“) steuerlich unzuverlässig agieren und für die von ihnen vereinnahmten Entgelte keine Abgaben entrichten. Auch Sozialbetrug ist ein Thema. Der Auftraggeber bzw das Unternehmen, welches den Subunternehmer in Anspruch nimmt, hat wohl in der Regel mit diesen steuerunehrlichen Unternehmen keine enge wirtschaftliche Verbindung. Dennoch – so die Abgabenbehörden – ist es den Auftraggebern eher möglich und auch zumutbar, die für diesen tätige Subunternehmer zu prüfen und sich von deren Steuerehrlichkeit zu überzeugen. Die Abgabenbehörden bezweifeln nach eigenen Aussagen zwar nicht, dass Leistungen tatsächlich erbracht und auch bezahlt wurden. Es wird jedoch in Zweifel gestellt, dass die Leistungen tatsächlich über den (im Zuge eines Empfängerbenennungsverlangens) genannten Subunternehmer, meist eine juristische Person,

erbracht wurden. Der wahre Empfänger des Honorars und der wahre Erbringer der Leistungen sind nach Ansicht der Abgabenbehörden jemand anderes als die „vorgeschobene“, für die Abgabenbehörde nicht greifbare „Mantelfirma“. Eine Schließung der Besteuerungskette ist sohin nicht möglich. Der Beweis von Missbrauch oder gar strafbarem Zusammenwirken würde der Abgabenbehörde wesentlich schwerer gelingen. Es wird daher § 162 BAO angewendet, der die Beweislast auf den Auftraggeber als greifbares (inländisches) Unternehmen überträgt. Ob der reale Unternehmer (Auftraggeber) tatsächlich mit dem Scheinunternehmen (Subunternehmer) missbräuchlich zusammenarbeitet, muss für die Anwendung des § 162 BAO nicht erhoben werden.

Der Gesetzeswortlaut, wonach der Steuerpflichtige die Empfängerbenennung „verweigert“ wird sohin sehr weit ausgelegt. Ein schlichtes „nicht überzeugen können der Abgabenbehörde“ reicht nach der derzeitigen Rechtsprechung aus, um den Betriebsausgabenabzug zu verweigern. Dies trifft häufig auf das Bau(neben)gewerbe zu, wo oftmals Fremdleister für die Durchführung von Aufträgen beauftragt werden. Es ist aber auch in anderen Branchen wie zB in der „IT-Branche“ denkbar, in welchen ebenfalls nicht selten Fremdleistungen bezogen werden.

2. Aktuelle Gesetzeslage

2.1. § 19 Abs 1a UStG (Reverse-Charge-Regelung für Bauleistungen)

Ursprünglich waren Fremdleister als Leistungserbringer dazu verpflichtet, die Umsatzsteuer aus ihren vereinnahmten Entgelten an das Finanzamt abzuführen. Die Auftraggeber (Unternehmen) machten gleichzeitig die daraus resultierenden Vorsteuern geltend, weil sowohl eine ordnungsgemäße Rechnungslegung und ein tatsächlicher Leistungsbezug vorlagen. Nicht selten agierten Fremdleister steuerunehrlich und führten die Umsatzsteuer (vorsätzlich) oder mangels Liquidität nicht ab. Da es sich oftmals um Scheinunternehmen handelte oder diese Unternehmen bei Nachforschungen durch das Finanzamt bereits liquidiert oder in Konkurs waren, konnten eine nicht bezahlte Umsatzsteuer durch die Abgabenbehörden nicht mehr eingetrieben werden.

2 Vgl *Balas/Kotschnigg*, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 162 BAO, SWK 3/2017, 160.

3 Vgl *Tanzer* in *Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO Handbuch (2015) zu § 162 BAO, 459.

4 Vgl unter anderem VwGH 16.3.1988, 87/13/0252; VwGH 29.11.1988, 87/14/0203; VwGH 7.6.1989, 88/13/0115, VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; VwGH 28.5.1997, 94/13/0230, VwGH

30.9.1998, 96/13/0017, VwGH 21.12.1999, 94/14/0040; VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247; VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066; VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007; VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046 sowie aktuell VwGH 20.12.2017, 2016/13/0041 (Baugewerbe).

