Finanzgericht Münster, 10 K 1556/16 K,G

Datum:	18.03.2021
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	10. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	10 K 1556/16 K,G
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2021:0318.10K1556.16K.G.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Körperschaftsteuerbescheid für 2012 vom 27.8.2015 und der Gewerbesteuermessbescheid für 2012 vom 11.9.2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 28.4.2016, werden dahingehend geändert, dass für 2012 der Betrag von 12.096 € nicht als nicht abziehbare Betriebsausgabe dem Gewinn hinzugerechnet wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der geänderten Steuerfestsetzungen wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 85 % und der Beklagte zu 15 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

T a t b e s t a n d 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte (das Finanzamt --FA--) zu Recht dem Gewinn der Klägerin für die Streitjahre 2009 und 2012 nicht abziehbare Betriebsausgaben hinzugerechnet hat. 2

3

Die Klägerin ist eine im Jahr 2008 gegründete GmbH mit Sitz in …. Sie betreibt ein Bauunternehmen. Gegenstand der Tätigkeit ist der Hochbau. Die Anteile an der Klägerin hielt zu 100 % Herr E. Dieser war im hier in Rede stehenden Zeitraum Geschäftsführer der Klägerin. Ab 2010 war zudem Herr F Geschäftsführer der Klägerin.

Im Jahr 2008 erzielte die Klägerin laut ihrer Gewinnermittlung noch keine Umsatzerlöse. In den Jahren 2009 bis 2012 ergeben sie aus ihren Gewinnermittlungen die folgenden Erlöse, Aufwendungen und Gewinne: 4

	2009	**2010**	**2011**	**2012**	
5					
- Umsatzerlöse	841.042,33 €	2.228.072,90 €	1.971.751,56 €	1.109.022,00 €	6
- Erhöh. Bestand in					7
Arbeit bef. Aufträge	335.097,41 €	223.682,59 €	./. 290.100,95 €	78.453,99 €	8
- sonstige Erträge	6.207,15 €	1.451,80 €	5925,02 €	148.281,68 €	9
- Aufwendungen für					10
bezogene Leistungen	521.555,17 €	1.310.334,22 €	55.869,52 €	56.287,01 €	11
- sonstiger Materialaufwand	--	--	34.185,80 €	494,042,22 €	12
- Personalaufwand	485.138,55 €	865.959,63 €	685.146,46 €	488.968,16 €	13
- sonstige Aufwendungen	80.913,18 €	261.689,47 €	296.187,37 €	288.395,63 €	14
- Steuern	21.138,97 €	6.029,00 €	4.961,66 €	7.622,76 €	15
- Jahresüberschuss	73.601,02 €	9.184,97 €	11.224,82 €	441,99 €	16

Im Jahr 2009 stellte die Firma C aus ... der Klägerin Rechnungen für von ihr an die Klägerin erbrachte Bauleistungen. Hierzu liegen 15 Rechnungen aus dem Zeitraum vom 28.5.2009 bis zum 3.9.2009 vor. Auf den Rechnungen wurden teilweise einzelne Positionen handschriftlich korrigiert (etwa die Skonto-Beträge u.a.). Die als „bezahlt“ ausgewiesenen Rechnungsbeträge belaufen sich zusammen auf 82.527,39 €. Umsatzsteuerbeträge waren nicht ausgewiesen, da die Rechnungen nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gestellt wurden. Auf den Rechnungen war als Inhaberin der Firma Frau C ausgewiesen. Auf den Rechnungen waren unterschiedliche Bauvorhaben angegeben, und zwar …, … und …. Die als „bezahlt“ ausgewiesenen Beträge bezahlte die Klägerin jeweils per Banküberweisung an die auf den Rechnungen ausgewiesene Bankverbindung. Hierzu liegen Kontoauszüge über das Bankkonto der Klägerin vor. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die vorgenannten Rechnungen und Bankkontoauszüge Bezug genommen (enthalten in den Bp-Handakten, Band I). 17

Das FA veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer für die Streitjahre 2009 und 2012. Für 2009 erließ das FA unter dem Datum vom 7.1.2011 einen Körperschaftsteuerbescheid, dem es keinen Vorbehalt der Nachprüfung beifügte. Für 2012 erließ es unter dem Datum vom 8.5.2013 einen Körperschaftsteuerbescheid und unter dem Datum vom 7.6.2013 einen Änderungsbescheid hierzu. Den Bescheiden für 2012 war ein Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) beigefügt bzw. dieser blieb beim Änderungsbescheid bestehen. Zum Gewerbesteuermessbetrag 2009 erließ das FA ebenfalls erklärungsgemäße Bescheide, und zwar für 2009 einen Gewerbesteuermessbescheid ohne Beifügung eines Vorbehalts der Nachprüfung sowie für 2012 einen Erstbescheid und einen Änderungsbescheid, bei denen ein Vorbehalt der Nachprüfung beigefügt war bzw. dieser bestehen blieb. 18

In den Jahren 2014 und 2015 führte das FA eine Betriebsprüfung bei der Klägerin für die Jahre 2009 bis 2012 durch. 19

Der Betriebsprüfung lag ein rechtskräftiges Urteil des Amtsgerichts … vom 26.6.2013 (Az. …) vor, welches in einem Strafverfahren gegen Frau C ergangen ist. Diese wurde dort wegen Steuerhinterziehung im besonders schweren Fall und Beihilfe zur Steuerhinterziehung, zur Vorenthaltung und Veruntreuung von Arbeitsentgelt und zum Betrug zum Nachteil von Sozialversicherungsträgern zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von 1 Jahr und 6 Monaten verurteilt, wobei die Strafe zur Bewährung ausgesetzt wurde. 20

In dem vorgenannten Strafurteil ist in den Gründen ausgeführt, die Hauptverhandlung habe aufgrund des glaubhaften Geständnisses von Frau C und den Bekundungen eines Zeugen zu folgenden Feststellungen geführt: 21

Bei der Firma C habe es sich um eine Strohmannfirma gehandelt, wobei Frau C jedenfalls von März 2009 bis Dezember 2009 als Strohfrau fungiert habe. 22

Eine solche Strohmannfirma werde lediglich zum Schein betrieben und entfalte selbst keine wirtschaftliche Tätigkeit im Baugewerbe. Zum einen werde die Firma sog. „Kolonnenschiebern“ zur Verfügung gestellt, also Personen, die über nicht offiziell angestellte, aber ihnen weisungsgebundene Bauarbeiter verfügen, jedoch nicht über eine ordnungsgemäß angemeldete Baufirma. Diese nutzten die Strohmannfirma, um durch eigene Arbeiter erbrachte Bauleistungen und insbesondere die im Baugewerbe verbotene entgeltliche Überlassung der weisungsgebundenen Arbeiter an dritte Bauunternehmen über die Strohmannfirma ihren Auftraggebern scheinbar legal anbieten und diese abrechnen zu können. Zum anderen stellten die Betreiber der Strohmannfirma gegen Entgelt „Abdeckrechnungen“ an „Rechnungskäufer“ zur Verfügung. Bei den „Rechnungskäufern“ handle es sich um ordnungsgemäß angemeldete Bauunternehmen, welche die Rechnungen in die eigene Buchführung einführten, ohne dass von der Strohmannfirma eine Leistung erbracht wurde. Zweck sei insbesondere, die Ausgaben für eigene Schwarzarbeiter buchhalterisch zu erfassen und dadurch steuerlich zu berücksichtigen. 23

