

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch Vertreter gem. § 81 BAO Vertreter, über die Beschwerde vom 14.02.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 09.01.2013, betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007, 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelte es sich um ein in der Baubranche seit dem Jahr 2007 tätiges Unternehmen. Die Bf. war in der Rechtsform einer KG tätig. Komplementär und persönlich haftender Gesellschafter mit Anteilen von 90% (2007) und 99% (2008 und 2009) war Herr Gesellschafter.

Aufgrund einer Kontrollmitteilung wurde der Behörde bekannt, dass die Bf. Geschäftsbeziehungen zu einer F.S. GmbH hatte. Bei dieser Firma war festgestellt worden, dass sie Scheinrechnungen in Millionenhöhe ohne tatsächliche Leistungserbringung an zahlreiche "Auftraggeber" gegen Provision verkauft hatte. In den Buchhaltungsunterlagen der Bf. fanden sich diesbezügliche Eingangsrechnungen die das Jahr 2010 betrafen.

Infolge dieser Kontrollmitteilung wurde u.a. für die Jahre 2007 bis 2009 hinsichtlich Umsatzsteuer und Einheitliche Gewinnfeststellung eine Außenprüfung (AP) bei der

Bf. durchgeführt und wurden Feststellungen getroffen, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens und neuen Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO führten. Insbesondere betrafen die dem Bericht zur AP zu entnehmenden Feststellungen die Schätzung des Fremdleistungsaufwandes aus verbuchten Aufwendungen für Sublieferanten und daraus folgend die Änderung der jährlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bf.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der AP und erließ die entsprechenden Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2009 mit Datum 9. Jänner 2013.

Dem Bericht der AP vom 7.1.2013 war u.a. zur Buchführung zu entnehmen, dass aus der vorgelegten elektronischen Buchführung keine Buchungsjournaldaten mit Buchungstag ermittelbar waren.

Der überwiegende Anteil der Zahlungen an Subfirmen sei über ein Spesenkonto "Konto" verbucht worden. Es sei keine Kassa geführt worden, in der die täglichen Einnahmen und Ausgaben den Bargeldverkehr betreffend erfasst worden wären. Es sei verabsäumt worden die laufenden Bankabhebungen im Jahr 2009 laufend zu verbuchen; es sei pro Monat jeweils nur eine Sammelbuchung erfasst worden.

Die Vorgehensweise habe nicht den Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Buchführung entsprochen.

Die AP überprüfte insbesondere den durch die Bf. verbuchten Aufwand an Fremdleistungen für die Jahre 2007 bis 2009 und hielt die dazu getroffenen Feststellungen in ihrem Bericht fest.

Die betreffenden Fremdleistungen in diesem Zeitraum resultierten aus Rechnungen für Leistungen von sieben verschiedenen Subunternehmen.

Es handelte sich dabei:

im Jahr 2007 um die Firmen **Nr.1 (in der Folge-idF Nr. 1) und Nr.2 (idF Nr. 2);**

im Jahr 2008 um die Firmen Nr. 2 und **Nr.3 (idF Nr. 3) und Nr.4 (idF Nr. 4);**

im Jahr 2009 um die Firmen **Nr.5 (idF Nr. 5) und Nr. 4 und Nr.6 (idF Nr. 6) und Nr.7 (idF Nr. 7).**

Zu den einzelnen Firmen hielt die AP im Bericht u.a. fest:

Nr. 1 - Die verbuchten Rechnungen betrugen insgesamt Euro 438.682,34 und betrafen den Zeitraum zwischen 8/2007 und 12/2007.

Erhebungen der Behörde hätten ergeben, dass für die Firma am angegebenen Firmensitz kein Mietvertrag bestanden habe und dort auch keine Tätigkeit ausgeübt worden sei.

Der Geschäftsführer war an der angegebenen Wohnadresse nicht bekannt und verfügte dort über keinen Mietvertrag. Die Zahlungen an diese Firma seien nicht nachvollziehbar gewesen.

Am tt.mm.2008 wurde der Konkurs eröffnet; am tt.mm.2009 wurde die Firma im Firmenbuch gelöscht.

Nr. 2 - Die verbuchten Rechnungen betrugen im Jahr 2007 Euro 212.477,44 und betrafen die Zeiträume 11 und 12/2007. Sie betrugen im Jahr 2008 Euro 55.699,07 und betrafen die Zeiträume 4 und 5/2008.

An der Firmenadresse laut Firmenbuch hätte sich ein geschlossenes Gassenlokal ohne Firmenschild befunden.

Der für 2007 eingetragene Geschäftsführer war polizeilich nie in Österreich gemeldet. Der spätere Geschäftsführer sei an der Firmenadresse bis April 2009 gemeldet gewesen.

Nr. 3 - Die verbuchten Rechnungen betrugen im Jahr 2008 insgesamt Euro 431.387,35 und betrafen den Zeitraum zwischen 10 und 12/2008.

Der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer war in Österreich nie polizeilich gemeldet. Die Unterfertigung der Zahlungsbestätigungen hätte nicht mit der im Firmenbuch eingetragenen Musterzeichnung übereingestimmt. Der für die im Firmenbuch genannte Betriebsadresse geschlossene Mietvertrag habe am 31.12.2006 geendet. Eine Sitzverlegung sei weder im Firmenbuch noch bei der Behörde angezeigt worden. Die UID-Nummer sei mit 8.11.2008 begrenzt worden. Nach Konkurseröffnung am 6.3.2010 sei die Firma in der Folge aufgelöst worden.

Die Firma sei an der Rechnungsadresse nicht existent gewesen und seien die Zahlungen nicht nachvollziehbar gewesen.

Nr. 4 - Die verbuchten Rechnungen betrugen im Jahr 2008 Euro 356.809 und betrafen den Zeitraum zwischen 5 und 12/2008. Im Jahr 2009 betrugen sie Euro 227.765,40 und betrafen den Zeitraum zwischen 1 und 6/2009.

Die Behörde fand in den Unterlagen der Bf. zur genannten Firma Blankorechnungspapier vor. Dazu befragt gab der Gesellschafter Herr Gesellschafter an, dass er dieses Papier von der Firma so erhalten hätte.

Die im Firmenbuch eingetragenen bzw. vorgeschobenen Geschäftsführer der Firma seien im April 2011 wegen der Ausstellung von Scheinrechnungen angezeigt worden und liege ein Geständnis des tatsächlichen Machthabers vor, dass Scheinrechnungen erstellt worden seien.

Nr. 5 - Die verbuchten Rechnungen betrugen im Jahr 2009 insgesamt Euro 262.769,97 und betrafen den Zeitraum zwischen 6.8. und 22.8.2009. Der am 14.7.2009 als Geschäftsführer eingesetzte slowakische Staatsbürger war am tt.8.2009 in der Slowakei verstorben.

Seitens der Behörde wurde zu dieser Firma festgestellt, dass es sich um eine reine Scheinfirma handelte. Der Gesellschafter der Bf. habe niederschriftlich angegeben, dass er, wie auch bei anderen Subfirmen, an den Geschäftsführer laut Firmenbuch zahlte oder nach telefonischer Anweisung auch an eine andere genannte Person. Die Behörde stellte sich die Frage, wie eine Zahlung bzw. eine Anweisung zur Zahlung hätte erfolgen können, da doch der Geschäftsführer verstorben war.