5 Vgl VfGH 24.11.2016, E 1063/2016-12.

6 Vgl dazu ausführlich *Pülzl/Bodner/Pilgermair*, 2012 SWK-Spezial, 3.1.2. Die daraus resultierende Problematik.

Der Unternehmer machte jedoch bereits die Vorsteuer geltend, wodurch das Ausfallrisiko alleine bei der Abgabenbehörde lag. Ein Instrument, um dem Steuerausfall im Umsatzsteuerrecht entgegenzuwirken, war die Einführung der Reverse-Charge-Regelung für Bauleistungen (§ 19 Abs 1a UStG).⁶

2.2. Auftraggeberhaftung im ASVG

Eine vergleichbare Regelung findet sich seit 1.9.2009 im ASVG. Um dem Sozialbetrug im Bau(neben)gewerbe einzudämmen, gilt eine Auftraggeberhaftung für Subunternehmen in der Bauwirtschaft (vgl §§ 67a ff ASVG). Daran sind jene Unternehmen gebunden, welche die Erbringung von Bauleistungen nach § 19 Abs 1a UStG an ein anderes Unternehmen (Subunternehmen) ganz oder teilweise weitergeben. Der Auftraggeber hat 20 % des tatsächlich geleisteten Werklohnes an den Fremdleister einzubehalten, widrigenfalls er für diesen Betrag haftet. Die 20 % umfassen ca jene Umlagen und Nebenbeiträge, die der Fremdleister an österreichische Krankenversicherungsträger abzuführen hätte.

Für den Auftraggeber bestehen sohin folgende Möglichkeiten, sich von der Haftung zu befreien:

- Auftrag an einen Subunternehmer, der zum Zeitpunkt der Leistung des Werklohns in der Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Liste) des Dienstleistungszentrums (DLZ) aufscheint oder
- Überweisung von nur 80 % des Werklohns an den Auftragnehmer und Einbehaltung der restlichen 20 % und direkte Überweisung an das Dienstleistungszentrum.

Eine Aufnahme in die HFU-Liste ist per Gesetz nur bei Vorliegen folgender Voraussetzungen möglich:

- Beschäftigung von nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) angemeldeten Dienstnehmern;
- schriftlicher Antrag an das DLZ;
- Erbringung von Bauleistungen mindestens drei Jahre lang;
- keine rückständigen Beiträge im zweitvorangegangenen Kalendermonat;
- keine ausständigen Beitragsnachweisungen für denselben Zeitraum.

Das Dienstleistungszentrum prüft das Vorliegen der Voraussetzungen elektronisch. Werden am fünften Tag nach Fälligkeit der Sozialversicherung und Lohnsteuer die Beiträge nicht überwiesen, fällt das Unternehmen automatisch aus der HFU-Liste hinaus.

2.3. Auftraggeberhaftung im EStG

Seit 1.7.2011 besteht in Anlehnung an die Bestimmungen der §§ 67a ff ASVG gemäß § 82a EStG 1988 eine Haftung auch für lohnabhängige Abgaben. Wird die Erbringung von Bauleistungen nach § 19 Abs 1a UStG von einem Unternehmen an einen Subunternehmer B weitergegeben, so haftet der Auftraggeber für die vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben, die das beauftragte Unternehmen B abzuführen hat, bis zum Höchstausmaß von fünf Prozent des geleisteten Werklohnes.

Auftraggebende Unternehmen haben wiederum folgende Möglichkeiten, sich von der Haftung zu befreien:

- Auftrag an ein Unternehmen, das in der HFU-Liste geführt wird oder
- Überweisung von nur 95 % des Werklohnes an den Auftragnehmer und 5 % als Haftungsbetrag an das Dienstleistungszentrum der jeweiligen GKK.

Eine gemeinsame Haftungsbefreiung nach dem ASVG und dem EStG kann daher durch Einbehaltung und Zahlung eines Gesamthaftungsbetrages von 25% des Werklohns direkt an das Dienstleistungszentrum der jeweiligen GKK erwirkt werden.