Frau C sei hierbei wie folgt in den Betrieb einer Strohmannfirma eingebunden gewesen: Spätestens im März 2009 sei sie mit weiteren gesondert verfolgten Personen einig geworden, auf ihren Namen ein Einzelunternehmen im Baugewerbe anzumelden. Die Adresse dieser Firma sei als Briefkastenadresse für die offizielle Geschäftskorrespondenz genutzt worden, ein tatsächlicher Geschäftsbetrieb habe nie stattgefunden. Über Anlagevermögen für den Betrieb eines Bauunternehmens habe die Firma ebenfalls nicht verfügt. Zur Ermöglichung des eigentlichen Geschäftszwecks, nämlich dem Verkauf von Rechnungen, seien von Frau C in Begleitung und auf Anweisung der gesondert verfolgten weiteren Beteiligten verschiedene 24

Konten eröffnet worden. Frau C sei nach außen hin aufgetreten und habe Verträge und Urkunden unterschrieben, soweit eine Unterschrift des Firmeninhabers im Rechtsverkehr erforderlich gewesen sei. Den eigentlichen Betreibern der Strohmannfirma sei sie vollständig weisungsgebunden gewesen und habe deren Weisungen auch befolgt. Die Hinterleute hätten den Kontakt zu den Kolonnenschiebern gehalten, Geld- und Zahlungsabwicklungen und die Büroarbeit organisiert. Die auf den Konten eingegangenen Gelder habe Frau C in Begleitung der weiteren gesondert verfolgten Beteiligten in bar verfügt. Dabei seien die Bargeldabhebungen bei Banken vor allem im … und in … vorgenommen worden. Ferner habe Frau C auf Anweisung der weiteren gesondert verfolgten Beteiligten Blankoquittungen ausgestellt. Für das Schreiben der Rechnungen, womit insbesondere ein weiterer gesondert verfolgter Beteiligter befasst gewesen sei, sowie die Auszahlung von Bargeld in Höhe des Rechnungsbetrags, habe die Betreibergruppierung der Strohmannfirma zwischen 5 % und 19 % und durchschnittlich 10 % der Rechnungssumme einbehalten. Es seien insgesamt 755.195,86 € auf den Firmenkonten gutgeschrieben worden, wovon insgesamt 724.648,13 € zeitnah wieder in bar verfügt worden seien. Zusätzlich seien insgesamt mindestens 748.075,26 € an Barzahlungen quittiert worden. Es ergebe sich hieraus ein Gesamtumsatz der Strohmannfirma von insgesamt 1.503.271,12 €. Rechnungen seien an diverse im Baugebiet tätige Gesellschaften und Einzelunternehmer, vor allem im … und im Raum …, verkauft worden.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Urteil des Amtsgerichts … vom 26.6.2013 Bezug genommen. 25

Das vorgenannte Urteil des Amtsgerichts … war vom Polizeipräsidium … an das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung … (STRAFA-FA) und von dort an die Betriebsprüfung weitergegeben worden. Dem Übersendungsschreiben des Polizeipräsidiums … an das STRFA-FA vom 6.8.2014 lag des Weiteren u.a. eine Unterlage bei, welche als „Systembeschreibung“ bzw. „Darstellung des Systems der Umsatzsteuerhinterziehung und anderer Steuern und Abgaben, sowie des Betruges der Sozialversicherungsträger, Zusatzversorgungskassen und Bauberufsgenossenschaften mittels Strohmannfirmen bzw. -gesellschaften“ bezeichnet ist. Auch auf diese wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen. 26

Im Rahmen der Betriebsprüfung reichte die Klägerin auf Nachfrage der Betriebsprüfung jeweils Unterlagen zu ihren Aufträgen an die Firma C betreffend die in den Rechnungen genannten Bauvorhaben ein. Auf diese Unterlagen wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen (enthalten in den Bp-Handakten, Band II). Die Klägerin führte aus, sie habe im Zusammenhang mit der Beauftragung der Firma C alles getan, was man von einem ordentlichen Unternehmer erwarten könne. Es seien sämtliche Freistellungsbescheinigungen angefordert worden, zu jedem Bauprojekt sei ein Werkvertrag geschlossen und zu jedem Vertrag sei eine Rechnung geschrieben worden. Da sämtliche Unterlagen vor Baubeginn angefordert worden seien, hätten sich für sie keine Zweifel dahingehend ergeben, dass es sich bei dieser Firma nicht um eine ordnungsgemäße Firma handeln könnte. Es sei ihr nicht bekannt gewesen, dass es sich um eine Strohmannfirma gehandelt habe. Die Arbeitnehmer seien mit der entsprechenden Sachausstattung auf den Baustellen erschienen und hätten die Arbeiten erledigt. Es könne ihr nicht zugemutet werden, sich bei einem solchen Sachverhalt auch noch zu erkundigen, ob die Arbeitnehmer tatsächlich bei der Firma C tätig seien und wem die Sachausstattung gehöre. Es habe daher auch tatsächlich eine Leistungsbeziehung zwischen der Firma C und ihr vorgelegen. 27

28

Auf weitere Nachfragen der Betriebsprüfung führte die Klägerin wie folgt aus: Es sei richtig, dass in den vorgelegten Auftragsunterlagen nicht der Auftragswert angegeben sei und diese auch nicht von Herrn E als Geschäftsführer der Klägerin unterzeichnet worden seien. Trotzdem seien die Werkverträge gültig. Der Auftragswert sei nicht angegeben, weil der Umfang der zu erledigenden Arbeiten noch nicht bekannt gewesen sei. Herr E habe das an die Firma C ausgehändigte Exemplar unterzeichnet, nicht aber das für die Klägerin bestimmte Exemplar. Sie, die Klägerin, habe davon ausgehen müssen, dass die C eine wirtschaftlich tätige Firma war. Es habe sich auch nicht nur um eine Briefkastenfirma gehandelt. Vielmehr habe die Firma in der …-Straße in … eigene Geschäftsräume gehabt. Sie, die Klägerin, habe davon ausgehen müssen, dass die auf den Baustellen tätigen Arbeiter auch zur Firma C gehörten, da von den Krankenkassen sowie von der Berufsgenossenschaft Unbedenklichkeitsbescheinigungen erteilt worden seien. Darüber hinaus sei eine unbare Bezahlung vereinbart worden. Sie, die Klägerin, habe die Aufträge an die Firma C nicht anders gehandhabt als Aufträge an andere Subunternehmer. Auch dort seien keine Zwischen- oder Abnahmeprotokolle erstellt worden. Es gebe aber auch keine gesetzliche Pflicht hierzu. Wenn Mängel aufgetreten seien, hätten diese innerhalb einer gewissen Frist beseitigt werden müssen oder es sei eine Kürzung der Schlussrechnung vorgenommen worden. Sie, die Klägerin, habe die Bauten definitiv überwacht und habe diverse Gewährleistungsrechte wahrgenommen.

Die Betriebsprüfung ging davon aus, dass die Klägerin die o.g. Rechnungen der Firma C aus dem Jahr 2009 so verbucht hat, dass die Rechnungen für das Jahr 2009 zu verbuchten Aufwendungen i.H.v. 71.814 € und für das Jahr 2012 zu verbuchten Aufwendungen i.H.v. 12.096 € geführt haben (s. Bp-Bericht vom 6.7.2015 Tz. 2.3). Hierzu lagen der Betriebsprüfung zwei Ausdrucke vor, in welchen diejenigen Buchungen der Klägerin aus den Jahren 2009 und 2012 aufgeführt sind, bei denen das Kreditoren-Konto „C“ (Konto-Nr. 70500) angesprochen wurde (enthalten in den Bp-Handakten, Band II). Aus diesen Ausdrucken waren Buchungen auf dem Aufwandskonto „Bauleistungen § 13b 19 % Vorst. 19 % USt“ i.H.v. zusammen 71.814 € im Jahr 2009 und i.H.v. 12.096 € im Jahr 2012 ersichtlich. 29