Nr. 6 - Die verbuchten Rechnungen betrugen im Jahr 2009 insgesamt Euro 498.011,40 und betrafen den Zeitraum zwischen 10 und 12/2009. Sämtliche Rechnungen seien im November 2009 erstellt worden und sei das Rechnungsdatum teilweise vor dem

angegebenen Leistungszeitraum gelegen. Das Gassenlokal der Firma sei seit mindestens Anfang 2010 geschlossen und sei die Post von der Firma nicht mehr behoben worden. Ein Insolvenzverfahren sei laut Beschluss des Gerichtes vom 5.8.2010 mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden.

Nr. 7 - Im Jahr 2009 sei mittels Buchungsbeleg ein Betrag von Euro 133.523,99 auf dem Konto Fremdleistungsaufwand und "sonstige Verbindlichkeiten" verbucht worden. Im Jahr 2010 sei dieser Betrag über das Konto "Spesenkassa" wieder ausgebucht worden. Vorgelegte Ausgangsrechnungen hätten nicht mit den verbuchten Beträgen übereingestimmt. Es hätte weder die tatsächliche Bezahlung noch deren Zeitpunkt nachvollzogen werden können. Es hätte nicht überprüft werden können, ob den verbuchten Beträgen tatsächlich Leistungen gegenstanden.

Allgemein hielt die AP zu den Fremdleistungen fest, dass alle Fremdfirmen insolvent geworden seien und zwar nachdem sie die angeblichen Zahlungen erhalten hatten. Dies stünde bei realen Geschäften nicht im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens. Die vorgelegten Vereinbarungen und Arbeitsaufträge seien stets deckungsgleich und die Preise im Zeitraum 2007 bis 2011 unverändert gewesen.

Die Tatsache, dass die Rechnungen bar bezahlt worden seien, obwohl auf den Rechnungen Bankverbindungen angegeben waren, sei ein weiteres Indiz für das Vorliegen von Scheinrechnungen. Es entspreche nicht den Gepflogenheiten, dass hohe Geldbeträge zunächst von der Bank behoben werden um Barzahlungen durchzuführen, wenn eine Banküberweisung möglich gewesen wäre.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen seien hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuld unvollständig gewesen, sodass Feststellungen hinsichtlich des Zeitpunkts der Erfassung der Eingangsrechnungen in der Buchhaltung für die Abgabenbehörde unmöglich gewesen seien. Die AP habe bei der Prüfung der Unterlagen insofern eine Systematik erkannt, als Rechnungen der Subfirmen erst Monate nach dem angeführten Rechnungsdatum in der Buchhaltung erfasst worden seien. Die Firmen wären zu diesem Zeitpunkt bereits insolvent bzw. nicht mehr auffindbar gewesen, sodass der Behörde jegliche zeitnahe Kontrolle verunmöglicht worden sei. Die Bf. habe sich überwiegend solcher Firmen bedient die in das Erscheinungsbild einer typischen "Betrugsfirma" passten.

Es sei dem Gesellschafter während der AP mehrmals Gelegenheit geboten worden, prüfungsrelevante Unterlagen als Beweismittel beizubringen. Die Bf. habe nicht nachweisen können, dass die Arbeiter für die jeweilige Subfirma tätig gewesen seien. Es habe keinen Nachweis darüber gegeben, dass die Personen, die die Rechnungsbeträge kassiert hatten, auch dazu berechtigt gewesen seien. Bautagebücher und andere Aufzeichnungen über Baustellenkontrollen sowie Aufzeichnungen über Materialbestellungen habe es nicht gegeben. Die Bestellungen seien telefonisch erfolgt. Auf den Materialrechnungen sei die Baustelle vermerkt worden. Bis zum Prüfungsabschluss habe die Bf. keine Nachweise über die tatsächliche Leistungserbringung der Subunternehmer vorgelegt.

Die laut Bericht der AP nicht anerkannten Fremdleistungen der Subunternehmer betrugen insgesamt Euro:

Subunternehmen	2007	2008	2009
Nr. 1	438.682,34		
Nr. 2	212.477,44		
Nr. 2		55.699,07	
Nr. 3		431.387,35	
Nr. 4		356.809,00	
Nr. 4			227.765,40
Nr. 5			262.769,97
Nr. 6			498.011,40
Nr. 7			133.523,99
Gesamt	651.159,78	843.895,42	1.122.070,76

Die AP hielt jedoch fest, dass die Bf. die ihrerseits verrechneten Leistungen an ihre Auftraggeber erbracht hatte.

Der Nachweis, dass diese Leistungen durch die angeführten Subfirmen erbracht worden seien, sei jedoch nicht erbracht worden. Es werde daher im Schätzungswege nur ein Teil der gebuchten Fremdleistungen als Aufwand anerkannt.

Mangels Unterlagen und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberabgabe etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmache und Schwarzarbeiter keine Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten erhielten, werde der Aufwand iHv 50% der nicht anerkannten Fremdleistungsbeträge geschätzt.

Es seien daher bei der Gewinnermittlung für die Jahre 2007 bis 2009 nur 50% des jährlich verbuchten Fremdleistungsaufwands als Betriebsausgaben der Bf. berücksichtigt worden, d.h.:

2007: 325.579,89

2008: 421.947,71

2009: 561.035,38.

Gegen die in Folge der AP ergangenen Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007, 2008 und 2009 vom 9.1.2013 wurde durch die steuerliche Vertretung der Bf. mit Schreiben vom 14.2.2013 rechtzeitig das **Rechtsmittel der Berufung** erhoben.

in der Begründung wurde u.a. ausgeführt, dass die Bf. seit vielen Jahren in der Gastronomie tätig gewesen sei. Aufgrund des nachlassenden Geschäftsganges habe sich der persönlich haftende Gesellschafter Herr Gesellschafter im Jahr 2007 entschieden ins Baugeschäft einzusteigen. Der Gesellschafter hatte Vorkenntnisse in der Baubranche, jedoch nicht die erforderliche Ausbildung um alle Tätigkeiten selbst auszuüben. Er habe daher Herrn Ingenieur als gewerberechtlichen Geschäftsführer angestellt.

Nach den ersten Aufträgen habe sich das Geschäft positiv entwickelt, sodass die Aufträge nicht mehr durch eigene Dienstnehmer der Bf. hätte bewältigt werden können. Der Gesellschafter der Bf. habe sich daher entschlossen Subunternehmer zu beschäftigen. Er habe vor oder bei Auftragserteilung an die Subunternehmer Unterlagen verlangt, die zu diesem Zeitpunkt ausreichend gewesen seien, um die Unternehmensexistenz der Subunternehmer glaubhaft zu dokumentieren. Dies seien Firmenbuchauszüge, Gewerbeberechtigungen, Sozialversicherungsnummern, Geschäftsadressen, UID-Nummern, Unbedenklichkeitsbescheinigungen der Finanzämter, HFU-Listen, GKK, BUAK gewesen. Es seien auch die Daten der Geschäftsführer oder Kontaktpersonen der Subunternehmer festgehalten worden.

Aufgrund der Ausgangsrechnungen der Bf. sei eindeutig feststellbar, welche Baustellen für welche Auftraggeber in welchem Leistungszeitraum durchgeführt wurden. Die Arbeiter auf den Baustellen seien von verantwortlichen Polieren dahingehend überprüft worden, ob Anmeldungen bei der GKK vorlagen.