2.4. Abzugsverbot für Barumsätze bei Bauleistungen

Ein weiteres Instrument, um der Schattenwirtschaft im Bau(neben)gewerbe entgegenzutreten, ist das Abzugsverbot von Barzahlungen im Baugewerbe. Das Abzugsverbot war erstmalig anzuwenden für Aufwendungen, die ab dem 1.1.2016 anfallen.⁷ Betriebsausgaben iZm Bauleistungen, für die der Auftraggeber gemäß § 82a EStG haftet, dürfen nicht abgezogen werden, wenn das bar gezahlte Entgelt die Freigrenze von 500 Euro übersteigt.⁸ Diese Regelung kommt nur im B2B-Bereich zur Anwendung und nur dann, wenn die Erbringung von Bauleistungen von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen weitergegeben wird. § 82a EStG verweist hinsichtlich der Bauleistungen auf § 19 Abs 1a UStG.⁹

3. Problematik: Missbrauch der HFU-Liste

In der Praxis kommt es vor, dass fragwürdigen Fremdleister das Instrument der HFU-Liste in der Form nutzen, indem sie lediglich einen (geringfügigen) Mitarbeiter anstellen und für diesen stets pünktlich sämtliche Abgaben entrichten. Somit scheint dieses Subunternehmen in der

⁷ Vgl EStR, Rz 4852o.

⁸ Vgl § 20 Abs 1 Z 9 EStG.

⁹ Vgl dazu EStR, Rz 4852o bis 4852s.

HFU-Liste auf und vermittelt das Bild eines „unbedenklichen“, redlichen Partners. Die Realität zeigt aber nicht selten ein anderes Bild.

Den Abgabenbehörden ist bekannt, dass manche Fremdleister ihren Abgabepflichten nicht nachgekommen sind und für vereinnahmte Entgelte keine Abgaben abgeführt haben. Einige dieser Subunternehmen werden – wie einleitend erwähnt – plangemäß nach kürzester Zeit liquidiert oder gehen in Konkurs. Deren gesetzliche Vertreter sind für die Finanzverwaltung schlimmstenfalls nicht mehr greifbar, weil sie zB ins Ausland abgetaucht sind. Auf der anderen Seite hat der Auftraggeber durch Auftragsvergabe an ein solches Unternehmen, das in der HFU-Liste geführt wird, eine Befreiung von der Auftraggeberhaftung erwirkt. Die an den Subunternehmer gezahlten Entgelte werden steuerlich als Betriebsausgabe geltend gemacht. Im Endeffekt geht die gesetzliche Regelung der Auftraggeberhaftung nach ASVG und EStG in derartigen Fällen ins Leere.

4. Lösungsversuch der Abgabenbehörde anhand § 162 BAO

Wie oben dargelegt, wird das Instrument der HFU-Liste auch missbräuchlich genutzt. Aus der Sicht der Abgabenbehörde ist dieses Ergebnis naturgemäß unbefriedigend. Um dem entgegenzuwirken, gehen Abgabenbehörden in derartigen Fällen mit § 162 BAO vor („Empfängerbenennung“). Die Konsequenzen dieser Norm sind für den redlichen Unternehmer sogar strenger als jene nach ASVG und EStG, welche „lediglich“ zu einer Nachzahlung von gesamt 25 % des Fremdleistungsaufwandes der betreffenden Subunternehmer führen würde. Kann ein Auftraggeber (nach Ansicht der Finanzverwaltung) die Empfängerseite nicht eindeutig und zutreffend benennen, führt § 162 BAO zu einer Nichtanerkennung von 100 % des Fremdleistungsaufwandes, zuzüglich eines Zuschlags iHv 25% nach § 22 Abs 3 KStG (bei Kapitalgesellschaften). Die Anwendung des § 162 BAO führt sohin zu einer effektiven „Zahllast“ von 50 % des Fremdleistungsaufwandes anstatt von „nur“ 25 % in Fällen der Haftung.

Fraglich ist, ob dieser Lösungsversuch der Abgabenbehörden angemessen ist. Bei Anwendung des § 162 BAO werden nämlich nicht jene Unternehmen zur Rechenschaft gezogen, die ihren Abgabeverpflichtungen

nicht nachkommen, sondern oft solide mittelständische Unternehmer, die für die Steuerunehrlichkeit ihrer Subunternehmer einstehen müssen und teils mit enormen Steuernachzahlungen zu rechnen haben. Die daraus resultierende wirtschaftliche Belastung kann für diese Unternehmen so drückend sein, dass sie in den Konkurs schlittern. Die Abgabenbehörde verliert dadurch einen steuerehrlichen Steuerpflichtigen.