Die Betriebsprüfung war der Auffassung, dass der von ihr angenommene Aufwand i.H.v. 71.814 € in 2009 und i.H.v. 12.096 € in 2012 nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden könne bzw. ordnete für diese Jahre Beträge in der vorgenannten Höhe als nicht abziehbare Betriebsausgaben ein und rechnete diese dem Gewinn der Klägerin hinzu (s. Bp-Bericht vom 6.7.2015 Tz. 2.3). Sie stützte sich hierbei auf die Feststellungen des Amtsgerichts … im o.g. Strafurteil. Da es sich bei der Firma C um eine Scheinfirma ohne tatsächlichen Geschäftsbetrieb gehandelt habe, sei der Rechnungsaussteller nicht der Leistungserbringer. Die Aufwendungen könnten daher nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Zudem wiesen die vorgelegten Unterlagen die folgenden Mängel auf: Die Werkverträge würden als Aufträge bezeichnet. Die Aufträge enthielten keinen Auftragswert und nicht die Unterschriften der Vertragspartner. Es werde in den Verträgen auf Verhandlungs- und Kurzprotokolle verwiesen, die aber von der Klägerin nicht vorgelegt worden seien. Es seien keine Zwischen- und Endabnahmeprotokolle vorgelegt worden. Mängel bei Abnahmen seien nicht schriftlich fixiert worden, so dass Gewährleistungsansprüche und Rechnungskürzungen nicht nachvollziehbar seien. 30

Das FA folgte der Beurteilung durch die Betriebsprüfung und erließ unter dem Datum vom 27.8.2015 entsprechend geänderte Körperschaftsteuerbescheide für 2009 und für 2012, wobei es den Bescheid für 2009 auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und den Bescheid für 2012 auf § 164 Abs. 2 AO stützte. Unter dem Datum vom 11.9.2015 erließ das FA ebenfalls entsprechend geänderte Gewerbesteuermessbescheide für 2009 und 2012, wobei es den 31

Bescheid für 2009 auf § 35b Abs. 1 des Gewerbesteuergesetztes (GewStG) und den Bescheid für 2012 auf § 164 Abs. 2 AO stützte.

Gegen diese Bescheide legte die Klägerin Einspruch ein und verwies auf ihr bisheriges Vorbringen. 32

Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidungen vom 28.4.2016 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, für eine betriebliche Veranlassung von Aufwendungen nach § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei nicht genügend, dass eine Leistung dem Betrieb in Rechnung gestellt werde. Die Leistung müsse vielmehr auch tatsächlich von dem Rechnungsaussteller erbracht worden sein. Es genüge des Weiteren nicht, wenn die Leistung nicht vom Empfänger des Entgelts, sondern von einem Dritten erbracht worden sei, da es dann an einer im Betrieb begründeten Leistungsbeziehung fehle (Hinweis auf BFH-Beschluss vom 6.10.1993 VIII B 122/92; FG Düsseldorf, Beschluss vom 3.8.2012 1 V 1652/12 A). Vorliegend habe die Firma C nachweislich keine Bauleistungen gegenüber der Klägerin erbracht. Das sei dem Urteil des Amtsgerichts … zu entnehmen, wonach diese als Strohmannfirma keinen tatsächlichen Geschäftsbetrieb unterhalten habe. Allein die Unbedenklichkeitsbescheinigungen von Krankenkasse und Berufsgenossenschaft hätten nichts dazu ausgesagt, dass die auf einer Baustelle tätigen Arbeiter tatsächlich von der Firma C gewesen seien. Es sei auch nicht ersichtlich, dass die Klägerin sich bei Arbeitsaufnahme wie in den Vertragsunterlagen vorgesehen eine „Personalbestandsliste aller bei dem Projekt […] eingesetzten Arbeitskräfte“ (siehe die Nachunternehmererklärung zum Auftrag vom 27.5.2009 Punkt 11c) bzw. eine „Nachunternehmer-Personalliste“ (diese sei im „Verhandlungsprotokoll Nachunternehmer“ vom 5.7.2009 unter Punkt 19 als „Anlage 1“ aufgeführt) habe vorlegen lassen. 33

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Klage. Sie macht geltend, die Aufwendungen seien betrieblich veranlasst gewesen und daher nach § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgaben abziehbar. 34

Sie, die Klägerin, habe die Firma C beauftragt, die in Rede stehenden Leistungen auszuführen. Die hierzu abgeschlossenen Werkverträge habe sie dem FA vorgelegt. Weiterhin habe sie, die Klägerin, Unbedenklichkeitsbescheinigungen für die Firma C vom Finanzamt, von der Krankenkasse und von der Berufsgenossenschaft zu ihren Akten genommen. Des Weiteren habe sie die Gewerbeanmeldung, die Freistellungsbescheinigung vom Finanzamt, den Nachweis über eine Haftpflichtversicherung, die Handwerkskarte und den Nachweis der Bundeagentur für Arbeit über eine Betriebsnummer zu ihren Akten genommen. 35

Die Firma C habe dann die Arbeiten ausgeführt. Ob diese Arbeiten hierbei von einem weiteren Subunternehmer ausgeführt wurden, sei für den Betriebsausgabenabzug irrelevant. Jedenfalls habe sie, die Klägerin, davon ausgehen können, dass die Firma C die Leistungen tatsächlich erbracht habe und dass es sich bei ihr nicht um eine Scheinfirma handele. 36

Sie, die Klägerin, habe sogar die Voraussetzungen für einen Vertrauensschutz für einen eventuellen (hier nicht relevanten) Vorsteuerabzug nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 21.2.2008 C-271/06) erfüllt, da sie die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns habe walten lassen. Daher seien in ihrem Fall auch die geringeren Anforderungen für einen Abzug von Betriebsausgaben erfüllt. 37

Für diese Beurteilung sprächen die folgenden Indizien: Die Firma C habe über eigene Geschäftsräume verfügt und eigenes Personal gehabt (siehe 38

Unbedenklichkeitsbescheinigungen der Krankenkasse und der Berufsgenossenschaft). Es habe keine Abweichung zwischen dem Briefkopf und der Gewerbeanmeldung bestanden, des Weiteren sei die Firma in der Handwerksrolle eingetragen gewesen und es habe eine Haftpflichtversicherung bei der K-Versicherung bestanden. Sämtliche Beträge seien von ihr unbar an die Firma C geleistet worden.

Die vom FA angeführte Entscheidung (BFH, Urteil vom 6.10.1993 IX B 122/92) besage nichts anderes. In dem dortigen Fall habe der Unternehmer nicht einmal den Subunternehmer benennen wollen, der die Arbeiten ausgeführt habe. Die dort vorgelegten Rechnungen seien nicht korrekt gewesen, d.h. die Firma habe nicht existiert oder habe unter falscher Anschrift firmiert. Das sei vorliegend nicht gegeben. 39

Kurz vor sowie in der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin vorgetragen, die Firma C habe ausschließlich im Jahr 2009 für sie gearbeitet und diese Rechnungen ebenfalls im Jahr 2009 in Rechnung gestellt. Aus den von ihr vorgenommenen Buchungen hätten sich nur für das Jahr 2009 Gewinnauswirkungen ergeben. Die Buchungen im Jahr 2012 seien demgegenüber gewinnneutral gewesen. 40

In den Rechnungen seien zum Teil Abschlagszahlungen ausgewiesen gewesen. Es sei zuerst so gebucht worden („Teil I“): 41

- „Geleistete Anzahlungen“ (Konto 1180) an „Bank“ (Konto 1800). Diese Buchung habe keine Gewinnauswirkung gehabt. 42

- „In Ausführung befindliche Fremdleistungen“ (Konto 5901) an „Rückstellungen für Fremdleistungen“ (Konto 3072). Diese Buchung habe eine Gewinnauswirkung gehabt (Gewinnminderung). 43

Nachdem die Schlussrechnung für ein Bauprojekt erteilt worden sei, sei dann so gebucht worden („Teil II“): 44

- „Bauleistungen § 13b“ (Konto 5920) an Kreditor „C“ (Konto 70500). Diese Buchung habe eine Gewinnauswirkung gehabt (Gewinnminderung). 45