Im Rechtsmittel wurde nur die Feststellungen der AP bezüglich der nicht anerkannten Fremdleistungen in den geprüften Jahren in Beschwerde gezogen.

Es wurde im Rechtsmittel argumentiert, dass die Bf. nicht über die gleichen Informationen wie die Finanzämter und Krankenkasse verfügt habe. Zum Großteil seien bei Auftragsvergabe Unbedenklichkeitsbescheinigungen sowie HFU-Listen der Krankenkassen vorgelegen. Die Tatsache, dass im Prüfungszeitraum nahezu keine Preiserhöhungen oder -Anpassungen bei der Beauftragung der Subfirmen durchgeführt worden sei, spreche für die Konkurrenz und den Preisdruck in der Baubranche. Trotzdem seien nicht alle Fremdfirmen insolvent geworden und seien auch sehr viele Rechnungen an die Fremdfirmen mittels Banküberweisung bezahlt worden.

Von den seitens der AP nicht anerkannten Rechnungen seien mittels Banküberweisung im Jahr 2007 an die Firma Nr. 2 Beträge iHv Euro 76.000,73 und an die Firma Nr. 1 Beträge iHv Euro 15.523,00 bezahlt worden.

Im Jahr 2008 seien die gesamten verrechneten Leistungen der Firma Nr. 4 iHv Euro 356.809,00 mittels Banküberweisung bezahlt worden.

Teile der Leistungen der Firma Nr. 2 iHv Euro 25.555,10 seien ebenfalls überwiesen worden. Die gesamten verrechneten Leistungen der Firma Nr. 3 iHv Euro 431.387,35 seien über "Spesenkasse" bezahlt worden.

Im Jahr 2009 seien Teile der verrechneten Leistungen der Firma Nr. 6 und zwar iHv Euro 87.304,96 und der Firma Nr. 4 iHv Euro 158.240,00 überwiesen worden. Die gesamten

verrechneten Leistungen der Firma Nr. 5 iHv Euro 262.769,97 seien über "Spesenkasse" bezahlt worden.

Die Leistungen der Firma Nr. 7 seien erst 2010 fakturiert und auch bezahlt worden. Sie hätten Leistungszeiträume im November und Dezember 2009 betroffen. Die Baustellen und die verrechneten Leistungen seien im Detail in den Rechnungen angeführt.

Für die Bf. sei daher die Feststellung der AP, dass sämtliche Rechnungen bar bezahlt worden wären, nicht nachvollziehbar.

Es sei in der Baubranche üblich Rechnungen bar zu bezahlen. Dies lasse sich durch die oft angespannte Liquidität in der Branche erklären. Der Auftragnehmer verfüge bei Barzahlung sofort über Geld während er bei Banküberweisung zumindest mehrere Tage, wenn nicht Wochen darauf warten müsse.

Für die Bareinnahmen in den Kaffeehäusern habe die Bf. ein Kassabuch geführt. Im Baubereich seien die Leistungen der Bf. mit Ausgangsrechnungen fakturiert und von den Auftraggebern mit Banküberweisung bezahlt worden. Somit sei unter Beachtung der Barbewegungs-Verordnung für diesen Bereich kein Kassabuch geführt worden. Es sei jedoch dem Erfordernis der Einzelaufzeichnung durch die Verbuchung (Belegkreise Eingangsrechnung und Spesenkasse) Rechnung getragen worden.

Die Feststellung der AP, dass Rechnungen von Subfirmen erst Monate nach dem angeführten Rechnungsdatum in der Buchhaltung erfasst worden seien und damit der Behörde jegliche zeitnahe Kontrolle verunmöglicht worden sei, sei nicht nachvollziehbar, da die einzelnen Rechnungen periodengerecht erfasst und gebucht worden seien. Dies ergebe sich aus den Buchungsjournalen.

Die Behauptung, alle nicht anerkannten Rechnungen der Subfirmen seien ausschließlich Scheinrechnungen sei nicht nachvollziehbar, da die meisten Firmen längere Zeit existiert hätten und von den Finanzämtern UID-Nummern erteilt bekommen hätten. Sie seien auf den HFU-Listen der GKK erfasst gewesen und hätte die Bf. die auf den Baustellen erbrachten Leistungen in den Ausgangsrechnungen im Detail erfasst und verrechnet. Ohne die Beschäftigung von Subfirmen wären die Umsätze der Bf. in den geprüften Jahren nicht möglich gewesen.

Die Behauptung die Leistungen in Höhe der nicht anerkannten Rechnungen der Subfirmen seien durch Schwarzarbeiter erbracht worden und die daraus folgende Kürzung der Fremdleistungen um 50% sei durch nichts zu belegen.

Es werde daher beantragt, die seitens der AP nicht anerkannten Fremdleistungen im Prüfungszeitraum in der gesamten bisher verbuchten Höhe anzuerkennen.

In der **Stellungnahme der AP vom 5.7.2013** wurde u.a. Bezug auf die Angaben des Gesellschafters der Bf. genommen, die dieser bei einer Einvernahme am 17.10.2012 als Verdächtiger gegenüber der Behörde über die Geschäftsabläufe gemacht hatte.

Der Gesellschafter gab dabei u.a. an, dass

"er eine UID-Nummer nie selbst abgefragt hat; dies hat die Sekretärin gemacht. Es gab fast immer schriftliche Verträge mit den Subunternehmern. Für alle Verträge gibt es ein

Muster, einen Standardvertrag, den er übernommen hat. Den Vertrag musste immer der Geschäftsführer unterschreiben. Meist wird der Vertrag per Post geschickt und kommt per Post zurück. Manchmal kontrolliert er auch die Unterschrift auf dem Vertrag mit dem Reisepass des Geschäftsführers. Er hat sich nie einen Firmensitz seiner Subunternehmer angesehen, warum auch. Wenn die Firma auf der HFU-Liste steht, wird die Krankenkasse die kontrolliert haben. Dem Subunternehmer stellt er kein Werkzeug zur Verfügung. Material wird ausschließlich von ihm gekauft. Die Bezahlung der Subunternehmer ist verschieden. Es gibt Barzahlung oder Überweisung auf ein Konto. Die Rechnung muss richtig sein, er kontrolliert sie einzeln. Bei Barzahlung wird ein Kassabeleg erstellt. Entweder fährt er auf die Baustelle und gibt dem Vorarbeiter das Geld und der gibt es weiter. Bei Barzahlung wird der ausgefüllte Kassabeleg per Post an die Firma geschickt und dort unterschrieben und per Post zurückgeschickt. Dann bringt er das Geld auf die Baustelle zum Vorarbeiter, der die Subler auszahlt. Oder er trifft sich mit dem Chef des Subunternehmens auf der Baustelle und bezahlt dort. Eine Kontrolle wird nicht gemacht. Einen Ausweis lässt er sich nicht zeigen. Das Datum am Kassabeleg ist normalerweise das Datum an dem er den Beleg ausstellt."