5. Ausgewählte Aussagen des VwGH zu § 162 BAO

Es soll hervorgehoben werden, dass es sich historisch bei den Sachverhalten iZm § 162 BAO, die den VwGH Entscheidungen zugrunde lagen, häufig um „schwer nachweisbare“ Leistungen, wie Vermittlungsleistungen iZm Glücksspiel bzw Provisionen an Domizilgesellschaften im Ausland, handelte.¹⁰ Nach dem VwGH kann bei ausländischen Domizilgesellschaften – sofern der wahre wirtschaftliche Empfänger von Zahlungen unbekannt bleibt – nicht ausgeschlossen werden, dass der tatsächliche Empfänger von Zahlungen in Österreich zur Besteuerung heranzuziehen ist.¹¹ Rechtsprechungen betreffend das Baugewerbe sind – entsprechend der oben erwähnten Tendenz der Abgabenbehörden, das „Problem“ durch § 162 BAO zu lösen – derzeit immer häufiger zu finden.¹²

§ 162 BAO beruht laut ständiger Rechtsprechung des VwGH¹³ auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen un versteuert 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 versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Empfänger im Sinn des § 162 Abs 1 BAO ist laut VwGH derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt. Das ist der Vertragspartner (Subunternehmer), der einerseits an den Auftraggeber geleistet und andererseits die Gegenleistung empfangen hat. Hier kommt es im gegebenen Zusammenhang auf den wirtschaftlichen Gehalt der Leistungsbeziehung an. § 162 BAO regelt die Mitwirkung des Abgabepflichtigen bei der Feststellung des wahren wirtschaftlichen Gehalts eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes.¹⁴

10 Vgl VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247; VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046; VwGH 31.7.1996, 92/13/0020.

11 Vgl dazu VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046.

12 Zu einem Sachverhalt im Baugewerbe siehe zB das Erkenntnis des VwGH 18.10.2017, 2015/13/0054; VwGH 20.12.2017, 2016/13/0041.

13 Vgl ua VwGH 16.3.1988, 87/13/0252; VwGH 29.11.1988, 87/14/0203 oder VwGH 28.5.1997, 94/13/0230.

14 Vgl VwGH 20.12.2017, 2016/13/0041; VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007; Bezugnahme auf den „wahren wirtschaftlichen Empfänger“ im Erkenntnis vom 1.6.2006, 2004/15/0066.

Selbst wenn eine als Empfänger bezeichnete Gesellschaft eine juristische Person ist, bleibt es der Abgabenbehörde unter den Voraussetzungen des § 162 BAO unbenommen, den Abzug der abgesetzten Beträge zu versagen. Dies dann, wenn maßgebliche Gründe einerseits die Vermutung rechtfertigen, dass die benannte (und sei es auch eine juristische) Person nicht der tatsächliche Empfänger des Honorars ist. Und andererseits die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht hat oder erbracht haben kann; sei es, dass es sich dabei um eine „Briefkastenfirma“, dh um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person nicht als Leistungserbringer und damit nicht als Empfänger iSd § 162 BAO angesehen werden.¹⁵ So werden zB bei im Ausland ansässigen „Briefkastenfirmen“ die hinter ihnen stehenden Personen als „wahre“ Empfänger angesehen.¹⁶

Bei der Empfängerbenennung dürfen dem Steuerpflichtigen allerdings keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. „Offenbar unerfüllbar“ sind derartige Aufträge nur dann, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen. Laut Rechtsprechung des VwGH¹⁷ liegt eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit beispielsweise dann vor, wenn unverschuldet Unterlagen infolge eines Einbruchs verloren wurden oder wenn eine *unverschuldete Unmöglichkeit* vorliegt, die Anschrift von Personen unbekanntes Aufenthaltes zu nennen. Setzt ein Steuerpflichtiger ohne zwingende Gründe ein Verhalten, das ihn daran hindert, den Empfänger von Zahlungen namhaft zu machen, so kann von einer Unzumutbarkeit einer Erfüllung der in § 162 BAO vorgesehenen Pflichten nicht die Rede sein.¹⁸