- Kreditor „C“ (Konto 70500) an „Geleistete Anzahlungen“ (Konto 1180, so die Ausdrucke der beiden Buchführungskonten, s.u., im Schriftsatz vom 17.3.2021 selbst ist der Buchungssatz wohl versehentlich umgekehrt gefasst worden). Diese Buchung habe keine Gewinnauswirkung gehabt. 46

- „Rückstellung für Fremdleistungen“ (Konto 3072) an „In Ausführung befindliche Fremdleistungen“ (Konto 5901). Diese Buchung habe eine Gewinnauswirkung gehabt (Gewinnerhöhung). 47

Die Klägerin hat insoweit ausgeführt, für den im Jahr 2012 verbuchten Betrag von 12.096 € seien in diesem Jahr ausschließlich die oben unter „Teil II“ angeführten Buchungen vorgenommen worden. Es habe sich daher im Jahr 2012 keine Gewinnauswirkung ergeben. Zu der Buchung erst im Jahr 2012 sei es gekommen, weil es sich um eine Position gehandelt habe, bei der unklar gewesen sei, ob noch eine Schlussrechnung der Firma C ausstehe. Im Jahr 2012 habe das Büro des Klägervertreters (welches mit der Buchführung betraut war bzw. ist) bei der Klägerin nachgefragt, ob eine solche noch komme. Die zuständige Mitarbeiterin bei der Klägerin habe erklärt, dass das nicht mehr zu erwarten sei. Daher seien dann die im Ergebnis gewinnneutralen Buchungen vorgenommen worden. Zu der Firma C 48

selbst habe es aber im Jahr 2012 keine Kontakte mehr gegeben.

Hierzu hat die Klägerin für das Jahr 2012 Ausdrucke der Buchführungskonten „In Ausführung befindliche Fremdleistungen“ (Konto 5901), „Bauleistungen § 13b 19 % Vorst., 19 % USt“ (Konto 5920), „Geleistete Anzahlungen auf Bauvorhaben“ (Konto 1180), „C“ (Konto 70500) und „Rückstellung für Fremdleistungen“ (Konto 3072) vorgelegt, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. 49

Die Klägerin hat des Weiteren ausgeführt, es sei auf diese Weise im Jahr 2012 zu einer Aufwandsbuchung über 12.096 € gekommen („Bauleistungen § 13b“ an „C“ und „Geleistete Anzahlungen“ an „C“). Diese sei jedoch durch die gewinnerhöhende Buchung „Rückstellung für Fremdleistungen“ an „In Ausführung befindliche Fremdleistungen“ wieder ausgeglichen worden, so dass der Vorgang in 2012 insgesamt gewinnneutral gewesen sei. Zu der Buchung „Rückstellung für Fremdleistungen“ an „In Ausführung befindliche Fremdleistungen“ hat die Klägerin auf Nachfrage des Gerichts in der mündlichen Verhandlung erläutert, diese Buchung belaufe sich zwar auf 416.177 €, jedoch sei in diesem Betrag der hier in Rede stehende Betrag der o.g. 12.096 € enthalten, welcher in 2009 in die Rückstellung eingestellt worden sei. Es sei so gewesen, dass in 2012 nicht lediglich die hier in Rede stehende Position über 12.096 €, sondern auch weitere Positionen aus dem Konto „Rückstellungen für Fremdleistungen“ herausgenommen worden seien. Die o.g. Buchung habe diese verschiedenen Positionen umfasst. 50

Eine Gewinnminderung für den Betrag der o.g. 12.096 € sei bereits im Jahr 2009 verbucht worden. Auf Nachfrage des Gerichts hat die Klägerin bzw. der Klägervertreter hierzu in der mündlichen Verhandlung erklärt, aus seinen Unterlagen gehe hervor, dass im Jahr 2009 tatsächlich nicht lediglich der vom FA angenommene Betrag von 71.814 € als Aufwand aus den Rechnungen der Firma C verbucht worden sei. Vielmehr seien dort Aufwandsbuchungen über die gesamten sich aus den Rechnungen der Firma C ergebenden bzw. darauf gezahlten Beträge von 82.527 € vorgenommen worden. Der Aufwand sei hierbei über die o.g. Buchungen „In Ausführung befindliche Fremdleistungen“ an „Rückstellung für Fremdleistungen“ verbucht worden. 51

Die Klägerin beantragt, 52

die Körperschaftsteuerbescheide für 2009 und 2012 vom 27.8.2015 und die Gewerbesteuermessbescheide für 2009 und 2012 vom 11.9.2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 28.4.2016, dahingehend zu ändern, dass die Beträge i.H.v. 71.814 € im Jahr 2009 und i.H.v. 12.096 € im Jahr 2012 als Betriebsausgaben anerkannt und dem Gewinn nicht als nicht abziehbare Betriebsausgaben hinzugerechnet werden. 53

Das FA beantragt, 54

die Klage abzuweisen. 55

Es verweist im Klageverfahren auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt es aus, entgegen der Klägerin sei ein Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 4 EStG nicht möglich, wenn – wie im Streitfall – der Rechnungsaussteller und Empfänger des Entgelts die Leistung tatsächlich nicht erbracht habe. Hierzu führt es nochmals die in der Einspruchsentscheidung benannte Rechtsprechung an. Das von der Klägerin in Bezug genommene Urteil des EuGH zum Vorsteuerabzug könne auf den vorliegenden Fall nicht angewendet werden. Des Weiteren führt das FA nochmals aus, dass die Klägerin keine Personalbestandsliste aller bei dem Projekt eingesetzten Arbeitskräfte sowie keine 56

Nachunternehmer-Personallisten habe vorlegen können und sie diese daher offenbar gar nicht von der Firma C angefordert habe. Die Möglichkeit, zu überprüfen, wessen Arbeitnehmer sich tatsächlich auf der Baustelle befunden haben, habe die Klägerin daher nicht genutzt.

Der Senat hat am 18.3.2021 mündlich verhandelt und dort Herrn E als Geschäftsführer der Klägerin persönlich zum Sachverhalt angehört. Wegen der Einzelheiten hierzu wird auf das Sitzungsprotokoll vom 18.3.2021 Bezug genommen. 57

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 58

Die Klage ist nur zum Teil begründet. Die angefochtenen Bescheide sind insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), als das FA für das Jahr 2012 dem Gewinn der Klägerin den Betrag von 12.096 € als nicht abziehbare Betriebsausgabe hinzugerechnet hat. 59

I. Für das Jahr 2012 fehlt eine Grundlage dafür, den Betrag von 12.096 € als nicht abziehbare Betriebsausgabe oder auf einer anderen Rechtsgrundlage dem Gewinn der Klägerin hinzuzurechnen. In diesem Jahr hat sich aus den Buchungen, welche die Klägerin aufgrund der Rechnungen der Firma C vorgenommen hat, nämlich – anders als die Betriebsprüfung und in der Folge das FA angenommen haben – keine Gewinnminderung ergeben, welche hätte hinzugerechnet werden können. 60

Hiervon geht der Senat nach den schriftlichen und mündlichen Erläuterungen der Klägerin vor und in der mündlichen Verhandlung sowie auf der Grundlage der hierzu eingereichten Unterlagen aus. 61