Für die AP habe sich daraus ergeben, dass der Gesellschafter der Bf. bei der angeblichen Barzahlung der Rechnungen und Übergabe der Beträge in großer Höhe von keinerlei Kontrollmöglichkeit Gebrauch gemacht habe. Er habe sich nicht versichert, dass es sich bei den Personen, die die Geldbeträge übernommen haben sollen, um die tatsächlichen Geschäftsführer oder um bevollmächtigte Personen der Subfirmen gehandelt hat. Das Geld sei nicht persönlich gegen Aushändigung der Zahlungsbestätigung übergeben worden.

Zu den einzelnen Subunternehmen hielt die AP grundsätzlich wie bereits im AP-Bericht fest und ergänzte:

zu Nr. 1 - Wie im Rechtsmittel angeführt, sei ein Betrag von 15.523 mittels Banküberweisung bezahlt worden. Ein Teil der Rechnungen sei über "Spesenkasse" verbucht worden und einem Betrag von 316.740,60 stünde keine Zahlung gegenüber. Die vorhandenen Zahlungsbestätigungen seien teilweise nicht unterfertigt und stimme die Unterschrift auf den vorgelegten Rechnungen mit der Musterzeichnung des Geschäftsführers im Firmenbuch nicht überein. Die Firma sei an der angegebenen Adresse nicht existent gewesen.

zu Nr. 2 - Ein Teil der Rechnungen (76.000,73) sei im Jahr 2007 mittels Überweisung bezahlt worden. Die weiteren Rechnungsbeträge seien über "Spesenkasse" gebucht worden. Die UID-Nr. der Firma sei bereits mit 21.8.2007 begrenzt gewesen. Die verbuchten Rechnungen betrafen die Zeiträume 11/2007 und 12/2007 sowie 4-5/2008. Die Verbuchung der Rechnungen sei bei der Bf. in den Monaten Oktober bis Dezember 2007 erfolgt. Der damalige Geschäftsführer des Subunternehmens sei in Österreich nie gemeldet gewesen. Der im Zeitraum 4-5/2008 eingetragene Geschäftsführer habe als Adresse die Firmenadresse angegeben. An dieser habe sich ein geschlossenes Gassenlokal ohne Firmenschild befunden.

Zu Nr. 3 - Die Bezahlung der Rechnungen sei ausschließlich über das Konto "Spesenkasse" verbucht worden und somit könne auch hier nicht nachvollzogen werden woher die Geldmittel stammten und ob ein tatsächlicher Geldfluss stattgefunden hat.

Zu Nr. 4 - Der größte Teil der Rechnungen sei laut Buchhaltung mittels Banküberweisung bezahlt worden. Die AP habe bei Durchsicht der Unterlagen der Bf. Blankorechnungen der Subfirma gefunden. Die eingetragenen, vorgeschobenen Geschäftsführer der Subfirma sowie der faktische Machthaber seien bezüglich der Ausstellung von Scheinrechnungen und der Barabhebungen bereits im Jahr 2011 angezeigt worden. Mittlerweile sei durch ein Geständnis des tatsächlichen Machthabers der Firma klar, dass die Firma für das Schreiben von Scheinrechnungen missbraucht worden war.

Zu Nr. 5 - Sämtliche Zahlungen an die Firma seien bar erfolgt und seien im Jahr 2009 über "Spesenkassa" gebucht worden. Die Geldmittelherkunft konnte nicht festgestellt werden. Von der steuerlichen Vertretung sei gegenüber der AP angegeben worden, dass die Beträge vom Gesellschafter "vorgestreckt" worden wären. Am Ende des Jahres seien ein Teil des Saldos des Kontos "Spesenkasse" auf das Privatkonto (Euro 460.920) des Gesellschafters und ein weiterer Teil auf das Konto sonstige Verbindlichkeiten (Euro 588.927) umgebucht worden. Zur Frage, woher die Geldbeträge zur Bezahlung der Rechnungen aus "eigener Tasche" stammten, seien keine Auskünfte gegeben worden. Die tatsächliche Bezahlung an diese Firma sei nicht nachvollziehbar gewesen. Es fänden sich keine entsprechenden Buchungen in der Buchhaltung auf Kassa oder Bankkonto als Gegenbuchung zu den Eingangsrechnungen, da die Bezahlung der Rechnungen über "Spesenkasse" verbucht worden sei und somit der tatsächliche Zahlungsfluss nicht überprüfbar gewesen sei.

Zu Nr. 6 - Ein Teil der Rechnungen (27.940,96) sei mittels Banküberweisung bezahlt worden. Die weiteren Rechnungsbeträge (470.070,44) seien über "Spesenkasse" verbucht worden. Ein großer Teil dieses Betrages wurde erst im Jahr 2010 vom Kreditorenkonto ausgebucht, was bedeuten würde, dass die angebliche Bezahlung erst 2010 erfolgte. Zu diesem Zeitpunkt sei der Geschäftsführer der Firma untergetaucht und für die Behörde nicht mehr erreichbar gewesen. In Österreich sei der Geschäftsführer bis 27.1.2010 gemeldet gewesen. Sämtliche Rechnungen seien im November 2009 erstellt worden. Teilweise sei das Rechnungsdatum vor dem angegebenen Leistungsdatum gelegen. Die Eingangsrechnungen seien mit Nummern bzw. mit Nummern und dem Buchstaben A bezeichnet gewesen. Für die Rechnungen mit dem Buchstaben A seien keine Zahlungsbestätigungen vorgelegen.

Zu Nr. 7 - Wie schon im AP-Bericht ausgeführt, erfolgten die Buchungen im Jahr 2009 aufgrund von Buchungsbelegen. Geschäftsführer der Firma war bis Anfang 2010 Herr Geschäftsführer. Dabei handle es sich um ein Familienmitglied des Gesellschafters der Bf. Eine tatsächliche Bezahlung oder der Zeitpunkt der Bezahlung hätten nicht nachvollzogen werden können. Es konnte nicht überprüft werden, ob den verbuchten Beträgen, auch tatsächlich Leistungen gegenüberstanden. Es sei davon auszugehen, dass Gefälligkeitsrechnungen vorlägen.

Die AP wies darauf hin, dass im Rechtsmittel auf die seitens der Behörde festgestellten Umstände zu den Subfirmen nicht eingegangen worden sei. Es sei nur allgemein ausgeführt worden. Zur Bezahlung über das Konto "Spesenkasse" und die Herkunft der Geldmittel, die der Gesellschafter zur Bezahlung verwendet haben soll, sei keine Auskunft gegeben worden.

Das Rechtsmittel wurde am 15.10.2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Zur Wahrung des Parteienghōrs wurde der Bf. im weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG) die o.a. Stellungnahme der AP übermittelt, um Vorlage entsprechender Unterlagen zum Nachweis der Vorbringen ersucht und Gelegenheit zur Gegenäußerung gegeben.

Mit Schreiben vom 31.10.2016 brachte die steuerliche Vertretung der Bf. eine **Gegenäußerung zur Stellungnahme** beim BFG ein. Unterlagen die die Vorbringen möglicherweise hätten nachweisen können wurden damit nicht vorgelegt.

In der Gegenäußerung wurde in weiten Teilen gleich wie schon im Rechtsmittel ausgeführt.