Als ein nicht unverschuldet unerfüllbarer Auftrag kann laut VwGH gesehen werden, wenn der Abgabepflichtige durch sein Verhalten eine zugegebenermaßen „*merkwürdige Geschäftsbeziehung*“ akzeptiert und aufrechterhält. In dem vom VwGH behandelten Fall hat der Empfänger der Honorare nur Barzahlung akzeptiert und der persönliche Kontakt zum Abgabepflichtigen wurde ausschließlich in dessen Büroräumen abgewickelt. Hiermit leistet laut dem VwGH der Abgabepflichtige jenen Abgabenverkürzungen Vorschub, denen § 162 BAO vorbeugen will.¹⁹

Geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger der Zahlungen oder Zweckmäßigkeitserwägungen entbinden den Steuerpflichtigen keinesfalls von der ihm obliegenden Auskunftspflicht. Lehnt er nur aus solchen Erwägungen die Namhaftmachung etwa der Empfänger von Provisionen ab, kann der Abzug dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben gemäß § 162 BAO verweigert werden.²⁰

6. Problem der Anwendung des § 162 BAO auf das Bau(neben)gewerbe

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.²¹

Auf Ebene eines im Bau(neben)gewerbe tätigen Abgabepflichtigen stellt sich in der Praxis die Situation so dar, dass als Nachweis im Vorfeld standardmäßig Überprüfungen und Recherchen zu allen beauftragenden Subunternehmen vorgenommen werden. Dabei werden ua Firmenbuchabfragen (Subunternehmen sind meist inländische GmbHs) und eine Überprüfung der Gültigkeit der UID-Nummer durchgeführt. Auch eine Überprüfung, ob der Subunternehmer auf der HFU-Liste gelistet ist, gehört zum standardmäßigen Prozedere. Dies auch deshalb, um eine Auftraggeberhaftung auszuschließen. Es werden häufig auch amtliche Lichtbildausweise der Geschäftsführer, Gewerbeanmeldungen oder zum Teil auch Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamts oder auch der GKK zu den jeweiligen Akten genommen. Dies insbesondere deshalb, um im Falle nachweisen zu können, dass der Subunternehmer selbständig tätig war und nicht als Dienstnehmer qualifiziert werden kann. Dies betrifft die auch präsente „Gefahr“, dass der Subunternehmer als Dienstnehmer anstatt als Werkunternehmer von der Abgabenbehörde eingestuft wird.

Die Daten werden von den Auftraggebern nach einem wirtschaftlich und administrativ vernünftig möglichen und zumutbarem Schema erhoben. Im Falle einer Außenprüfung werden diese angelegten Akten der einzelnen Fremdleister gemeinsam mit den entsprechenden Rechnungsbelegen und detaillierten Leistungsaufstellungen dem Prüfungsorgan übergeben. Die Zahlungen der vereinbarten Entgelte erfolgen – aufgrund des Barzahlungs-

¹⁵ Vgl VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247; VwGH 18.10.2017, 2015/13/0054.

¹⁶ Vgl Kotschnigg, *ecolex* 1999/88 mit Verweis auf VwGH 11.7.1995, 91/13/0154.

¹⁷ Vgl VwGH 16.3.1988, 87/13/0252.

¹⁸ Vgl ua VwGH 28.5.1997, 94/13/0230 mit Verweis auf VwGH 2.3.1993 91/14/0144.

¹⁹ Vgl VwGH 2.3.1993, 91/14/0144 mit Hinweis auf VwGH 29.11.1988, 87/14/0203, so auch VwGH 28.5.1997, 94/13/0230.

²⁰ Vgl VwGH 16.3.1988, 87/13/0252.

²¹ Vgl VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066.

verbotes seit 2016 – größtenteils auf inländische Geschäftskonten, lautend auf den jeweiligen Vertragspartner. Dennoch mehren sich die Fälle, in welchen die Finanzverwaltung trotz Übermittlung dieser umfangreichen Belege und Informationen bei einigen Fremdleistern die Abzugsfähigkeit der Fremdleistungsaufwendungen als Betriebsausgaben gemäß § 162 BAO verneinen. Die Abgabenbehörden vertreten diese Ansicht in der Regel schlicht deshalb, weil sich aufgrund von Erhebungen herausgestellt hat, dass der Subunternehmer steuerunehrlich war und für die Abgabenbehörden nicht mehr greifbar ist. Die Abgabenbehörden unterstellen unbeeindruckt der vorliegenden, umfassenden Unterlagen, dass die vom Auftraggeber benannten Personen (Subunternehmen) nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge seien. Nach Ansicht der Finanzverwaltung handle sich dabei um Scheinfirmer, die keine tatsächliche Geschäftstätigkeit ausüben und somit die beauftragten Leistungen nicht erbracht haben können. Wahrer Empfänger wäre eine dahinterstehende Person gewesen. Zu der Erkenntnis, dass es sich um Scheinunternehmen handelt, kommt die Finanzverwaltung in der Regel erst einige Jahre nachdem die Leistungen an den betreffenden Auftraggeber erbracht wurden. In der Praxis haben sich sogar Fälle zugetragen, in denen ein entsprechender Subunternehmer während einer Außenprüfung dem relevanten Prüfungsorgan offengelegt wurde. Im Zuge einer späteren erneuten Außenprüfung wurde dann genau jener, der Abgabenbehörde bereits offengelegter Subunternehmer, als Scheinunternehmer qualifiziert. Die an diesen getätigten Zahlungen wurden von der „zweiten“ Außenprüfung unter Anwendung des § 162 BAO nicht als Betriebsausgaben anerkannt. In diesen Fällen stellt sich natürlich die Frage, was ein Abgabepflichtiger neben diesen umfangreichen Überprüfungen sonst noch hätte tun können, um den Konsequenzen des § 162 BAO zu entgehen.

Dieser Umstand ist nicht frei von Kritik. *Kotschnigg* führt hierzu aus, dass *„sich (aufgrund umfangreicher abgabenrechtlicher Haftungsbestimmungen) der sachliche Anwendungsbereich des § 162 BAO im Wesentlichen auf dubiose Zahlungsflüsse beschränken sollte, bei denen der Abgabepflichtige mit dem mutmaßlichen Empfänger zum Zweck der Abgabenverkürzung zusammenwirkt“*. *Kotschnigg* stellt sohin auf eine gewisse Wissenskomponente des Auftraggebers ähnlich in der Betrugsbekämpfungsklausel des EuGH in der MwStSystRL ab. Es sollte

sohin für den Fall, bei denen der Leistende ein redliches Unternehmen ist, § 162 BAO nicht gelten. Diesem ist nämlich nicht zuzumuten dafür Sorge zu tragen, dass der Zahlungsempfänger die erhaltene Leistung ordnungsgemäß der Besteuerung unterzieht.²²

Im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen wurde von der Abgabenbehörde beispielsweise dargelegt, dass gerade die „akribische“ Prüfung und Sammlung der Unterlagen als Indiz dafür zu werten sei, dass der Auftraggeber wusste, dass bei seinem Geschäftspartner B ein Scheinunternehmen vorliegen würde. Dieser Feststellung der Abgabenbehörde liegt die Vermutung zugrunde, dass Scheinunternehmen professionell organisiert sind und ihren Auftraggebern „vorsorglich“ einen Stapel an Unterlagen zur Verfügung stellen. Würde diese Behauptung der Abgabenbehörde zulässig sein, so führt dies unumgänglich dazu, dass der Auftraggeber – egal was er tut – ohnehin verlieren würde: Sammelt er Unterlagen, wird es als Indiz dafür gewertet und ihm ein Mitwissen unterstellt, dass der von ihm beauftragte Fremdleister ein gut organisiertes Scheinunternehmen ist. Sammelt er keine Unterlagen, bekommt er keinen Betriebsausgabenabzug, weil er den Empfänger nicht ausreichend benennen kann und seiner Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen ist. Mit dieser Situation konfrontiert, muss man bei allem Verständnis für das Streben nach einer Minimierung des Abgabenausfalls für den Fiskus sagen, dass diese Vorgehensweise der Abgabenbehörde verfassungsrechtlich bedenklich ist.

Auf der anderen Seite ist auch zweifelhaft, ob in Fällen von umfangreich vorgelegten Unterlagen wirklich die in § 162 Abs 2 BAO geforderte „Verweigerung“ der Nennung des Empfängers erblickt werden kann. Die Auftraggeber bemühen sich redlich, entsprechende Nachweise vorzulegen. Sie kommen ihren unternehmerischen Sorgfaltspflichten nach.

Im Rahmen von Außenprüfungen kommt es häufig zu Feststellungen²³, wonach an angegebenen Geschäftsadressen der Fremdleister keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit vorgefunden wurde oder der Geschäftsführer des Abgabepflichtigen niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe. Weiters werden Banküberweisungen auf inländische Bankkonten der Subunternehmer als bedeutungslos erachtet, da diese Zahlungen vom „vorgeschobenen“ Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden könnten. Beweise dafür gibt es natürlich nicht.

22 Vgl. *Althuber/Stieglitz*, Die unmögliche Empfängerbenennung iSd § 162 BAO, taxlex 2017, 13 mit Verweis auf *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 162 Rz 17.

23 Bei Außenprüfungen werden in konkreten Anlassfällen oftmals keine eigenen Erhebungen durchgeführt, sondern es wird auf bereits

vorliegende amtliche Wahrnehmungen und rechtskräftige bescheidmäßige Feststellungen aus früheren Prüfungen von sogenannten Scheinunternehmen zurückgegriffen. Diese werden pauschal auf die konkreten Anlassfälle angewendet.

Der VwGH hat in Bezug auf einen solchen Sachverhalt im Baugewerbe erwogen, dass derartige Ausführungen im Hinblick darauf, dass es sich bei den in Rede stehenden Subunternehmern um – rechtlich existente – Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, nur bedingt nachvollziehbar sind. Den Ausführungen im angefochtenen Erkenntnis, wonach Zahlungen vom vorge-schobenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden können, kommt schon deswegen kein Begründungswert zu, weil es an Feststellungen dahingehend fehlt, dass konkret die Zahlungen des Auftraggebers, die durchgehend auf Bankkonten der Subunternehmer erfolgten, tatsächlich weitergeleitet worden sind. Es kann für einen Abgabepflichtigen auch nicht negativ gewertet werden, wenn dieser niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe, sofern von der Abgabenbehörde nicht dargelegt wird, ob und inwieweit dies in der Baubranche üblich ist. Da es sich bei den Subunternehmern um – rechtlich existente – Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, wird mit den Feststellungen, wonach an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit gefunden werden konnten, [...], noch nicht dargetan, dass die besagten Subunternehmer als „Briefkastengesellschaften“ zu qualifizieren sind.²⁴ Diese massiven Erhebungsmängel würden (so auch im oben beschriebenen Erkenntnis des VwGH) zu einer Aufhebung aufgrund Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften führen, was im Endeffekt nur darin resultiert, dass die Abgabenbehörden den zugrundeliegenden Sachverhalt (erneut) erheben müssten. Es müssten durch die Abgabenbehörde durch mühsame Arbeit Beweise zusammentragen werden, um solide argumentieren zu können, warum der Empfängerbenennung des § 162 Abs 1 BAO nicht entsprochen wurde. Letzten Endes ist dieses Ergebnis für beide Seiten unbefriedigend.

7. Alternative Lösungsversuche

7.1. Regelung angelehnt an Betrugsbekämpfungsklausel im § 12 Abs 14 UStG

Die Rechtsprechung des EuGH²⁵ zu Art 138 MwStSystRL (sogenannte Betrugsbekämpfungsklausel) wurde in § 12 Abs 14 UStG in nationales Recht umgesetzt. Nach der

sogenannten Betrugsbekämpfungsklausel kann dem Verkäufer der Anspruch auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung versagt werden, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass der Verkäufer wusste oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um seine eigene Beteiligung an dieser Steuerhinterziehung zu verhindern.²⁶

Der EuGH spricht bei der sogenannten Betrugsbekämpfungsklausel davon, dass dem Lieferanten der Steuerbetrug seines Abnehmers nur dann angelastet werden kann, wenn der (redliche) Verkäufer nicht alle ihm zur Verfügung stehenden *zumutbaren Maßnahmen* ergriffen hat. Hier wird zumindest auf eine Wissenskomponente oder zumindest sorgfaltswidriges Verhalten des Leistungsempfängers abgestellt. Das heißt, hätte der Abgabepflichtige im Vorfeld detaillierter den Subunternehmer geprüft, so hätte ihm auffallen müssen, dass der beauftragte Fremdleister seinen Abgabenverpflichtungen nicht nachkommt.

Die Bestimmungen des UStG können – mangels Zulässigkeit einer Gesetzesanalogie im Steuerrecht – nicht auf das Einkommensteuergesetz bzw Körperschaftsteuergesetz umgelegt werden. Eine dem § 12 Abs 14 UStG vergleichbare gesetzliche Grundlage im KStG, EStG bzw der BAO gibt es nicht und müsste erst geschaffen werden.

7.2. § 162 Abs 2 BAO auch als Kannbestimmung ausprägen

Gemäß § 162 Abs 1 BAO „kann“ die Abgabenbehörde ein Empfängerbenennungsverlangen an den Steuerpflichtigen stellen. Das heißt, § 162 Abs 1 BAO sieht eine sogenannte „Kann-Bestimmung“ vor. Es liegt im Ermessen der Behörde, ob von einem derartigen Empfängerbenennungsverlangen Gebrauch gemacht wird.²⁷ Tatsächlich erstreckt sich das Ermessen in der Handhabung von § 162 BAO *nur auf das Empfängerbenennungsverlangen nach Abs 1. Wurde einem derartigen Empfängerbenennungsverlangen jedoch nicht entsprochen, so schließt nach Abs 2 die zwingende Konsequenz, dass die beantragten Absetzungen zur Gänze nicht anzuerkennen sind.*²⁸ Abs 2 sieht keine Kann-Bestimmung vor und sohin kein Ermessen der Abgabenbehörden.

²⁴ Vgl VwGH 18.10.2017, 2015/13/0054.

²⁵ EuGH 7.12.2010, C-285/09, R; EuGH 18.12.2014, C-131/13, *Italmoda*; ua.

²⁶ Vgl *Berger/Wakounig/Toifl* in Scheiner/Kolacny/Caganek (Hrsg.), *Kommentar zur Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuersystemrichtlinie* (50. Lfg 2017) zu Artikel 138 MwStSystRL, 68.

²⁷ Vgl VwGH 3.6.1987, 86/13/0001.

²⁸ Vgl *Tanzer* in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg.), *BAO Handbuch* (2015) zu § 162 BAO, 459; *Althuber/Stieglitz*, *taxlex* 2017, 131.

Eine Lösungsmöglichkeit läge dahin, der Abgabenbehörde für die Beurteilung, ob der Betriebsausgabenabzug verweigert wird, ein *gebundenes Ermessen* einzuräumen. Dadurch hätte die Behörde die Möglichkeit und die Pflicht auf die Besonderheiten eines Einzelfalls einzugehen und nur in Fällen, wo es billig ist, tatsächlich den Betriebsausgabenabzug (teilweise) zu verweigern. Umgekehrt könnte sich der Steuerpflichtige gegen die Begründung der Ermessensentscheidung zur Wehr setzen. In vielen Fällen scheint es nämlich nicht gerechtfertigt zu behaupten, dass der Steuerpflichtige – so der Wortlaut des Gesetzes – die Nennung des Empfängers *verweigert*. In den meisten Fällen weiß der Steuerpflichtige es jedoch nicht besser und hat alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen. Dem Gesetzeswortlaut „verweigern“ wohnt eine subjektive Komponente inne, nämlich dass der Steuerpflichtige etwas, das er weiß, der Abgabenbehörde nicht offenlegen will. Das Ermessen der Abgabenbehörde wäre daher zweckgebunden im Sinne des Wortlautes des

Gesetzestextes zu üben und zu begründen. Erst wenn konkrete Umstände darauf schließen, dass der Auftraggeber Informationen nicht preisgegeben hat, ist es billig, im Rahmen des Ermessens, den Auftraggeber den Betriebsausgabenabzug zu verwehren. Hat der Auftraggeber jedoch die ihm zumutbaren Maßnahmen getroffen und ist er der Empfängerbenennung nach bestem Wissen und Gewissen nachgekommen, so hat die Abgabenbehörde im Rahmen des ihr zuerkannten Ermessens von einem Betriebsausgabenabzug abzusehen. Die Billigkeit gegenüber dem Auftraggeber überwiegt in diesem Fall vor der Zweckmäßigkeit der Steuereinhebung.

Diese ausgewogene Lösung würde jahrelange Verfahren vor BFG und VwGH oder VfGH verhindern und verfahrensökonomische Lösungen schaffen ohne steuerliche KMU in den Konkurs zu drängen.

Korrespondenz: Dr. Caroline Toifl und MMag. Barbara Eisl, kanzlei@carolinetofl.at