Aus den von der Klägerin eingereichten Ausdrucken der Buchführungskonten für das Jahr 2012 ist ersichtlich, dass es in diesem Jahr zwar zu einer Aufwandsbuchung über 12.096 € gekommen ist („Bauleistungen § 13b“ an „C“ und „C“ an „Geleistete Anzahlungen“). Die Klägerin hat jedoch erklärt, diese sei im Jahr 2012 durch die gewinnerhöhende Buchung „Rückstellung für Fremdleistungen“ an „In Ausführung befindliche Fremdleistungen“ wieder ausgeglichen worden, so dass der Vorgang in 2012 insgesamt gewinnneutral gewesen sei. Vielmehr sei der Aufwand von 12.096 € – ebenso wie der übrige Aufwand aus den Rechnungen der Firma C – bereits im Jahr 2009 gewinnwirksam geworden. Dort sei zum einen eine gewinnneutrale Buchung der Zahlung („Geleistete Anzahlungen“ an „Bank“) und zum anderen eine Aufwandsbuchung („In Ausführung befindliche Fremdarbeiten“ an „Rückstellung für Fremdleistungen“) vorgenommen worden. Zwar ergibt sich aus dem von der Klägerin eingereichten Ausdruck der Buchführungskonten für das Jahr 2012 zur Buchung „Rückstellung für Fremdleistungen“ an „In Ausführung befindliche Fremdleistungen“ lediglich eine solche Buchung über eine Summe von 416.177 €. Jedoch hat die Klägerin hierzu erläutert, in diesem Betrag sei der hier in Rede stehende Betrag über 12.096 € enthalten gewesen. Es seien mit der Buchung auch weitere Positionen aus dem Konto „Rückstellung für Fremdleistungen“ herausgenommen worden. Des Weiteren hat die Klägerin bzw. der Klägervertreter auf die Nachfrage des Gerichts in der mündlichen Verhandlung erklärt, aus seinen Unterlagen gehe hervor, dass im Jahr 2009 dementsprechend nicht lediglich der von der Betriebsprüfung bzw. dem FA angenommene Betrag von 71.814 € als Aufwand aus den Rechnungen der Firma C verbucht worden sei, sondern der gesamte sich aus den Rechnungen ergebende Betrag von 82.527 €. Der Aufwand sei hierbei im Jahr 2009 über die o.g. Buchungen „In Ausführung befindliche Fremdleistungen“ an „Rückstellung für Fremdleistungen“ verbucht worden 62

63

Der Senat geht davon aus, dass dieses Vorbringen der Klägerin dem tatsächlichen Ablauf der Buchungen entspricht und legt es für das vorliegende Klageverfahren zugrunde. Zwar lagen dem Senat selbst zur mündlichen Verhandlung keine Unterlagen über die vorgenannte Verbuchung auch der 12.096 € als Aufwand im Jahr 2009 vor. Die Klägerin hat jedoch angeboten, diese – sollte das Gericht dies als erforderlich ansehen – noch einzureichen. Der Senat hält das Vorbringen der Klägerin indes auch ohne die Einreichung der vorgenannten Unterlagen für plausibel und sieht keinen Anlass, an diesem zu zweifeln. Insbesondere widerspricht der von der Klägerin geschilderte Ablauf nicht den Buchungen, welche aus den in den Bp-Handakten enthaltenen und seinerzeit der Betriebsprüfung vorliegenden Ausdrucken ersichtlich sind. Diese Ausdrucke enthalten diejenigen Buchungen, bei denen das Kreditoren-Konto „C“ (Konto-Nr. 70.500) angesprochen wurde. Die dort für 2009 ersichtlichen Aufwandsbuchungen (über das Konto „Bauleistungen § 13b 19 % Vorst. 19 % USt“) betragen zunächst 71.814 € und nach Abzug der über das Ertragskonto „Erhaltene Skonti Leistungen § 13b UStG“ verbuchten Beträge von 1.383,03 € (196 €, 329,01 € und 858,02 €) noch 70.430,97 €. Zusammen mit den für 2012 ersichtlichen Aufwandsbuchungen (wiederum über das Konto „Bauleistungen § 13b 19 % Vorst. 19 % USt“) von 12.096,42 € ergibt sich hieraus die Summe der in den vorliegenden Rechnungen der Firma C ausgewiesenen bzw. darauf gezahlten Beträge von 82.527,39 € (70.430,97 € + 12.096,42 €). In den vorgenannten Ausdrucken sind die von der Klägerin vorgetragenen Aufwandsbuchungen im Jahr 2009 über die Gesamtsumme von 82.527 € bzw. wohl genauer 82.527,39 € („Rückstellung für Fremdleistungen“ an „In Ausführung befindliche Fremdleistungen“) sowie die weiteren von ihr für die Jahre 2009 und 2012 vorgetragenen – die o.g. Aufwandsbuchungen über „Bauleistungen § 13b 19 % Vorst. 19 % USt“ neutralisierenden – Buchungen „In Ausführung befindliche Fremdleistungen“ an „Rückstellung für Fremdleistungen“ nicht enthalten. Das erklärt sich jedoch daraus, dass in den Ausdrucken nur diejenigen Buchungen aufgelistet sind, welche das Kreditorenkonto „C“ angesprochen haben, was bei den vorgenannten Buchungen über das Konto „Rückstellung für Fremdleistungen“ nicht der Fall ist.

Es kann dahinstehen, ob die von der Klägerin geschilderten Buchungen und hierbei insbesondere die aufwandswirksame Buchung von laut der Klägerin geleisteten Anzahlungen über das Rückstellungskonto sämtlich den steuerrechtlichen Vorgaben entsprechen. Es kommt für das vorliegende Klageverfahren ausschließlich darauf an, ob die in Rede stehenden Rechnungen im Jahr 2012 tatsächlich zu einer verbuchten Gewinnminderung bei der Klägerin geführt haben. Nur dann kommt nämlich überhaupt eine Hinzurechnung für das Jahr 2012 in Betracht. Der Senat geht aufgrund der o.g. Ausführungen aber davon aus, dass es im Jahr 2012 nicht zu einer solchen verbuchten Gewinnminderung bei der Klägerin gekommen ist. 64

Der für das Jahr 2012 vorgenommenen Hinzurechnung der 12.096 € fehlt auch dann eine Grundlage, wenn – was aufgrund der Beurteilung des Senats für das Jahr 2009 (s. dazu nachfolgend unter II.) der Fall sein dürfte – für das Jahr 2009 aufgrund der dort vorgenommenen Aufwandsbuchungen die Hinzurechnung eines höheren Betrags als der von der Betriebsprüfung bzw. dem FA dort angenommenen 71.814 € möglich gewesen wäre. Eine Saldierung zwischen den Jahren 2009 und 2012 ist nämlich nicht möglich. Ebensowenig ist im finanzgerichtlichen Verfahren eine Verböserung in Form einer Erhöhung der Hinzurechnung für das Jahr 2009 möglich. 65

II. Das FA hat demgegenüber zu Recht für das Jahr 2009 dem Gewinn der Klägerin den Betrag von 71.814 € hinzugerechnet. 66

67

Hierbei hat das FA aufgrund der für Kapitalgesellschaften geltenden steuerrechtlichen Regelungen nicht den Betriebsausgabenabzug durch eine Korrektur der bilanziellen Behandlung der streitigen Beträge als Aufwand versagt. Vielmehr hat es die streitigen Beträge als nicht abziehbare Betriebsausgaben beurteilt und dem Gewinn der Klägerin außerbilanziell hinzugerechnet. Dieses Vorgehen des FA ist im Ergebnis nicht zu beanstanden.