Zu einzelnen Subfirmen, außer Nr. 4 und Nr. 7, wurde ergänzend dargelegt:

zu Nr. 1 - Rechnungen iHv Euro 316.214,60 wurden im Jahr 2007 gegen Verbindlichkeit gebucht. Im Jahr 2011 wurde die Verbindlichkeit aufgrund der Prüfungsfeststellungen aufwandsmindernd in dieser Höhe ausgebucht und damit sei der Aufwand insgesamt neutralisiert worden.

zu Nr. 2 - Die das Jahr 2007 und 2008 betreffenden Rechnungen seien 2007 iHv Euro 84.462,65 bar bezahlt und auf dem Konto "Spesenkasse" erfasst worden. Rechnungen iHv Euro 183.713,86 seien 2007 und 2008 im Belegkreis Lieferantenverbindlichkeit gebucht und bis auf eine Rechnung iHv Euro 9.839,65 mit Banküberweisung bezahlt worden. Im Jahr 2013 sei diese Rechnung als verjäherte Verbindlichkeit ausgebucht worden.

zu Nr. 3 - Die Rechnungen dieser Firma betreffen das Jahr 2008. Ein Teil der bar bezahlten Rechnungen seien im Belegkreis Spesenkasse mit Zahlungsbestätigungen iHv Euro 143.899,50 erfasst. Die übrigen Rechnungen iHv Euro 287.487,85 seien im Belegkreis Lieferantenverbindlichkeit verbucht und über Spesenkasse bezahlt worden.

zu Nr. 5 - Insgesamt seien im August 2009 fünfzehn Rechnungen zum Zeitpunkt der Zahlung verbucht worden. Es lägen dazu fünfzehn Zahlungsbestätigungen iHv Euro 262.769,17 vor. Die Zahlung sei zeitnah im gleichen Monat erfolgt.

zu Nr. 6 - Offene Rechnungen iHv Euro 314.996,20 seien im Jahr 2013 erfolgserhöhend als verjäherte Verbindlichkeit ausgebucht worden.

Wie das Bundesfinanzgericht feststellte, war über das Vermögen der Bf. am 20.4.2017 ein Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Der Konkurs wurde mit Beschluss des Gerichts vom 19.4.2018 nach Schlussverteilung aufgehoben.

Mit Beschluss vom tt.4.2018 wurde gegenüber dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter Herrn Gesellschafter das Insolvenzverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom tt.5.2018 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Gemäß **§ 323 Abs. 38 BAO gF** sind durch das Bundesfinanzgericht (BFG) die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Gegenständlich war somit über die Berufung der Bf. vom 14.2.2013, einlangend am 15.10.2013, nunmehr als Beschwerde zu entscheiden.

Gemäß **§ 184 BAO** hat die Behörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder wenn er Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. D. h. es ist stets dann zu schätzen, wenn sich die Bemessungsgrundlagen nicht durch einwandfreie Unterlagen, Aufzeichnungen und sonstige Beweise zuverlässig ermitteln und berechnen lassen.

§ 167 BAO Abs.1 lautet: Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

Gemäß Abs. 2 hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 lautet auszugsweise: Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Betriebsausgaben sind nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Aufgrund des gemäß **§ 166 BAO** immanenten Grundsatzes der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel sind diese einer kritischen Würdigung zu unterziehen. Dabei ist gem. **§ 167 BAO** unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt, oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei

eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen.

Die seitens der Bf. vorgelegten Unterlagen und erstatteten Vorbringen, die die Existenz der von ihr beauftragten Subunternehmer nachweisen sollen, waren daher ebenso kritisch zu würdigen, wie die Sachverhaltsfeststellungen der AP.

Die AP hielt zur Buchhaltung der Bf. fest, dass aus den vorgelegten elektronischen Unterlagen keine Buchungsjournaldaten mit dem Buchungstag ermittelbar waren. Der überwiegende Teil der verbuchten Zahlungen an Subfirmen wurde über ein Spesenkonto mit der Bezeichnung "Konto" verbucht. Es wurde kein Kassenbuch geführt, woraus der Bargeldverkehr hinsichtlich der Einnahmen und Ausgaben ersichtlich gewesen wäre. Schließlich wurde im Jahr 2009 der Saldo des Spesenkontos über das Konto "sonstige Verbindlichkeiten" und "Privateinlagen" ausgebucht. Noch im Laufe der AP (im Jahr 2012) wurde dieses Konto wieder korrigiert, indem Bankabhebungen gegenübergestellt wurden. Danach verblieb ein auf "Privateinlage" verbuchter Saldo. Die Herkunft dieser behaupteten "Privateinlagen" wurden weder während der AP noch im weiteren Rechtsmittelverfahren aufgeklärt. Eine Aufzeichnung der laufenden Bankabhebungen war im Jahr 2009 unterblieben; diese wurden nur durch eine monatliche Sammelbuchung erfasst.

Zudem waren auch die Umsatzsteuervoranmeldungen der Bf. insofern unvollständig als darin keine Bauleistungen erfasst waren. Es war daher auch damit nicht nachvollziehbar, wann Rechnungen tatsächlich in der Buchhaltung der Bf. erfasst worden waren. Zum Teil fanden Rechnungen erst Monate nach dem angeführten Rechnungsdatum Eingang in die Buchhaltung.

Die steuerliche Vertretung argumentierte im Laufe des Rechtsmittelverfahrens, dass es in der Baubranche üblich sei, Rechnungen bar zu bezahlen und begründet dies damit, als der Auftragnehmer dadurch sofort über das Geld verfüge. Die Bf. führte für die Bareinnahmen in den Kaffeehäusern ein Kassabuch.

Im Baubereich wurden die Leistungen der Bf. mit Ausgangsrechnungen fakturiert und diese wurden durch die Auftraggeber mittels Banküberweisung bezahlt. Daher wurde, mit Hinweis auf die Barbewegungsverordnung, für diesen Bereich kein Kassabuch geführt. Dem Erfordernis der Einzelaufzeichnung sei Rechnung getragen worden, indem die Eingangsrechnungen und deren Bezahlung über Spesenkasse in eigenen Belegkreisen erfasst wurden. Im Übrigen wurde auf die Buchungsjournale verwiesen.

Diesen Angaben der steuerlichen Vertretung war bezüglich der Aufzeichnung der Bargeldbewegungen nicht zu folgen. Die Verbuchung der Eingangsrechnungen und deren Bezahlung über ein "Spesenkonto" ersetzte die Führung eines Kassabuchs, aus welchem die Bareinnahmen und Barausgaben ersichtlich wären, nicht. Durch die Buchung auf dem Spesenkonto war die Herkunft der zur Barzahlung verwendeten Geldbeträge nicht nachvollziehbar. Schlüssige Aufzeichnungen über etwaige den

Barzahlungen vorausgehende Bankabhebungen oder Nachweise über die behaupteten "privaten" Bareinlagen wurden nicht vorgelegt.

Wie die AP feststellte wurden die Bankabhebungen als monatliche Sammelbuchungen erfasst. Auch die im Laufe der AP, d.h. im Jahr 2012, erfolgte "Korrektur" des Kontos "Spesenkasse" sprach gegen eine ordnungsgemäße Aufzeichnung der Barbewegungen. Der ohne belegmäßigen Nachweis angeführte Hinweis der steuerlichen Vertretung auf die Buchungsjournale ging ebenfalls ins Leere, da diesen, wie die AP festgestellt hatte, keine Daten über den Buchungstag zu entnehmen waren.

Die vorgelegten Kassenbelege, die die erfolgte Barzahlung der Bf. an die Subunternehmen hätten nachweisen sollen, trugen zum Teil Unterschriften, die nicht den Unterschriften der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer der Subfirmen entsprachen. Zum Teil fehlte die Unterschrift gänzlich.

Diese Belege stellten daher weder den Nachweis für einen tatsächlichen Geldfluss dar, noch dafür, dass die Personen, die vorgeblich die Barbeträge kassiert haben sollen, auch tatsächlich den jeweiligen Subfirmen zuzurechnen waren bzw. zum Inkasso berechtigt waren.

Zu den vorgelegten und verbuchten Eingangsrechnungen der Subunternehmen war festzuhalten, dass zu diesen keine Grundaufzeichnungen, wie Bautagebücher, konkrete Arbeitsaufträge oder Auftragsvereinbarungen vorlagen. Die Rechnungen enthielten meist nur Monatsangaben eines Jahres (z.B. November/Dezember 2007 oder einzelne Monate) ohne den tatsächlichen Leistungszeitraum im Detail anzuführen. Es waren zudem nur folgende Angaben: "Facharbeiter, Menge (Stunden), Preis (pro Stunde), Summe" enthalten. Es war eine Gesamtstundenanzahl zu einem Zeitraum mit der Bezeichnung "(Regiestunden) Facharbeiter" angeführt. Welche Leistungen nun tatsächlich erbracht worden waren, ging aus den Rechnungen nicht hervor. Die Rechnungen enthielten auch keine Verweise auf etwaige den verrechneten Stunden zugrunde liegende Aufzeichnungen (Regieaufzeichnungen etc.). Es war daher nicht möglich die so verrechneten "Facharbeiterleistungen" zu überprüfen oder nachzuvollziehen. Es wurden weder während der AP noch im Rechtsmittelverfahren Unterlagen vorgelegt, wodurch die Erbringung der Leistungen durch die rechnungslegenden Subunternehmen nachgewiesen worden wäre.

Der Gesellschafter der Bf., Herr Gesellschafter, gab gegenüber der Behörde niederschriftlich z.B. an, dass er Kontrollen auf den Baustellen durchführte und dabei auch Mängellisten bearbeitet wurden. Unterlagen darüber wurden von ihm jedoch nicht aufgehoben.

Insgesamt waren aus den angeführten Gründen die vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen der Bf. als mangelhaft und nicht ordnungsgemäß zu beurteilen.

Die Bemessungsgrundlagen waren auf Basis dieser Unterlagen nicht ermittelbar, sodass zu deren Ermittlung zu Recht jedenfalls die Schätzungsberechtigung gegeben war.

Unstrittig war, dass die Bf. seit ihrer Gründung im Jahr 1991 in der Gastronomie und erst ab dem Jahr 2007 in der Baubranche tätig war.

Wie der Gesellschafter gegenüber der Behörde angab, entwickelte sich der Geschäftsablauf diesbezüglich positiv. Die Aufträge konnten jedoch nicht mehr allein durch die Arbeiter der Bf. abgewickelt werden. Der Gesellschafter der Bf. beschloss daher mit Subfirmen zu arbeiten.

Der im Prüfungszeitraum daraus resultierende Fremdleistungsaufwand war in der Buchhaltung angeführt und als Betriebsausgabe gewinnmindernd erfasst.

Da gerade die Baubranche aus Sicht der Finanzverwaltung als Hochrisikobereich einzustufen ist, prüfte die AP u.a. insbesondere die Rechtmäßigkeit dieser geltend gemachten Aufwendungen.

Infolge der im Bericht der AP dargestellten Zweifel an der Leistungserbringung durch die Subunternehmen und deren Existenz, wurde im Rechtsmittel argumentiert, dass die Bf. nicht über die gleichen Informationen wie Finanzämter und Krankenkasse verfügte. Die Bf. habe sich über die Existenz der Subunternehmen insofern informiert, als Einsicht ins Firmenbuch, in Gewerbeberechtigungen und HFU-Listen genommen worden war. Diese Argumente standen jedoch zum Teil im Widerspruch zu den Angaben des Gesellschafters der Bf.

Dieser gab gegenüber der Behörde an, dass er UID-Nummern nie selbst abgefragt hätte; es hätte dies die Sekretärin gemacht. Er hätte nicht gewusst, was mit der jeweiligen Information zu tun gewesen wäre. Er verwendete nur Standardverträge. Die Verträge wurden postalisch an die Subfirmen gesandt und nach Unterzeichnung durch deren Geschäftsführer wieder postalisch an die Bf. retourniert. Er gab an, nie einen Firmensitz einer Subfirma besucht zu haben. Die Angaben in der HFU-Liste waren für ihn ausreichend, da ja die Krankenkasse kontrolliert hatte. Arbeiter an der Baustelle wurden nie von ihm kontrolliert, das erfolgte durch den dort anwesenden Polier des Auftraggebers. Die Bezahlung der Rechnungen der Subfirmen erfolgte meist an der Baustelle. Das Geld wurde entweder einem Vorarbeiter zur Weitergabe übergeben oder an den Chef der Subfirma, wobei der Gesellschafter der Bf. nicht kontrollierte, ob es sich tatsächlich um den Chef handelte. Der jeweilige Kassabeleg wurde meist im Voraus erstellt und erfolgte die Unterzeichnung wieder auf dem Postweg und nicht direkt bei der tatsächlichen Geldübergabe.

Folgende allgemeine Feststellungen hinsichtlich der Geschäftsabwicklung der Bf. mit den Subunternehmen waren bezeichnend.

Vorauszuschicken war, dass es gerade in der Baubranche, die als besonders betrugsanfällig bekannt ist, einem Auftraggeber als ordentlichem Kaufmann zumutbar ist, sich anlässlich der Auftragsvergabe und der Auftragsdurchführung von der Seriosität der Subunternehmen zu versichern.

Der Hinweis der Bf. dass Einsicht in Unterlagen, wie Firmenbuchauszüge, Gewerbeberechtigungen und HFU-Listen genommen worden wäre, mochte zwar den Anschein des Bestehens der Subfirma erwecken, stellte aber keinen Nachweis darüber dar, dass die jeweilige Firma tatsächlich Leistungen erbracht hatte bzw. erbringen konnte.

Die Bezahlung hoher Beträge in bar an zumeist der Bf., dem Gesellschafter der Bf. selbst, nicht bekannte Personen, die Nichtkenntnis der jeweiligen Büros bzw. des Sitzes der Subfirmen, der auffallend häufige Konkurs der Subfirmen zeitnah zum Auftragszeitraum hätte die Bf. erkennen lassen müssen, dass es sich bei den Subfirmen um "Scheinfirmen" bzw. Betrugsfirmen handelte. Die Behauptung des Gesellschafters der Bf., dass bestehende und operativ tätige Unternehmen vorlagen, war aus den angeführten Gründen nicht als glaubhaft zu beurteilen.

Die behaupteten Barzahlungen wurden in der Folge jeweils über das Konto "Spesenkasse" verbucht. Die Geldmittelherkunft und damit der Zahlungsfluss waren so nicht nachvollziehbar. Zu diesen Vorgängen befragt, gab der steuerliche Vertreter an, dass die Beträge vom Gesellschafter der Bf. "vorgestreckt" wurden. Es wurden jedoch im gesamten Verfahren keine Nachweise erbracht oder Angaben dazu gemacht, woher die zur Bezahlung der jeweiligen Rechnungen erforderlichen Bargeldbeträge stammten bzw. wie sie in den Verfügungsbereich des Gesellschafters gelangt wären.

Neben den oben angeführten allgemeinen Feststellungen wurde zu den jeweiligen Subunternehmen der folgende Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt:

Zu **Nr. 1** - Die verbuchten Eingangsrechnungen betrugen insgesamt Euro 438.682,34 und betrafen den Zeitraum zwischen 8/2007 und 12/2007.

Ein Teil des verbuchten Aufwandes wurde iHv Euro 15.523 überwiesen. Die weiteren Beträge wurden über "Spesenkasse" und Verbindlichkeiten verbucht.

Wie die AP festgestellt hatte, bestand für diese Firma am angegebenen Firmensitz kein Mietvertrag und wurde dort auch keine Tätigkeit ausgeübt. Der Geschäftsführer war an der angegebenen Wohnadresse nicht bekannt und verfügte dort ebenfalls über keinen Mietvertrag. Die Existenz der Firma am angegeben Firmensitz war daher nicht nachgewiesen.

Die vorhandenen Zahlungsbestätigungen waren nur zum Teil unterfertigt. Die Unterschrift auf den vorgelegten Rechnungen stimmte nicht mit der Unterschrift des Geschäftsführers laut Firmenbuch überein.

Die Zahlungen an diese Firma waren somit nicht nachvollziehbar; es war nicht festzustellen, wer der tatsächliche Zahlungsempfänger war.

Am tt.mm.2008 wurde der Konkurs eröffnet; am tt.mm.2009 wurde die Firma im Firmenbuch gelöscht.

Die Argumente der steuerlichen Vertretung, dass die Verbindlichkeiten im Jahr 2011 ausgebucht worden seien, konnten nichts daran ändern, dass die Beträge als Aufwand im Jahr 2007 gewinnmindernd erfasst worden waren und diesen Beträgen keine nachvollziehbaren Leistungen der Rechnungsausstellerin gegenüberstanden.

Zu **Nr. 2** - Die verbuchten Rechnungen betrugen im Jahr 2007 Euro 212.477,44 und betrafen die Zeiträume 11 und 12/2007. Sie betrugen im Jahr 2008 Euro 55.699,07 und betrafen die Zeiträume 4 und 5/2008.

Die Rechnungen des Jahres 2007 wurden bereits ab Oktober 2007 verbucht; d.h. vor dem darin angeführten (eentlichen) Leistungszeitraum.

Wie die AP festgestellt hatte, erfolgte die Bezahlung zum Teil durch Überweisung (76.000,73) und zum Teil in bar. Die Verbuchung erfolgte über "Spesenkasse" bzw. über Verbindlichkeiten. Die Angabe der steuerlichen Vertretung, dass weitere Beträge durch Überweisung bezahlt worden wären, wurde nicht durch Belege nachgewiesen und war daher nicht nachvollziehbar.

Die UID-Nr. der Firma war bereits ab 21.8.2007 begrenzt; d.h. bereits vor der Erstellung der ersten Rechnungen im November 2007.

Wie die AP feststellte befand sich an der Firmenadresse laut Firmenbuch ein geschlossenes Gassenlokal ohne Firmenschild.

Der für 2007 eingetragene Geschäftsführer war polizeilich nie in Österreich gemeldet. Der spätere Geschäftsführer war an der angegebenen Firmenadresse, dem geschlossenen Gassenlokal, bis April 2009 gemeldet.

Mit Beschluss des Gerichts vom 16.1.2009 wurde über die Subfirma der Konkurs eröffnet und mit Beschluss vom 25.5.2009 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Die amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit erfolgte am 4.9.2009. Laut Bericht des Masseverwalters im Jänner 2009 wurde der im Firmenbuch angeführte Standort als Briefkastenadresse beurteilt.

Es war aufgrund der Feststellungen als erwiesen anzusehen, dass die in den Rechnungen angeführten Leistungen an die Bf. nicht durch die Firma Nr. 2 erbracht worden waren.

Zu **Nr. 3** - Die verbuchten Rechnungen betrugen im Jahr 2008 insgesamt Euro 431.387,35 und betrafen den Zeitraum zwischen 10 und 12/2008.

Die Bezahlung der gesamten Rechnungen wurde über das Konto "Spesenkasse" verbucht.

Der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer war in Österreich nie polizeilich gemeldet. Die Unterschrift auf den Zahlungsbestätigungen stimmte mit der im Firmenbuch eingetragenen Musterzeichnung nicht überein.

Der für die im Firmenbuch genannte Betriebsadresse geschlossene Mietvertrag endete bereits am 31.12.2006. Eine Sitzverlegung war weder im Firmenbuch noch bei der Behörde angezeigt worden. Eine Begehung an der Firmenadresse im November 2008 ergab keine Hinweise auf eine Tätigkeit der Firma.

Die UID-Nummer war mit 8.11.2008 begrenzt worden.

Nach Konkurseröffnung am tt.mm.2010 wurde die Firma aufgelöst.

Aufgrund der Feststellungen war die Firma an der Rechnungsadresse als nicht existent zu beurteilen. Die Barzahlungen waren, wenn überhaupt, an unbekannte, nicht dieser Firma zuordenbare Personen erfolgt. Der Geldfluss war nicht nachvollziehbar.

Daher war auch diese Firma nicht als Leistungserbringerin gegenüber der Bf. zu beurteilen.

Zu **Nr. 4** - Die verbuchten Rechnungen betrugen im Jahr 2008 Euro 356.809 und betrafen den Zeitraum zwischen 5 und 12/2008. Im Jahr 2009 betrugen sie Euro 227.765,40 und betrafen den Zeitraum zwischen 1 und 6/2009.

Die Bezahlung der Rechnungen war in der Buchhaltung als Banküberweisungen erfasst worden.

Die AP fand in den Unterlagen der Bf. zu dieser Firma Blankorechnungspapier vor. Dazu befragt gab der Gesellschafter der Bf. an, dass er dieses Papier von der Firma so erhalten hätte.

Die im Firmenbuch eingetragenen bzw. vorgeschobenen Geschäftsführer der Firma waren im April 2011 wegen der Ausstellung von Scheinrechnungen angezeigt worden. Es lag zudem ein Geständnis des tatsächlichen Machthabers vor, dass die Firma zur Erstellung von Scheinrechnungen missbraucht worden war.

Zu diesen Feststellungen wurde durch die Bf. keine Stellung genommen.

Mit Beschluss des Handelsgerichts vom tt.mm.2010 wurde der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft am tt.mm.2011 wegen Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht. Aufgrund der Feststellungen war auch zu dieser Firma als erwiesen anzusehen, dass sie keine Leistungen an die Bf. erbracht hatte.

Zu **Nr. 5** - Die verbuchten Rechnungen betrugen im Jahr 2009 insgesamt Euro 262.769,97 und betrafen den Zeitraum zwischen 6.8. und 22.8.2009. Sämtliche Zahlungen an die Firma erfolgten bar und wurden über "Spesenkasse" verbucht. Wie der steuerliche Vertreter angab, erfolgten die Zahlungen zeitnah zur Rechnungslegung. Die Beträge seien vom Gesellschafter "vorgestreckt" worden. Angaben dazu, woher diese Beträge, Privateinzahlungen, stammten, wurden seitens der Bf. nicht gemacht. Der tatsächliche Zahlungsfluss war nicht nachvollziehbar.

Unstrittig war, dass der seit 14.7.2009 im Firmenbuch eingetragene Gesellschafter-Geschäftsführer, ein slowakischer Staatsbürger, am tt.8.2009 in der Slowakei verstorben war.

Der Gesellschafter der Bf. gab dazu befragt niederschriftlich an, dass er, wie auch bei anderen Subfirmen, an den Geschäftsführer laut Firmenbuch zahlte oder nach telefonischer Anweisung auch an eine andere genannte Person.

Infolge des Todes des Gesellschafter-Geschäftsführers der Subfirma war es weder möglich an diesen zu zahlen, noch von diesem Anweisungen über etwaige andere befugte Zahlungsempfänger zu erhalten.

Es war daher davon auszugehen, dass zu dieser Subfirma keine Geschäftsbeziehung bestanden hatte und auch keine Leistungserbringung erfolgt war.

Es war hier somit auch hier, wie schon von der AP festgestellt, von einer Scheinfirma auszugehen.

Zu **Nr. 6** - Die verbuchten Rechnungen betrugen im Jahr 2009 insgesamt Euro 498.011,40 und betrafen den Zeitraum zwischen 10 und 12/2009. Sämtliche Rechnungen waren bereits im November 2009 erstellt worden und lag das Rechnungsdatum teilweise vor dem angegebenen Leistungszeitraum. Die Rechnungen waren mit Nummern bzw. mit Nummern und dem Buchstaben A bezeichnet. Zu jenen mit Nummer und Buchstabe A gab es keine Zahlungsbestätigungen.

Bei dieser Subfirma wurde seitens der Finanzbehörde im Sommer 2009 eine AP durchgeführt, die schließlich abgebrochen wurde, da der Geschäftsführer nicht mehr erreichbar war. Die Firma war an der angegebenen Adresse nicht mehr tätig; sie war zugesperrt und die Adresse verlassen. Der Geschäftsführer war bis 27.1.2010 in Wien gemeldet, jedoch weder telefonisch erreichbar noch an der Adresse anzutreffen. Ein Insolvenzverfahren war laut Beschluss des Gerichtes vom 5.8.2010 mangels Kostendeckung gar nicht eröffnet worden.

Ein Teil der Rechnungen (Euro 27.940,96) war als Überweisung verbucht; der weitere Teil (470.070,44) war über "Spesenkasse" gebucht worden. Der Zahlungsfluss war auch in diesem Fall nicht nachvollziehbar und lagen keine glaubwürdigen Nachweise über eine tatsächliche Zahlung vor.

Aufgrund dieses Sachverhalts und der getroffenen Feststellungen zu dieser Subfirma war es als erwiesen anzusehen, dass die in den Rechnungen angeführten Leistungen nicht an die Bf. erbracht worden waren.

Zu **Nr. 7** - Im Jahr 2009 wurde aufgrund von Buchungsbelegen ein Betrag von Euro 133.523,99 auf dem Konto Fremdleistungsaufwand und "sonstige Verbindlichkeiten" verbucht. Der AP vorgelegte Ausgangsrechnungen stimmten mit den verbuchten Beträgen nicht überein. Es konnte weder eine tatsächliche Bezahlung noch deren Zeitpunkt nachvollzogen werden. Es konnte nicht überprüft werden, ob den verbuchten Beträgen tatsächlich Leistungen gegenüberstanden.

Festgestellt wurde, dass es sich bei dem Geschäftsführer der Subfirma um ein Familienmitglied des Gesellschafters der Bf. handelte.

Im Jahr 2010 wurde der Betrag über das Konto "Spesenkassa" ausgebucht. Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass die offenen Beträge im Jahr 2013 als verjährte Verbindlichkeit erfolgserhöhend ausgebucht worden wären.

Mangels Nachvollziehbarkeit und Überprüfbarkeit von diesen Beträgen zugrunde liegenden Leistungen und der familiären Nahebeziehung des Geschäftsführers der Subfirma zum Gesellschafter der Bf. war auch hier davon auszugehen, dass kein Leistungsaustausch stattgefunden hatte und von Scheinrechnungen auszugehen war. Das Vorbringen der steuerlichen Vertretung hinsichtlich der Ausbuchung des Betrages im Jahr 2013 konnte nichts daran ändern, dass der Aufwand im Jahr 2009 ertragsmindernd verbucht worden war.

Aufgrund der angeführten, zum großen Teil für alle Subfirmen geltenden allgemeinen Feststellungen zu den Geschäftsabläufen und der konkret zu jeder einzelnen der involvierten Firmen angeführten Details, waren diese Firmen als "Scheinfirmen" bzw. die verrechneten Leistungen als Scheingeschäfte zu qualifizieren. Die Feststellungen zu den angeführten Subunternehmern der Bf. führten zum Schluss, dass diese die abgerechneten Leistungen nicht an die Bf. erbracht hatten bzw. nicht hatten erbringen können.

Hinsichtlich der Leistungserbringung der Bf. gegenüber ihren Auftraggebern bestand grundsätzlich kein Zweifel. Die die seitens der Bf. verrechneten Leistungen waren von den Auftraggebern bezahlt worden.

Entsprechend den obigen Ausführungen war jedoch von den Leistungen zugrundeliegenden Scheingeschäften der Bf. (vorgetäuschte Fremdleistungen durch Subunternehmen; tatsächlich erbrachte Leistungen entweder von eigenen Arbeitnehmern der Bf. innerhalb bzw. außerhalb der Arbeitnehmerverhältnisse oder von nicht gemeldeten fremden Arbeitskräften) auszugehen.

Eine steuerliche Berücksichtigung des verfahrensgegenständlichen Aufwandes der als Fremdleistungen im Prüfungszeitraum ertragsmindernd verbucht worden war, kam daher nicht in Betracht.

Allerdings war davon auszugehen, dass der Bf. in diesem Zusammenhang ein sogenannter "schwarzer" Aufwand entstanden war.

Dieser wurde daher in Höhe von geschätzten 50% des „offiziellen“ Aufwands laut Eingangsrechnungen als aufgewendete und bezahlte Betriebsausgabe anerkannt. Auf die Darstellung der konkreten Beträge in den Entscheidungsgründen wird verwiesen. In Zahlen betrug der gewinnmindernd anerkannte Aufwand somit (in Euro) für 2007: 325.579,89; für 2008: 421.947,71; für 2009: 561.035,38.

Die Höhe der Kürzung erfolgte auf Grund der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. Die im Rahmen der Schätzung angesetzten 50% des verbuchten Aufwandes als Betriebsausgabe stellten Erfahrungswerte dar, die Deckung darin fanden, dass die tatsächlich leistenden Personen mangels Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben bzw. fehlender arbeitsrechtlicher Bewilligungen kostengünstig beschäftigt werden konnten.

Im Ergebnis waren daher die in den angefochtenen Bescheiden erfolgten Feststellungen von Einkünften (aus Gewerbebetrieb) gem. § 188 BAO nicht zu beanstanden.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen und aktuellen Rechtsprechung des VwGH ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des VwGH auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Wien, am 18. Februar 2019