1. Nach der Rechtsprechung des BFH ist es bei Kapitalgesellschaften so, dass bei ihnen nach § 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sämtliche Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind und als Folge hieraus eine Kapitalgesellschaft zunächst in bilanzieller Hinsicht keine außerbetriebliche Sphäre hat. Sämtliche Vermögensmehrungen und –minderungen des Betriebsvermögens führen bei Kapitalgesellschaften daher in einem ersten Schritt zunächst in bilanzieller Hinsicht zu einem (bilanziellen) Ertrag und einem (bilanziellen) Aufwand (vgl. etwa Rengers in Blümich, § 8 KStG Rz. 60 ff., m.N. aus der Rechtsprechung des BFH). Aufwendungen, welche nicht betrieblich (s. § 4 Abs. 4 EStG), sondern im Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, können bei Kapitalgesellschaften jedoch in einem zweiten Schritt als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) zu beurteilen sein und sind dann nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen. 68

Zwar liegt – im Unterschied zu der im Rahmen der Einkommensteuer für den Betriebsausgabenabzug geltenden Regelung des § 4 Abs. 4 EStG – die objektive Feststellungslast dafür, dass bei einer Kapitalgesellschaft eine vGA vorliegt, nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich beim Finanzamt (vgl. etwa BFH-Urteil vom 22.9.2004 III R 9/03, BStBl II 2005, 160, unter II.3., m.w.N.; siehe auch Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz 495 ff., ebenfalls m.w.N.). Jedoch ist die Gesellschaft nach § 90 AO verpflichtet, an der Aufklärung des in Rede stehenden Sachverhalts mitzuwirken und die in ihrer Sphäre und ihrem Wissen liegenden Umstände darzulegen und ggf. nachzuweisen. Spricht der festgestellte Sachverhalt dafür, dass die Voraussetzungen einer vGA erfüllt sind, kann es danach Sache der Gesellschaft sein, dies durch ihr Vorbringen und entsprechende Nachweise zu widerlegen. Kommt die Gesellschaft dem nicht nach, reduziert sich die Ermittlungs- und Aufklärungspflicht des Finanzamts sowie auch des Gerichts und kann zudem dazu führen, dass aus dem Verhalten der Gesellschaft nachteilige Schlussfolgerungen in Bezug auf die in Rede stehenden tatsächlichen Umstände gezogen werden (vgl. etwa BFH-Urteil in BStBl II 2005, 160, unter II.3.; Gosch, 4. Aufl. 2020, § 8 KStG Rz 497 ff.; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 8 KStG Rz 384 ff., alle m.w.N.; s. zudem allg. auch BFH-Urteil vom 15.2.1989 X R 16/86, BStBl II 1989, 462, m.w.N.). 69

Eine vGA i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG liegt hierbei vor bei einer Vermögensminderung oder einer verhinderten Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (vgl. etwa Rengers in Blümich, § 8 KStG Rz. 235, m.N. aus der Rechtsprechung des BFH). Eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis mit der Folge einer vGA kann je nach den Umständen des Einzelfalls anzunehmen sein, wenn erhebliche Anhaltspunkte dafür bestehen, dass es sich bei den von einer Kapitalgesellschaft als Aufwand verbuchten Rechnungen tatsächlich um Scheinrechnungen handelt und ein tatsächlicher Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem in den Rechnungen ausgewiesenen Auftragnehmer nicht stattgefunden hat (vgl. zu solchen Konstellationen etwa FG Hamburg, Beschlüsse vom 28.2.2020 2 V 114/19, DStRE 2020, 1232 und vom 27.11.2019 2 K 111/17, DStRE 2020, 606). Es kann dann – wiederum je nach den 70

Umständen des Einzelfalls – Sache der Kapitalgesellschaft sein, bestehende erhebliche Anhaltspunkte der vorgenannten Art zu entkräften oder auch darzulegen und nachzuweisen, dass ein tatsächlicher Leistungsaustausch etwa mit einem anderen Auftragnehmer stattgefunden hat (vgl. hierzu ebenfalls etwa FG Hamburg in DStRE 2020, 1232 und in DStRE 2020, 606).

Vermögensminderungen, welche nach den o.g. Grundsätzen zunächst bilanziell zu einem Aufwand führen, können auch bei Kapitalgesellschaften des Weiteren nach § 160 AO als nicht abziehbare Betriebsausgaben zu beurteilen sein und als solche dem Gewinn außerbilanziell hinzuzurechnen sein. Nach § 160 AO sind Betriebsausgaben regelmäßig steuerlich nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzbehörde nicht nachkommt, den oder die Empfänger genau zu benennen. Handelt es sich bei dem (scheinbaren) Empfänger um eine Scheinfirma ohne tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit, welche die fragliche Leistung tatsächlich nicht selbst erbracht hat, sind als tatsächliche Empfänger von als Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen die hinter der Scheinfirma stehenden Personen oder die tatsächlichen Auftragnehmer zu benennen, an die die Gelder letztlich gelangt sind (vgl. zu einem solchen Fall etwa BFH, Beschluss vom 11.10.2013 III B 50/13, BFH/NV 2014, 289; s. auch etwa Krumm in Tipke/Kruse, § 160 AO Rz. 22). 71

Auf der Ebene der Kapitalgesellschaft ist es hierbei ohne Bedeutung, ob eine außerbilanzielle Hinzurechnung auf einer vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG oder auf einer nicht abziehbaren Betriebsausgabe nach § 160 AO beruht. Als Folge ergibt sich in beiden Fällen eine entsprechende Gewinnerhöhung. Unterschiedliche Auswirkungen ergeben sich nur auf der Ebene des Gesellschafters (während eine vGA beim Gesellschafter nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu Einkünften aus Kapitalvermögen führt, ist das bei nach § 160 AO nicht abziehbaren Betriebsausgaben nicht der Fall). 72

2. Ausgehend hiervon liegt im Streitfall eine vGA in Höhe des für das Jahr 2009 streitigen Betrags von 71.814 € vor, wodurch für dieses Jahr eine entsprechende Gewinnerhöhung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorzunehmen war. Aus diesem Grund ist die von der Betriebsprüfung bzw. in der Folge vom FA in dieser Höhe für 2009 vorgenommene Gewinnhinzurechnung im Ergebnis gerechtfertigt, auch wenn diese nicht von einer vGA, sondern von nicht abziehbaren Betriebsausgaben ausgegangen sind. 73

Auf der Grundlage des vorliegenden Strafurteils des Amtsgerichts … vom 26.6.2013 gegen Frau C geht der Senat davon aus, dass die Firma C jedenfalls in dem dort benannten und für den Streitfall relevanten Zeitraum von März 2009 bis Dezember 2009 eine Scheinfirma oder Strohmannfirma war, welche abgesehen von dem von ihr betriebenen „Rechnungsverkauf“ keinen eigenen tatsächlichen Geschäftsbetrieb hatte. Daher geht der Senat des Weiteren davon aus, dass die Firma C bzw. die auf den Rechnungen als Inhaberin der Firma ausgewiesene Frau C die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen jedenfalls nicht selbst erbracht hat. Das Amtsgericht … hat seine Feststellungen zum Sachverhalt ausweislich des Urteils aufgrund eines Geständnisses von Frau C und den Bekundungen eines Zeugen getroffen. Des Weiteren sind dort Einzelheiten zu den näheren Umständen und zum Ablauf beim „Rechnungsverkauf“ ausgeführt. Die Adresse der Firma sei eine bloße Briefkastenadresse gewesen und diese habe über kein Anlagevermögen für den Betrieb eines Bauunternehmens verfügt. Frau C sei den eigentlichen Betreibern der Strohmannfirma vollständig weisungsgebunden gewesen und habe diese Weisungen auch befolgt. Die Hinterleute hätten Kontakt zu den „Kolonnenschiebern“ gehalten und Geld- und Zahlungsabwicklungen und die Büroarbeit organisiert. Frau C habe Verträge und Urkunden 74

unterschrieben, Blankoquittungen ausgestellt und die Gelder in bar bei den Banken abgehoben, allerdings jeweils in Begleitung der anderen Beteiligten.

Der Senat hält die im Strafurteil getroffenen o.g. Feststellungen für überzeugend und macht sie sich zu Eigen. Die Klägerin hat keine hinreichend substantiierten und durchgreifenden Einwendungen gegen die vorgenannten in dem Strafurteil getroffenen Feststellungen erhoben. So genügt hierfür nicht, dass die Klägerin ohne weitere Ausführungen oder Erläuterungen behauptet, die Firma C habe (entgegen den Feststellungen im Strafurteil) eigene Geschäftsräume in … gehabt. Des Weiteren hat die Klägerin vorgebracht, sie habe sich von der Firma C Unbedenklichkeitsbescheinigungen der Krankenkasse, der Berufsgenossenschaft und des Finanzamts sowie die Freistellungsbescheinigung des Finanzamts, die Gewerbeanmeldung, den Nachweis über eine Haftpflichtversicherung, die Handwerkskarte und den Nachweis der Bundesagentur für Arbeit über eine Betriebsnummer vorlegen lassen. Auch das genügt jedoch nicht, um die im Strafurteil getroffenen Feststellungen zu entkräften, dass die Firma als Scheinfirma oder Strohmannfirma keine eigene Geschäftstätigkeit ausgeübt hat. Scheinfirmen oder Strohmannfirmen werden von den jeweiligen Hinterleuten typischerweise nach außen hin mit den erforderlichen Urkunden und Nachweisen ausgestattet. Dient die Scheinfirma oder Strohmannfirma auch der Einschaltung der auch im Strafurteil genannten „Kolonnenschieber“, sind die eingesetzten Arbeitskräfte teilweise auch bei der Scheinfirma oder Strohmannfirma angemeldet (s. auch die dem Schreiben des Polizeipräsidiums … vom 6.8.2014 beiliegende „Systembeschreibung“). Diese Umstände ändern aber nichts daran, dass es sich um eine „vorgeschobene“ Scheinfirma oder Strohmannfirma handelt, welche selbst keine Leistungen erbringt, sondern allenfalls – im Falle der vorgenannten „Kolonnenschieber“ – von anderen erbrachte Leistungen „verdeckt“. 75

Auf der Grundlage, dass die Firma C eine Scheinfirma oder Strohmannfirma der o.g. Art war, bestehen im Wesentlichen die folgenden Möglichkeiten, welcher Sachverhalt den in Rede stehenden Rechnungen tatsächlich zugrunde lag: Zum einen ist es möglich, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen auf den Baustellen tatsächlich erbracht wurden, jedoch unter Einschaltung von „Kolonnenschiebern“, welche mit den ihnen weisungsgebundenen Arbeitskräften die Arbeiten erbracht haben bzw. die Arbeiter der Klägerin zur Verfügung gestellt haben. Des Weiteren ist es möglich, dass die Rechnungen „Abdeckrechnungen“ für die Klägerin waren, welche von den Hinterleuten der Firma C den um deren „Gebühr“ gekürzten Rechnungsbetrag zurückerhielt, damit sie selbst die Arbeiten mit (ganz oder zum Teil) schwarz bezahlten eigenen Arbeitskräften erbringen und über die Abdeckrechnungen die Aufwendungen gleichwohl in die eigene Buchführung einführen konnte. Es ist jedoch in gleicher Weise möglich, dass es sich um „Abdeckrechnungen“ handelte, bei denen die Klägerin von den Hinterleuten der Firma C den gekürzten Rechnungsbetrag zurückerhielt, jedoch diesen nicht für betriebliche Zwecke verwendete. Auch das ist einer der möglichen typischen Sachverhalte im Zusammenhang mit dem Auftreten von Scheinfirmen oder Strohmannfirmen (s. auch hierzu die dem Schreiben des Polizeipräsidiums … vom 6.8.2014 beiliegende „Systembeschreibung“). 76

Angesichts dieser Sachlage wäre es Sache der Klägerin gewesen bzw. hätte es ihr im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht oblegen, darzulegen und ggf. Unterlagen dazu einzureichen, welche eine weitere Sachaufklärung und Prüfung dazu erlaubt hätten, ob den in Rede stehenden Rechnungen tatsächlich erbrachte oder ausgeführte Leistungen zugrunde lagen, sei es solche, die unter Einschaltung von „Kolonnenschiebern“ erbracht bzw. ausgeführt wurden, sei es solche, die die Klägerin selbst unter Einsatz eigener (ganz oder zum Teil) schwarz bezahlter Arbeitskräfte erbracht bzw. ausgeführt hat. Beide möglichen Sachverhalte würden dazu führen, dass (je nach tatsächlich angefallenem Aufwand ganz oder teilweise) 77

eine entsprechende betriebliche Veranlassung und keine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis vorgelegen hätte. Dieser Mitwirkungspflicht ist die Klägerin jedoch nicht nachgekommen. Anhand der vorliegenden Unterlagen und sonstigen Umstände steht lediglich fest, dass – anders als in den Rechnungen ausgewiesen – die Firma C bzw. deren Inhaberin Frau C die dort ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht haben. Wie der tatsächliche Geschehensablauf im Übrigen war, ist dagegen für das Gericht nicht ersichtlich.

Die Klägerin hätte ihrer Mitwirkungspflicht etwa dadurch nachkommen können, dass sie aussagekräftigere Unterlagen über die erbrachten Leistungen erstellt hätte, welche sie nunmehr hätte vorlegen können (etwa die vom FA angeführten Listen der eingesetzten Arbeitskräfte oder Zwischen- und Endabnahmeprotokolle unter Ausweis der hierbei tatsächlich handelnden Personen). Zwar trifft es zu, dass – wie die Klägerin geltend macht – keine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung und zum Vorhalten solcher Unterlagen besteht. Jedoch war der Klägerin eine entsprechende Beweisvorsorge zumutbar, weil nur so eine Überprüfungsmöglichkeit für die von ihr geltend gemachten Aufwendungen besteht. Die von der Klägerin zu den Aufträgen eingereichten Unterlagen genügen diesbezüglich nicht. Es handelt sich um Unterlagen, in denen auf der Grundlage der im Strafurteil getroffenen Feststellungen fälschlicherweise die Firma C als Leistungserbringerin aufgeführt ist. Des Weiteren ist in diesen Unterlagen ausschließlich Frau C als hierbei handelnde Person genannt, obwohl diese auf der Grundlage der im Strafurteil getroffenen Feststellungen lediglich als Strohfrau agiert hat. Auch weitere konkrete Umstände zu den tatsächlich erbrachten Leistungen gehen aus den Unterlagen nicht hervor. 78

Jedenfalls wäre es der Klägerin aber nunmehr möglich und zumutbar gewesen, diejenigen Personen im Einzelnen zu benennen, welche auf der Seite der Firma C ihr gegenüber tätig geworden sind. Für den Fall, dass die Leistungen unter Einschaltung von „Kolonnenschiebern“ erbracht worden sein sollten, hätte die Klägerin daher diese sowie die Hinterleute der Firma C benennen können. Angesichts der im Strafurteil getroffenen Feststellungen geht der Senat auch davon aus, dass die Klägerin für diesen Fall tatsächlich mit solchen weiteren Personen und nicht etwa nur mit der als Strohfrau agierenden Frau C zu tun hatte. Das Vorbringen des Geschäftsführers der Klägerin in der mündlichen Verhandlung, er habe die Verträge mit Frau C persönlich abgeschlossen und wisse nicht mehr, ob dort noch weitere Personen anwesend gewesen seien, genügt nach Auffassung des Senats angesichts dessen nicht. Gleiches gilt für sein Vorbringen, auf der Baustelle habe der Bauleiter lediglich Kontakt zu den Bauarbeitern gehabt, welche die Firma C geschickt habe. Der Senat geht angesichts der im Strafurteil getroffenen Feststellungen davon aus, dass für den Fall der Erbringung der Leistungen durch „Kolonnenschieber“ der Geschäftsführer der Klägerin abgesehen von Frau C als Strohfrau mit weiteren als Leitungspersonen agierenden Personen Kontakt gehabt haben musste, und des Weiteren, dass ihm das in diesem Fall auch noch erinnerlich wäre. 79

Des Weiteren hat die Klägerin selbst vorgebracht, sie habe die erbrachten Arbeiten überwacht und hierbei auch diverse Gewährleistungsrechte wahrgenommen. Die Klägerin hätte daher auch diejenigen (evtl. weiteren) Personen benennen können, mit denen sie bei dieser Überwachung und vor allem bei der von ihr vorgetragenen Wahrnehmung von Gewährleistungsrechten zu tun hatte. Dass der Geschäftsführer der Klägerin in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, Gewährleistungen seien mit dem Polier abgesprochen worden, der dann dazu gekommen sei, genügt hierzu nach Auffassung des Senats nicht. Der Klägerin war es nach Auffassung des Senats im Rahmen einer entsprechenden Beweisvorsorge zumutbar, sich in die Lage zu versetzen, über die Person der als Strohfrau handelnden Frau C hinaus weitere konkrete Personen zu benennen, welche 80

seinerzeit tätig geworden sind. Auch wäre ihr eine konkrete Beschreibung zumutbar gewesen, wann und welche Gewährleistungen von ihr für welche erbrachten Bauarbeiten geltend gemacht wurden und mit wem sie hierbei verhandelt hat.

Für den Fall, dass es sich bei den Rechnungen demgegenüber um „Abdeckrechnungen“ unter Einsatz eigener Arbeitskräfte der Klägerin gehandelt haben sollte, hätte die Klägerin die von ihr eingesetzten eigenen Arbeitskräfte benennen können und so einen solchen von den Rechnungen „abgedeckten“ Sachverhalt offen legen können bzw. müssen. 81

Nur bei entsprechenden weiteren Darlegungen und ggf. Vorlage entsprechender Unterlagen durch die Klägerin, welche dieser nach Auffassung des Senats aufgrund der ihr obliegenden Mitwirkungspflicht oblagen, wäre das FA bzw. das Gericht in die Lage versetzt worden, den möglichen tatsächlichen Sachverhalten weiter nachzugehen und zu überprüfen, ob tatsächlich eine betriebliche Veranlassung oder eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis vorgelegen hat. Nach dem bisherigen Vorbringen und Verhalten der Klägerin handelt es sich diesbezüglich lediglich um Behauptungen, die einer weiteren Sachverhaltserforschung und Überprüfung durch das FA bzw. das Gericht vollständig entzogen sind. 82

Auch aus den im Jahresabschluss der Klägerin für 2009 ausgewiesenen Erlösen und Aufwandspositionen folgt nicht etwa, dass die in Rede stehenden Gelder mit hoher Wahrscheinlichkeit betrieblich verwendet wurden. Es erscheint nicht weniger plausibel, dass die Klägerin die von ihr ausgewiesenen Erlöse mit einem entsprechend verminderten Aufwand erzielt haben kann. 83

Aufgrund dieser nicht von der Klägerin aufgeklärten Unklarheiten hält der Senat es für gerechtfertigt, die für diese nachteilige Schlussfolgerung zu ziehen, dass es sich bei den Rechnungen um „Abdeckrechnungen“ handelte, bei denen die Klägerin einen Rückfluss erhielt, diesen jedoch nicht für betriebliche Zwecke verwendete. Es ist daher der Schluss auf das Vorliegen von entsprechenden vGA gerechtfertigt. 84

Die Klägerin macht geltend, sie habe nicht erkennen können und auch tatsächlich nicht erkannt, dass es sich bei der Firma C um eine Scheinfirma oder Strohmannfirma gehandelt hat. Es seien Arbeitskräfte auf den Baustellen erschienen und sie sei davon ausgegangen, dass die Firma C die Arbeiten mit diesen Arbeitskräften erbringe. Der Senat hält es angesichts der o.g. im Strafurteil des Amtsgerichts … getroffenen Feststellungen aber nicht für möglich, dass auch in dem Fall, dass die Leistungen durch Einschaltung von „Kolonnenschiebern“ erbracht worden sein sollten, der Klägerin die tatsächlichen Umstände verborgen geblieben sind. Bei den von „Kolonnenschiebern“ eingesetzten Arbeitskräften handelt es sich um diesen gegenüber weisungsgebundene Arbeitskräfte, deren Einsatz daher auch diese organisieren. Die Klägerin muss angesichts dessen jedenfalls mit den „Kolonnenschiebern“ zu tun gehabt haben. In jedem Fall und unabhängig davon, in welchem Umfang sie den tatsächlich Sachverhalt „durchschaut“ hat, dass die Firma C eine Scheinfirma oder Strohmannfirma war, war es aber zunächst einmal Sache der Klägerin, ihrer o.g. Mitwirkungspflicht nachzukommen und entweder aussagekräftige Unterlagen vorzulegen oder vor allem diejenigen Personen im Einzelnen zu benennen, welche ihr gegenüber im Zusammenhang mit der Erbringung der Leistungen tätig geworden sind (etwa die für sie „unerkannt“ als „Kolonnenschieber“ auftretenden Personen oder auch diejenigen Personen, mit denen sie bei der Wahrnehmung der Gewährleistungsrechte zu tun hatte). Nur so könnte das vorgenannte Vorbringen der Klägerin überprüft werden. 85

Die Betriebsprüfung bzw. in der Folge das FA haben für das Jahr 2009 eine Hinzurechnung i.H.v. 71.814 € vorgenommen, obwohl die Klägerin für das Jahr 2009 die gesamten sich aus 86

den Rechnungen ergebenden bzw. darauf gezahlten Beträge von 82.527 € als Aufwand verbucht hat (s. zu dem insoweit vom Senat zugrunde gelegten Sachverhalt oben unter I.). Dass die Betriebsprüfung bzw. das FA nicht die gesamten in 2009 als Aufwand verbuchten Beträge berücksichtigt hat, ändert nichts daran, dass die Hinzurechnung jedenfalls in Höhe des für 2009 streitigen Betrag von 71.814 € gerechtfertigt ist.

3. Es kann dahinstehen, ob die streitigen Beträge außerdem nach § 160 AO als nicht abziehbare Betriebsausgaben zu beurteilen sind und die vom FA vorgenommene Gewinnerhöhung auch auf dieser Rechtsgrundlage gerechtfertigt ist, weil nach den vorstehenden Ausführungen die Firma G eine Scheinfirma war, welche die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen jedenfalls nicht selbst erbracht hat, und die Klägerin aus diesem Grund nicht – wie nach § 160 AO aber erforderlich – die tatsächlichen Empfänger der Gelder benannt hat. 87

III. Dem FA stand auch verfahrensrechtlich die erforderliche Änderungsbefugnis zum Erlass der angefochtenen Änderungsbescheide zu. Für den Körperschaftsteuerbescheid 2009 hat das FA sich zu Recht auf die Änderungsvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO berufen. Der Sachverhalt, welcher sich aus den Ausführungen unter II. ergibt, stellte für das FA nachträglich bekannt gewordene Tatsachen dar. Für den Gewerbesteuermessbescheid 2009 ergab sich die Änderungsbefugnis dann, wie ebenfalls vom FA angenommen, aus § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG. 88

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Es liegt kein Fall des § 137 FGO vor, auch wenn die Klägerin die tatsächlichen Umstände zu den von ihr vorgenommenen Buchungen erst im Klageverfahren dargelegt und erläutert hat und dieses Vorbringen zu ihrem teilweisen Obsiegen hinsichtlich der Gewinnhinzurechnung für 2012 i.H.v. 12.096 € geführt hat. Da das FA gleichwohl beantragt hat, die Klage insgesamt abzuweisen, ist der Umstand des Vorbringens erst im Klageverfahren nicht kausal dafür geworden, dass es zum vorliegenden Klageverfahren gekommen ist und die entsprechenden Kosten angefallen sind (zu diesem Erfordernis für die Regelung des § 137 FGO vgl. etwa Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 137 FGO Rz 4, m.w.N.). 89

V. Die Revision war nicht zuzulassen. Weder hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder eine Sicherung der einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 90

xxx xxx xxx 91

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE