

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter rr in der Beschwerdesache bf, nunmehr adr44, vertreten durch stv, und dem Spezialvertreter spezialvertreter, adr45, über die Beschwerde vom 15.04.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 04.03.2013, betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009 einschließlich Wiederaufnahmeverfahren Körperschaftsteuer 2008 und 2009 und Haftungsbescheide Kapitalertragsteuer 2008 und 2009, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Kapitalertragsteuer wird insoweit teilweise Folge gegeben als der Rechenfehler (33,33 % anstatt 25 % der Bemessungsgrundlage) berichtigt und die angefochtenen Bescheide dahingehend abgeändert werden. Betrag in Euro: 52.201,66 (2008) und 20.492,90 (2009).

Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2008 und 2009 einschließlich der Wiederaufnahmeverfahren Körperschaftsteuer 2008 und 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Diese Entscheidung spricht über den Vorwurf von Abgaben- und Sozialbetrug durch Zumeldung von Schwarzarbeitern auf Betrugsfirmen und Absetzung von Betriebsausgaben durch Verbuchung von Schein (Deckungs-) Rechnungen angeblicher Fremdleister ab.

Hinsichtlich der komplexen Darstellung der Dienstnehmerverflechtungen zwischen den Fremdleistern und der Bf. wird auf die Farbtabelle im Vorhalt vom 19.11.18, Seite 65 verwiesen.

Über für den Verfasser (d.h. Einzelorgan, Richter) nicht nachvollziehbare Ermittlungskanäle (LKA, Steuerfahndung, etc.) dürfte die beschwerdeführende GmbH auf eine Liste als Rechnungsempfänger eines Betrugskomplexes gelangt sein, was zu einer Betriebsprüfung führte.

Der Prüfer stellte hinsichtlich der zu beurteilenden Fremdleister Merkmale von Betrugsfirmen fest (Scheinadresse, Übernahme durch 100 % ausländische Gesellschafter-Geschäftsführer, Kurzlebigkeit bis zur Konkurseröffnung aller Fremdleister, spontan hohe "Dienstnehmer-Anmeldungen" zur Sozialversicherung, teilweise ungültige UID Nummern).

In Einzelfällen (d.h. betreffend einzelner Fremdleister) wurde auf Berichte an die Staatsanwaltschaft verwiesen, wonach Geschäftsführer ihre Scheinfunktion eingestanden hätten.

Zum anderen begründete der Prüfer seine Auffassung die Fremdleistungsrechnungen seien Deckungsrechnungen damit, dass eine Zeugenaussage eines Verwandten vorläge, welche die Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch die Bf. erkläre und auffällige Dienstnehmermeldungen bei den diversen Fremdleistern und der Bf., sowie einer weiteren an der gleichen Objektadresse ansässigen Baufirma (gleiche Branche, gleiches Gewerk, welche von einem zu beiden Geschäftsführern der Bf. Verwandten geleitet wird) gegeben seien. Die Verflechtung wurde anonymisiert dargestellt.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Beschwerde wurde der Bf. nicht zugeleitet.

Unter Bezug auf das Erkenntnis des VfGH E 1063/2016 betreffend Willkür des Verfassers wurden massive Willküranwürfe durch den Spezialvertreter im gegenständlichen Verfahren erhoben.

Die Position der Partei ist schnell dargestellt. Sie verschweigt sich im Strafverfahren völlig und erteilt wie schon im Prüfungsverfahren über die auf ihren Baustellen arbeitenden Personen, welche rglm in Arbeitsbestätigungen (vom Generalunternehmer oder Polier ausgestellt) mit Namen und geleisteter Stunden erfasst werden, keine Aufklärung.

Dennoch fordert die Partei aber den Gegenbeweis dafür, dass sie Beschäftigter der Schwarzarbeiter sei.

Den aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen Körperschaftsteuerbescheide lagen rechnerisch folgende Abweichungen von den Erstbescheiden zugrunde:

Fremdleistungen	2007	2008	2009
Firma B (unstrittig)	12.582,91	3.771,36	5.540,43
ltx		129.246,64	12.545,93
öpx		142.090,05	
wsx		55.319,65	
lenx		90.956,94	
etx			21.603,29
fortx			129.793,95
	12.582,91	421.384,64	169.483,60

Verdeckte Ausschüttung	2007	2008	2009
Fremdleistungen	0	417.613,28	163.943,17
-50 % anerk. Lohnaufwand		208.806,64	81.971,59
	0	208.806,64	81.971,59
25 % KeSt	0	69.602,21	27.323,86
	0	278.408,85	109.295,44

(Passivierung Lohnabgaben 19.95% (41.656,92 und 16.353.33))

Im Prüfungsverfahren wurden mit Schriftsatz vom 24.9.2012 diverse Anträge gestellt, welche mit Schreiben vom 15.11.2012 wieder zurückgenommen wurden und diesbezüglich auf das Berufungsvorbringen verwiesen wurde.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2012 wurde die Bf. zur Empfängerbekanntgabe nach § 162 BAO aufgefordert (30 ff.).

Im Zuge einer Niederschrift vom 31.1.2012 gaben die Geschäftsführer der Bf. an, dass Überweisungen rgln von gf1 an die Fremdleister vorgenommen wurden, und die Geschäftsanbahnung von gf2 erfolgt sei (AB 39 ff).

Berufung vom 15.4.2013

Mit diesem Schriftsatz wird auf die Berufung zur bt GmbH verwiesen und gerügt, dass ein Zusammenhang der Misstände in der Bauwirtschaft und Ermittlungen des LPK Wien zur Bf. aus den Ausführungen der Betriebsprüfung nicht erkennbar sei.

Der Zeuge z1 sei nicht Herr seiner Sinne und krank.

Die bei den Fremdleistungsfirmen angemeldeten Personen seien Dienstnehmer ebendieser Firmen. Die Befolgung von fachlichen Weisungen durch diese Dienstnehmer stünde außer Frage. Ein steuerliches Dienstverhältnis dieser Dienstnehmer zur Bf. sei jedenfalls nicht schlüssig dargelegt worden.

" b)

Zur Unzulässigkeit der Wiederaufnahme

1. Der BP-Bericht trifft dazu auf Seite 13 auszugsweise folgende Aussage:

"Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Körperschaftsteuer	2007-2009	Tz. 4"

2. Damit ist die Bp unter Hinweis auf das bisherige Vorbringen aus zwei Gründen nicht im Recht, wie ein Blick auf § 303 Abs 4 BAO deutlich macht. Diese Norm hat zusammen mit der einleitenden Überschrift folgenden Wortlaut:

"2. Wiederaufnahme des Verfahrens.

§ 303 (1) (....)

(2) (.....).

(3) (.....).

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Folglich hätte es Neuerungen im Tatsachenbereich bedurft, die es aber nicht gibt. Zudem fehlt es ihnen - wenn es sie gäbe - an der Eignung, den Spruch zu ermöglichen, den die Bp von Anfang an im Visier gehabt hat. Mehr ist dazu nicht mehr zu sagen."

Beantragt wird seitens der Bf. die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide und der Haftungsbescheide an Kapitalertragsteuer und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter.

Mit Vorhalt vom 23.1.2017 wurden der Bf. die Umstände welche für keine Leistungserbringung der angeblichen Fremdleistungsfirmen sprechen (Fehlen gewerberechtl. Geschäftsführer, systemhafte Konkursöffnungen im Zeitablauf), sowie Dienstnehmerverflechtungen von 9 Dienstnehmern die gemeinsam durch Fremdleistungsfirmen durchgemeldet wurden, vorgehalten.

In seiner Vorhaltsbeantwortung verweist der steuerliche Vertreter auf die bereits vom Verfassungsgerichtshof in einem anderen Fall festgestellte Voreingenommenheit des Richters, sowie darauf, dass bereits die Wiederaufnahme des Verfahrens einer höchstgerichtlichen Überprüfung nicht standhalten würde. Die Ermittlungsergebnisse des LKA unterlägen einem Beweisverwertungsverbot, womit die Wiederaufnahme, welche ausschließlich mit Tz 4 des Berichtes begründet worden sei, keine Grundlage mehr habe, zumal es dem BFG verwehrt sei, weitere Wiederaufnahmegründe geltend zu machen. Im Übrigen vermögen die Malversationen der Fremdleistungsfirmen keine Wirkung auf die steuerlichen Belange der Bf. zu bewirken.

Die strafrechtlichen Ermittlungen wegen Sozialbetruges seien eingestellt worden, weshalb eine Wiederaufnahme der Verfahren unzulässig sei.

Die Beweislast, dass die Fremdleistungsfirmen wirtschaftlich nicht existent seien treffe das BFG, zumal Zahlungen nachweislich geleistet und Leistungen ordnungsgemäß erbracht wurden.

Der Sorgfaltspflicht sei entsprochen worden und sei auch die Abgabenbehörde wegen der Vergabe von UID-Nummern und Ausstellung von Unbedenklichkeitsbescheinigungen auf die Betrügereien hereingefallen.

Auf Seite 17 der Vorhaltsbeantwortung werden Beweisanträge gestellt. Das Gericht solle sämtliche Außendienstmitarbeiter darüber befragen, ob auf den Baustellen der Bf. illegale Beschäftigung festgestellt worden sei; das Gericht wolle die Steuerakten und VwGH Akten betreffend bb beschaffen, weil dort ein umfangreiches Sach- und Beweisvorbringen erstatten worden wäre; das Gericht wolle den GKK Akt als Beweis dafür heranschaffen, dass für die gegenständlichen Arbeiter keine Sozialabgaben vorgeschrieben wurden und 4. gf2 befragen, ob Kick back Zahlungen geflossen seien.

Darüber hinaus gelte ein anderes als in der BAO normiertes Beweismaß für Gerichte.

Unter Zitierung von Judikaten führt der steuerliche Vertreter aus, aus dem Umstand eines heruntergekommen Gebäudezustandes könne nicht auf eine fehlende wirtschaftliche Tätigkeit geschlossen werden, weil diese auch an anderen Orten als dem Geschäftssitz ausgeübt werden könne (Seite 31 der Vorhaltsbeantwortung, Rz 35) und könne aus der etwaigen Unmöglichkeit, im Rahmen von Verwaltungsverfahren mit der Gesellschaft oder ihrem Geschäftsführer Kontakt aufzunehmen, nicht automatisch der Schluss gezogen werden, dass zum Zeitpunkt dieser Lieferungen keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, da diese Versuche der Kontaktaufnahme in einem Zeitraum stattfanden, der den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferungen vor- oder nachgelagert war (Rz 36 Seite 32).

Zum BpBericht merkt der steuerliche Vertreter auf Seite 35 der Vorhaltsbeantwortung an, z1 habe aus Rach- und Gewinnsucht Geld vom Machthaber der bt erpressen wollen.

Die steuerlichen Konsequenzen bei der Bf. zu ziehen, anstatt bei den Fremdleistungsfirmen, halte der steuerliche Vertreter für gesetzlos.

Unter Punkt E - Bemerkungen zum Fall bbbb verweist der steuerliche Vertreter auf die blütenweiße Weste der Bf. und auf die Unmöglichkeit auf Großbaustellen hinter dem Rücken der Bauherren Schwarzarbeiter zu beschäftigen.

Anlage A der Vorhaltsbeantwortung betrifft das Revisionsverfahren vor dem VwGH der bt GmbH; Anlage B die Berufung der bb vom 18.3.13 (welche als integrierender Bestandteil

der Berufung im gegenständlichen Fall von der Bf. gemacht wurde), worin gleichermaßen gerügt wird, dass das Bindeglied zwischen den Fremdleistungsfirmen und der Bf. fehle und nicht bewiesen sei.

Die Subunternehmen hätten UID-Nummern erhalten, seien im Firmenbuch eingetragen worden, wie deren Kurzlebigkeit von der Bf. zu erkennen sei, wäre von der Betriebsprüfung nicht dargelegt worden (Seite 16 der Berufung).

Anlage C betrifft die von der Staatsanwaltschaft Wien verfügte Teileinstellung des Verfahrens betreffend Einsetzung von Scheingeschäftsführern und Anlage D die Teileinstellung des Verfahrens gegen gf1 im Zusammenhang mit der Auszahlung von Schwarzlöhnen auf Baustellen der bb GmbH.

Anlage E zitiert aus einem Erk des FG Berlin-Brandenburg zur GZ nnn und Anlage F betrifft eine Entscheidung des FG Münster betreffend Feststellungslast der Behörde bei einem Umsatzsteuerbetrug, wonach nur bei Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehung eine erhöhte Sorgfaltspflicht des Unternehmers etwa in Bezug auf einen allfälligen Scheinsitz des Geschäftspartners gefordert werden darf.

Beilage H enthält eine geschwärzte Zeugeneinvernahme vom 29.6.11, worin dem Vernommenen die Fremdleister der bbf unbekannt seien, dieser aber Unterschriften der Schwarzarbeiter über empfangene Schwarzlöhne der bb vorlegen könne und die Praktiken der Baubranche bloß auf dem Papier bestehende Fremdleistungsfirmen zu benutzen, um Sozialabgaben zu sparen, wobei bei Banküberweisungen Kick-Back Zahlungen zur Anwendung gelangen würden, kenne.

Beilage I enthält die Auskunft der Finanzpolizei vom 11.5.15, dass für bb in der Zentralen Verwaltungsstrafevidenz nach § 28 b AuslBG keine Daten gespeichert seien.

Um eine bessere Nachvollziehbarkeit der betrieblichen Vorgänge (Kalkulation, Ein- und Ausgangsrechnungen, Personaleinsatz) zu gewinnen wurde an die Bf. die Aufforderung gerichtet, sämtliche Ein- und Ausgangsrechnungen vorzulegen.

Als Replik ist schlichtweg nichts erfolgt.

Mit einem weiteren Vorhalt wurde der Bf. vorgehalten, ihre angeblichen Fremdleister würden in geradezu typischer Weise die Merkmale von Sozialbetrugsfirmen aufweisen (hohe Zumeldungen, alle Fremdleister gingen zeitnah zur angeblichen Leistungserbringung in Konkurs, hatten im Zeitraum der angeblichen Leistungserbringung keine gewerberechtlichen Geschäftsführer, etc.). Hinzu treten Dienstnehmerverflechtungen, also gruppenweise GKK-Ummeldungen von einem zum nächsten Fremdleister identer

Personengruppen, was geradezu auf beitragslose Zumeldungen hinweist. Drittens wurde der Partei der faktische Machthaber der ltx und lenx benannt, welcher im Zusammenhang mit den umgehenden Barbehebungen der auf den Konten eingehenden Überweisungsbeträge (geständig) verurteilt wurde. Zuguterletzt wurde der Bf. vorgehalten, dass sie an den Malversationen aktiv mitgewirkt habe, etwa weil ein Lohnzettel der ltx für den ausschließlich bei ihr gemeldeten und beschäftigten Dienstnehmer dn111 nur von ihr veranlasst worden sein kann, befragte Dienstnehmer u.a. ihren Geschäftsführer gf2 (gff) als Geldauszahler bei den Fremdleistungsfirmen benannt haben und gemischte Arbeitsgruppen anhand von Dienstnehmeraussagen festgestellt wurden. Hingegen konnten Absolutbeweise betreffend der im Gerichtsakt des faktischen Machthabers vorgefundener lenx Rechnungen samt Arbeitsbestätigungen erkannt werden, weil diese auf dem Firmenpapier einer Stahlfirma erfolgt sind und solcherart Beweis erbringen, dass der Sub der Stahlfirma nur Arbeitskräfte gestellt hat oder Regieleistungen an diese erbracht haben kann. Solche Beweise liegen für die Bf. nicht vor. Es ist nachvollziehbar, dass für eine 3. Subfirma (wie lenx) die sämtliche Arbeiten im Rahmen von Werkleistungen erbracht haben soll da kein Platz verbleibt, weil auf diesen Arbeitsbestätigungen des 1.NU (Stahlfirmen) Eigenpersonal des 2. Sub (vergleichbar der Bf.) und die auf die angeblichen Fremdleister zugemeldeten Personen aufschienen. Im Ergebnis besteht für die Bf. kein Absolutbeweis, aber die Vermutung, dass eine gleichartige Vorgehensweise gegeben ist, die sich aufgrund der gemischten Arbeitsgruppen erkennen lässt.

Die Ermittlungsergebnisse der befragten gewerberechtlichen Geschäftsführer, welche mehrheitlich eine konkrete Tätigkeit ihrerseits verneinten; der befragten, auf die fortx und etx zugemeldeten Personen, welche kein Bauvorhaben der Bf. erkannt haben; sowie die Auskunftsbearbeitungen der baufirma1 (welche von 30 Euro Arbeitskosten ausging und die ltx nicht kannte); der baufirma2 GmbH (welche Bautagebücher der s übermittelte) und der baufirma3 (welche auf den Ablauf der Belegaufbewahrungsfrist verwies), der eingesehenen Handelsgerichtsakten (welche insgesamt auf Barbehebungen der eingegangenen Banküberweisungen hinwiesen und die wie per Knopfdruck mit Konkurseröffnung ausblieben) wurden der Bf. zur Kenntnis gebracht.

Vorgehalten wurde, dass keine Werkleistungen, wie in den strittigen Fremdleistungsrechnungen dargestellt, erbracht wurden, sondern mit Eigenpersonal der Bf. und Schwarzarbeitern der Bf. Arbeitskräfteüberlassungen oder Regieleistungen an die Stahlfirmen erbracht wurden, welche der Bf. rglm mit einem Stundensatz von 26 Euro entgolten wurden. In Fremdleistungsrechnungen (Deckungsrechnungen) wurden die auf den Baustellen erbrachten **Gesamtleistungen** abgesetzt, also die vom Eigenpersonal und den Schwarzarbeitern in gemischten Arbeitsgruppen erbrachten Leistungen, was an den lenx Rechnungen betreffend Bauvorhaben s im Zusammenhalt mit den von der Fa. baufirma2 vorgelegten Bautagebüchern dargetan werden kann (weil die Anzahl der

insgesamt erfassten Arbeitsstunden, welche mit 26 Euro je Stunde abgegolten wurden, im Verhältnis zum Rechnungsbetrag laut Kassabuch stehen; vgl. diesbezüglich den Vorhalt vom 19.11.18, Seite 77 f, wonach der Rechnungsbetrag laut Kassabuch von 24.115,73 im Einklang mit den erlösten 26 Euro je Stunde und den im Tagebuch für Juli 2008 erfassten 927,5 Stunden zu bringen ist.). Mehrfachverrechnungen einzelner "Leistungen" in lnx und wxs Rechnungen; die Aussage des spx, wonach der Spitzname gff gfbfff gilt und welcher ebenso wie dn30 gemischte Arbeitsgruppen bestätigt hat; sowie das Urteil des Arbeitsgerichts, wonach zur ltx kein Dienstverhältnis begründet werden konnte, fanden ebenfalls Eingang in den Vorhalt.

Die Schwarzarbeiter (vgl. die Farbtabelle im Vorhalt vom 19.11.18 Seite 65) wurden rgln in identen Gruppen von einer (vor deren Konkurseröffnung) zur nächsten "Fremdleistungsfirma" zugemeldet und größtenteils im Zusammenhang mit dem Konkurs der ltx von dieser von der Bf. per 1.3.09 "übernommen". Dabei wurden offene Rechnungen nicht an den Masseverwalter bezahlt, die Schwarzarbeiter am Masseverwalter vorbei unbefugt von der Sozialversicherung abgemeldet und bereits ab 16.2.09 Deckungsrechnungen der fortx eingebucht, obwohl die Schwarzarbeiter noch bei der ltx zugemeldet waren.

Spiegelbildlich zu den Zumeldungen zu den einzelnen Betrugsfirmen erfolgte deren Insolvenz in systemhafter Weise (Übernahme, Nutzung zu Betrugszwecken und Konkurs im Zeitablauf).

Auf das Vorbringen des Spezialvertreters eingehend, wurde der Bf. Gelegenheit geboten den Verzicht auf die Beachtung des Steuergeheimnisses betreffend der an der gleichen Objektadresse von Verwandten betriebenen Baufirma zu erwirken; eine Stellungnahme des Geschäftsführers zum Thema Kickback Zahlungen vorzulegen und zur Kenntnis gebracht, dass seitens der Finanzpolizei auf Baustellen der Bf. keine Unregelmäßigkeiten aber auch keine Tätigkeit einer Fremdleistungsfirma festgestellt werden konnten und rgln Forderungen der GKK im Konkursverfahren der Fremdleister angemeldet wurden und die tatsächlichen Beschäftigten der auf diese angeblichen Fremdleister zugemeldeten Personen der GKK nicht bekannt waren.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 15.2.2019 geht der Spezialvertreter zum Vorwurf des Sozialbetruges überhaupt nicht ein und nimmt zu den einzelnen von der Behörde angenommenen Sachverhaltselementen wie der Erbringung von Regieleistungen mit Eigenpersonal und dem von der Bf. auf angebliche Fremdleistungsfirmen (Sozialbetrugsfirmen) zugemeldeten Personal, wobei die Gesamtleistung in Deckungsrechnungen als Betriebsausgabe abgesetzt wird, nicht Stellung. Doppelmeldungen zur Sozialversicherung werden als Schuld des Systems abgetan, Mehrfachverrechnungen von angeblichen Fremdleistungsrechnungen blieben unaufgeklärt, das Vorliegen gemischter Arbeitsgruppen blieb unbestritten. Idente

Dienstnehmergruppen die zwischen den Fremdleistern durchwandern und per 2.3.09 bei der Bf. landen oder gleiche Bauvorhaben (s, tgasse, lgasse) die von verschiedenen Fremdleistern abgerechnet worden sein sollen, oder gemischte Arbeitsgruppen (von der Bf. unwidersprochen geblieben) , lassen darauf schließen, dass in den vorgeschobenen Fremdleistungsrechnungen auch die Leistungen des Eigenpersonals der Bf. enthalten sind, zumal der Anteil der Fremdleistungen am Umsatz des Jahres 2008 bei 70 % lag, die Bf. im Monat Juli 2008 nur 5 Arbeiter gemeldet hat, wobei diese keine eigene Arbeitsgruppe gebildet haben, weil 2 Arbeiter (dn7 und dn111 der Arbeitsgruppe dn2 zuzuordnen waren).

Dennoch stellt der Spezialvertreter die Partei als Opfer eines Systemversagens und der einseitigen Ermittlungen des Verfassers dar, die im gleichen Atemzug - ebenso wie die Arbeit der Betriebsprüfung - als NICHTS (feststellungs- begründungs- und beweislos) bewertet werden.

Hintergrund dürfte das Erk. d. VfGH ZI 1063/2016 sein, wo die fehlende Mitwirkung der Partei und unwidersprochen gebliebene Sachverhaltsannahmen zur Willkür des Verfassers geführt haben.

Ob die Abgabenbehörde und das BFG willkürlich entscheiden, wenn die Partei an den Feststellungen des Sachverhaltes nicht mitwirkt, d.h. ob dadurch die Ermittlungspflicht nicht jedoch die Feststellungs (Beweis-)last eingeschränkt wird, siehe unten.

In diesem Zusammenhang wird vom Spezialvertreter auf VwGH Ra 2014/13/0030 verwiesen, wonach der Beschreibung der Malversationen kein Begründungswert zukomme (während der VfGH in der oben angeführten Entscheidung bereits der Beschreibung des Betrugsmodelles Begründungswert beigemessen hat). So betrachtet stellen nach Auffassung des Spezialvertreters bei fremden Dritten aufgefundene Gefälligkeitsrechnungen noch keinen Beweis für das Vorliegen von Deckungsrechnungen und den Einsatz von Schwarzarbeitern dar (Seite 7 der Vorhaltsbeantwortung).

Bemängelt wird die unterbliebene Aussetzung zu einem anderen Steuerverfahren (der Firma B), obwohl sachliche und persönliche Verflechtungen bestünden (Anmerkung des Verfassers: eine personelle Verflechtung zur Firma B liegt nicht vor und unterliegt die dortige Sachlage dem Steuergeheimnis). Entscheidend ist, dass die Bf. mit der zum wiederholten Male unterbliebenen Mitwirkung, keine Angaben darüber gemacht hat, welcher Arbeiter auf welcher ihrer Baustellen gearbeitet hat oder umgekehrt anhand welcher Unterlagen die Ausgangsrechnungen überhaupt erstellt werden konnten.

Die im Verfahren der Firma B vorgebrachten Einwendungen (angeblich 29 Eingaben, 256 Seiten, 161 Beweise, 14 Beweisanträge, sowie die Beschwerdeschrift an den

Verfassungsgerichtshof) möchte der Spezialvertreter einseitig zum Verfahrensbestandteil der Bf. erklären.

Ein Verzicht auf Einhaltung des Steuergeheimnisses ist seitens der Firma B - trotz Anregung durch das BFG - seitens der Bf. nicht veranlasst worden.

Die vom Spezialvertreter angestellten Gedankenspiele (Seite 11) führen diesen u.a. zur begehrten Kassation der Bescheide (Anmerkung: Seitens des Finanzamtes wurde klargestellt keine weiteren Ermittlungen vornehmen zu wollen).

Mit dem Versuch des Verfassers die vom Spezialvertreter verlangten Beweisthemen, nämlich wem die Arbeiter zuzurechnen seien und sohin die Art des Zusammenhanges der Bf. zu den Betrugsfirmen darzutun, zu ergründen um nicht begründungslos zu entscheiden werden als NICHTS und daneben als einseitig bemängelt.

Die Möglichkeit zur (freiwilligen) Offenlegung der Vermögensverhältnisse der beiden Geschäftsführer der Bf. wurde nicht wahrgenommen, sondern auf fehlende rechtliche Verpflichtungen hierzu verwiesen (Seite 11).

Der Spezialvertreter vermeint, die Abgabenbehörde habe keine Ahnung was bei der Bf. Sache war. Spätere Insolvenzen der Fremdleister seien beweislos (S. 13). Ebenso sage die gerichtliche Feststellung und Verurteilung eines faktischen Machthabers solcher angeblichen Fremdleistungsfirmen nichts darüber aus, ob von diesen gegenüber der Bf. Leistungen erbracht wurden.

Doppelmeldung von Dienstnehmern zur Bf. und zu Verdachtsfirmen gingen zu Lasten des Systems und nicht der Bf. (S. 16).

Der Spezialvertreter vermeint die Abgabenbehörde habe Scheingeschäfte zu beweisen. Eine Beweislastumkehr sei unzulässig. Die Sachlage bei der Bf. (und nicht den Fremdleistern) läge im Dunkeln (Seite 18).

Beweisantrag 1 betrifft die Einvernahme aller Aussendienstmitarbeiter (KIAB, Finpol, etc.) darüber, ob illegale Beschäftigungsverhältnisse auf den Baustellen der Bf. oder Beanstandungen festgestellt worden seien.

Beweisantrag 2 bezieht sich auf die Beschaffung von GKK Akten der Bf., um die (unterbliebene) Zurechnung von Arbeitern zur Bf. zu ermitteln.

Beweisantrag 3 bezieht sich auf die Beschaffung von GKK Akten der Fremdleister, zumal die Vorschreibung der Beiträge bei diesen wohl eine Vorschreibung bei der Bf. ausschliesse.

Auf die Teileinstellung von Sozialbetrugsverfahren (S. 22) diverser nicht sachverhaltsrelevanter GmbHs durch die Staatsanwaltschaft betreffend einen der beiden Geschäftsführer der Bf. wurde zum wiederholten Male verwiesen. Den Aktenvorgang möge sich das Gericht selbst beschaffen.

Wegen diverser Rechtsstreitigkeiten zur Firma B sei der im BpBericht angeführte Zeuge als Beweisquelle untauglich (S. 27).

Zur Wiederaufnahme (S. 28ff.)

Dem Umstand, dass innerhalb eines größeren Zeitraumes Dienstnehmer zwischen der Bf. und der Firma B. wechseln, komme keine Bedeutung zu. Sämtliche Wiederaufnahmsgründe seien nicht entscheidungswesentlich. U.a. sei die Frage unbeantwortet geblieben, welcher Arbeiter auf welcher Baustelle gearbeitet habe.

Dem Schriftsatz waren ein Urteil des Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte betreffend der Zulässigkeit eines Vollstreckungsverfahrens bei einem Freispruch im Strafverfahren; ein Firmenbuchauszug der mit Stichtag 1.2.19 der Bf.; ein BFH Urteil betreffend Nachweis eines ungeklärten Vermögenszuwachses; eine Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg betreffend unzulässige Forderung nach einem Negativbeweis betreffend ausländischer Bankkonten und die Benachrichtigung der StA betreffend Teileinstellung von Verfahren im Zusammenhang mit Sozialbetrug betreffend mehrer GmbHs, angefügt.

Sämtliche Beweisanträge wurden u.a. wegen Beweisunerheblichkeit mit Beschluss vom 4.3.19 abgelehnt und der Bf. eine Nachfrist zur Vorlage von Unterlagen eingeräumt.

In Replik darauf hat der Spezialvertreter im Schreiben vom 27.3.19 seine Willküranwürfe aufrechterhalten und die lange Verfahrensdauer bemängelt, sowie die Verschleppungsabsicht bestritten. Eine finales Vorbringen wird einseitig vom Spezialvertreter für den Monat April angekündigt.

Die bereits im Verfahren der Firma B. vorgelegten Unterlagen etwa Eingangsrechnungen der lenx samt Abnahmeprotokoll einer Stahlfirma bzw. der Firma B. (unterfertigt von der Bauleitung) zeigen, dass die von der Fa. B bzw der Stahlfirma erbrachten Leistungen Eingang in die Eingangsrechnungen der lenx gefunden haben, was dem der Bf. dargestellten Vorgehensweise im Betrugsmodell entspricht.

Diverse von Finanzämtern ausgestellte Unbedenlichkeitsbescheinigungen vom 14.5. und 6.2.08 dokumentieren die Ahnungslosigkeit der Ämter, die wegen gegenteiliger Aktenlage (mangels Unterlagen, die eine Abgabepflicht ausgelöst hätten) nicht anders

vorgehen konnten. Die Vorgehensweise entspricht dem Betrugsmodell und kann eine Leistungserbringung durch die lenx nicht beweisen.

Die vorgelegte Unbedenklichkeitsbescheinigung der WGKK vom 3.6.2008, wonach keine Beitragsrückstände bestünden, steht im krassem Widerspruch zum daneben vorgelegten Schreiben des Rechtsvertreters der WGKK vom 7.5.09 an den Generalunternehmer eines Bauvorhabens (an dem die Firma nxb mitwirkte) worin um Aufklärung, ob eine Firma lenx leistungserbringend war ersucht wurde und hohe Beitragsrückstände angeführt waren. Bezeichnenderweise ist dieses Schreiben bei der Stahlfirma (als 1. NU) am 15.5.2009 eingelangt und offenbar von dieser der Bf. zur Verfügung gestellt worden. An der Maßgeblichkeit der Bescheinigung bestehen daher massive Zweifel, zumal auf bestehende Zahlungsabkommen oder den Abfragezeitraum in der Bescheinigung nicht hingewiesen wurde und der angebliche Leistungszeitraum der von der "lenx" gegenüber der Bf. erbrachten Werkleistungen im Juli 2008 jedenfalls von der Bescheinigung nicht nachweislich erkennbar umfasst war.

Mit Schreiben vom 30.4.19 kündigt der Spezialvertreter wegen nicht griffbereiter Unterlagen der Bf. ein weiteres Vorbringen für den Monat Mai an.

Die WGKK hat das an sie gerichtete Auskunftersuchen vorerst nicht beantwortet.

Der Bf. wurde vorgehalten, dass nicht ersichtlich ist, für welchen Beitragszeitraum die Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt wurde und das von ihr selbst vorgelegte Schreiben des Rechtsvertreters der WGKK aus dem Jahr 2009 massive Beitragsrückstände ansprach, gegen eine ordnungsgemäße Abfuhr spricht.

Vor dem Hintergrund des Gesamtbildes der Verhältnisse, wonach schwallartige Zumeldungen ebenso typisch für das Betrugsmodell sind, wie die unterlassene Abfuhr der Beiträge, im Zusammenhalt damit, dass gerade für den angeblichen Fremdleister lenx ein faktischer Machthaber festgestellt wurde, umgehende Barbehebungen der Rechnungsbeträge dargetan werden können, gemischte Arbeitsgruppen der Bf. erkannt wurden, deren Leistungen als Gesamtleistung in die Fremdleistungsrechnungen Eingang gefunden haben, diese wiederum als Werkleistungen durch die Abrechnung in Gewicht in Erscheinung traten, obwohl der Verlegeleistung in Gewicht die bei den Stahlfirmen erfassten Arbeiter und Mannstunden dieser Leistung entsprachen, kann die vorgelegte Unbedenklichkeitsbescheinigung keine tatsächlich der Bf. gegenüber erbrachte Fremdleistung dartun.

Darüber hinaus können die vorgelegten Unterlagen der Firma nxbn, darunter einelenxRechnung vom 16.5.2008, keinen Leistungsaustausch beweisen, zumal die darin ausgewiesene Verlegeleistung von 7.600 kg ident ist mit den 76 Mannstunden, die bei der

Stahlfirma in deren Arbeitsbestätigungen erfasst wurden. Weshalb Regiestunden beim Nachfolgeunternehmer erfasst werden, obwohl in den Rechnungen der lenx erbrachte Werkleistungen an die Fa. nxbn behauptet werden, wurde der Bf. vorgehalten.

Der Bf. wurde zu der aus dem Gerichtsakt des faktischen Machthabers der ltx aufgefundenen Rechnung der ltx vom 31.10.2008 betreffend Bauvorhaben jstr und diesbezüglichen Arbeitsbestätigungen auf dem Firmenpapier einer Stahlfirma, Parteiengehör eingeräumt. Dabei entsprachen die in der Rechnung der ltx abgerechneten Leistungen (99.935,88 kg und 7.900 kg Stahl) jenen Leistungen, die von der Bauleitung der Stahlfirma stahlfa als dem 1. Nachfolgeunternehmer bestätigt wurden (99.935,89 kg und 79 Regiestunden, die nach der 1 Mann 1 Stunde 100 kg Regel exakt 7.900 kg ergaben).

Mit Mail vom 5.7.2019 hat die WGKK das Erscheinungsbild der Unbedenklichkeitsbescheinigung betreffend der Fa. lenx bestätigt, den Namen der Mitarbeiterin bekannt gegeben und den Verdacht auf eine Fälschung ausgesprochen, weil ab April 2008 keine Zahlungen, wohl aber 450 An- und Abmeldungen bis zum 3.6.2008 erfolgt sind. Zum Zeitpunkt der Ausstellung waren bereits Beträge eingemahnt und hätte aus diesem Grund eine Unbedenklichkeitsbescheinigung gar nicht ausgestellt werden können. Ab April 2008 hat sich der Beitragsrückstand auf mehrere hundert tausend Euro erhöht.

Die Beantwortung wurde der Bf. (ohne Übermittlung der Beitragskonten) zur Kenntnis gebracht und auf die schwallartige Zumeldung von Personen ab April 2008 hingewiesen, die für Betrugsfirmen typisch sei und auch aus der hohen Zahl der An- und Abmeldungen auf eine Betrugsfirma geschlossen werden kann.

Mit Schriftsatz vom 6. September 2019 wird auf dessen Seite 1 nur auf einen Vorhalt vom 2.7.2019 Bezug genommen, sohin auf die Unstimmigkeiten der ltx Rechnung vom 31.10.2008 und der Stellungnahme der WGKK vom 5.7.2019 nicht explizit eingegangen.

Eingangs wird versucht ausgehend von einer offensichtlich angenommenen gleichen Beweislage eine Aussetzung zu einem anderen Steuerverfahren zu erreichen.

Methodisch würde anhand von bei den Fremdleistern festgestellten Scheinfakturen auf Schwarzarbeit geschlossen. Kontrollmaterial der Betriebsprüfung hätte keinen Beweiswert, sondern nur Indizwert. Dort wo es Beweise gäbe, die es aber in diesem Verfahren nicht gibt, wären die geheimen Beweise nicht verwertbar.

Auch eine Entscheidung des BFG RV/znz/2014 hätte in der Behauptung, dass vom Geschäftskonto abgehobene Beträge Kick-back Zahlungen seien, keinen Beweis gesehen.

Zur Wiederaufnahme wurden die rethorischen und theoretischen Ausführungen der Beschwerde wiederholt. Auf keinen der Bf. konkret vorgehaltenen Wiederaufnahmsgründe ist die Bf. eingegangen.

Zur Unbedenklichkeitsbescheinigung der WGKK vom 3.6.2008 bemängelt die Bf. die zu ihren Ungunsten vorgenommene Abwägung und ortet neuerlich Unsachlichkeit und würdigt den gezogenen Schluss der Fälschung als beweisrechtlichen Unfug, zumal es auf die Zahlungsmoral des Fremdleisters nicht ankomme. Den Umstand, dass wie in der Stellungnahme der WGKK ausführt, Rückstände und Mahnungsverfahren einer Ausstellung der Bescheinigung entgegenstanden hat die Bf. nicht in ihre Überlegungen miteinbezogen. Im Gegenteil. Die Partei teilt unter Punkt D des Schriftsatzes mit, hierzu keine Stellungnahme abzugeben.

Die ungeachtet diverser höchstgerichtlicher Entscheidungen (etwa VfGH E 1063/2016) bestehende Absicht, sämtliche Beweisergebnisse der Partei vorzuhalten und auch die Überlegungen offenzulegen, weshalb das Gesamtbild der Verhältnisse gegen eine beweistaugliche Unbedenklichkeitsbescheinigung spricht, wurden als fortgesetzte Fehlerhaftigkeit bezeichnet.

Die Frage weshalb sich keine für die Partei sprechenden Umstände ergeben ist nicht wirklich sachverhaltserhellend. Der kryptisch gehaltene Hinweis, dass in einem anderen Steuerverfahren Nachweise für eine Leistungserbringung des angeblichen Fremdleisters lenx zu finden seien, hilft in dieser Form nicht weiter (Punkt 3.4. auf Seite 13 des Schriftsatzes).

Neben einer Tirade an Fragestellungen wird für den Fall einer mündlichen Verhandlung ein weiteres Vorbringen angekündigt....

Die Bf. hat inhaltlich kein einziges Argument, oder Sachverhaltselement dargetan. Die Bf. hat inhaltlich zu den Vorhaltungen kein einziges konkretes Vorbringen erstattet. Die Bf. hat die objektiv nach außen in Erscheinung tretende Absicht das Verfahren zu verschleppen, weil durch ausdrückliche Erklärung eine Stellungnahme zu den weiteren Vorhaltungen betreffend Rechnung des Fremdleisters vom 31.10.2008 und Stellungnahme der WGKK zur Unbedenklichkeitsbescheinigung verweigert wird und im gleichen Atemzug weitere Vorbringen angekündigt werden.

Mit Schreiben vom 9.9.2019 wurde die Bf. zur mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter geladen. Auf die Möglichkeit der Teilnahme ihrer beiden Geschäftsführer an der Verhandlung wurde explizit hingewiesen.

Mit Schriftsatz vom 25.9.2019 legt der Spezialvertreter Unterlagen aus dem Steuer- und Beschwerdeverfahren einer Fa. B vor (BpBericht, Revisionsschrift, Erk. d. VWGH Ra 2014/13/0030, Eingabe vom 2.5.2017 samt 12 Beilagen, Vorhalt des BFG vom 27.6.2017 und Vorhaltsbeantwortungen Teil 1 bis 24 samt Beilagen).

Darunter ein Werkvertrag der öpx mit einem Bauservice vom 31.7.2008 (BFG Akt Seite Band 8 Seite 2794 ff), sowie Bescheinigungsanträge vom 3.7.08 und vom 28/29.10.2008 (BFG Akt 3187 und 3188), sowie ein die öpx betreffender Bescheid, der an ein Bauservice gerichtet war (BFG Akt Seite 3189), sowie ein Schreiben wonach die lenx am Verkehrsverbund .. teilnahm (BFG Akt Band 8 b Seite 3634 f).

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 2019 wird der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgenommen.

Nach Auffassung der Bf. könnten die Fremdleister mit eigenen Personal, mit eigenem Personal, Leiharbeitern oder mit eigenen Schwarzarbeitern Leistungen erbracht haben, zumal einzelne Fremdleister nachweislich für weitere Auftraggeber tätig gewesen seien.

Die Bezeichnung als Betrugsfirmen könne nicht dazu dienen, eine solche malversive Beziehung zur Bf. herzustellen.

Die Bf. sei in einer schwarzen Liste der Finanzpolizei nicht eingetragen, wo zu der Nachweis durch das Gericht beantragt werde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 BAO für die Wiederaufnahme zuständige Abgabenbehörde erster Instanz.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist die Prüfung, ob das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen

wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0124, VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Im vorliegenden Fall wurden die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO von der Abgabenbehörde erster Instanz auf das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel gestützt.

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen.

Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. VwGH 23.4.1998, 95/15/0108). Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekanntgewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Das Hervorkommen neuer Tatsachen ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096).

Für die Wiederaufnahme von Amts wegen ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Dies bedeutet, dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt. Eine solche Wiederaufnahme kann jedoch nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher keine Kenntnis hatte (vgl. VwGH 22.10.1992, 92/16/0059).

Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 0016).

§ 184 BAO Abs 1, 2 lautet:

- 1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.
- 2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

§ 167 BAO lautet:

- (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.
- 2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 4 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

- (4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind...

§ 93 Abs 1,2 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

- 1) Bei inländischen Kapitalerträgen Abs 2 sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).
- (2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

§ 95 Abs 1-3 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25 %.

2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs 3 Z 5, bei denen die Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs 2 Z 2 vierter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs 2 Z 3 dritter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten wird, geht die Haftung für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge auf den Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds über. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs 2 Z 2 fünfter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs 2 Z 2 vierter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

...

Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren

Die Aufdeckung des Abgaben- und Sozialbetruges stellt für sich allein noch keinen Wiederaufnahmsgrund dar (!).

Als Wiederaufnahmsgründe dürfen nur Tatsachen herangezogen werden die von der Abgabenbehörde bereits angeführt wurden und im abgeschlossenen Verfahren (Erstbescheide vom 14.10.09 und 9.03.11) existent waren.

Sachverhalt (Feststellungen)

Die Wiederaufnahme wurde mit Tz 4 des Betriebsprüfungsberichtes betreffend Fremdleistungen begründet. In Tz 4 wird auf die Beilage "Angaben zu den Subunternehmen" verwiesen.

Die Angaben in Tz 4 betreffend Ermittlungen des LPK Wien sind so allgemein gehalten, dass ein konkreter Wiederaufnahmegrund nicht entnommen werden kann. Die Beschreibung des Betrugsmodelles alleine kann keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, weil diese keine neu hervorgekommene Tatsache ist, sondern auf einer Würdigung von Vorgängen beruht.

Die Zeugenaussage des z1 bezieht sich ausschließlich auf eine an der gleichen Objektadresse ansässigen Baufirma, welche in der gleichen Branche (Eisenbieger) tätig ist und von einer zu beiden Geschäftsführern der Bf. verwandten Person geleitet wird. Die Zeugenaussage ist daher nicht verwertbar.

Von einer Wiedergabe der Ausführungen im Bp Bericht wird daher wegen ihrer Bedeutungslosigkeit abgesehen.

Der Umstand, dass der Personaleinsatz von der Bf. nicht dargetan wurde ist nur dann ein Wiederaufnahmegrund, wenn Feststellungen vorhanden wären, die beweisen, dass die Bf. auch im abgeschlossenen Verfahren solche Unterlagen nicht hätte vorweisen können. Das bloße Verhalten der Bf. Unterlagen im Prüfungsverfahren nicht vorzulegen, ist kein im abgeschlossenen Verfahren bereits existent gewesener Umstand.

Die Ausführungen, dass Schlüsselkräfte auch zeitweise bei der Bf. angemeldet waren, sind nicht verwertbar, weil nicht einmal deren Namen angeführt wurden. Zwar wurde im Beschwerdeverfahren vor dem BFG der Bf. vorgehalten, dass Eigenpersonal zusammen mit den zugemeldeten Arbeitern die von ihr abgerechneten Leistungen erbracht haben, doch kann ein solcher Umstand nicht nachträglich zum Wiederaufnahmsgrund werden.

Die Beilage zu Tz 4 "Eigen- und Fremdpersonal", welche eine Personalverflechtung der zu den Betrugsfirmen zugemeldeten Personen zur Bf. dartun soll, ist schon aufgrund der Anonymisierung nicht verwertbar. Darüber hinaus dürften sich die zahlreichen Übereinstimmungen aus einer Personalübernahme im März 2009, von Personen die zur ltx zugemeldet waren, ergeben haben.

Auszugsweise Wiedergabe der Beilage Eigen- und Fremdpersonal:

"SVNR Name Qualifikation von bis Tage Firma

1509 Miri Arbeiter 31.03.2008 21.05.2008 52,00 bbf GmbH

1509 Miri Arbeiter 07.07.2008 01.09.2008 57,00 lenx GmbH"

In der Tz 4 Beilage Angaben zu den Subunternehmen war für die etx das Datum der Konkurseröffnung mit tt.9.2009 angegeben und festgehalten, dass eine ZMR Meldung im Inland für den Geschäftsführer unterblieben ist; für die fortx die Konkurseröffnung mit

tt.6.09 beschlossen wurde; für die lenx mit tt.10.2008; für die ltx mit tt.2.2009, zudem seien keine Eingangsrechnungen vorgelegt worden; für die öpx seien keine Eingangsrechnungen vorgelegt worden, Beschluss der Konkursöffnung tt.11.2008 und wsx: keine Vorlage von Eingangsrechnungen, Datum des Beschlusses der Konkursöffnung tt.1.2009.

In Tz 4 wird festgehalten, dass Belege zu den vorgenommenen Buchungen teilweise nicht vorgelegt werden konnten, weil nach Erklärung des steuerlichen Vertreters, diese vom Unternehmer nach Verbuchung umgereiht oder entnommen wurden.

Die systemhafte, im Zeitablauf nacheinander erfolgende Insolvenz (Konkursöffnungen) der einzelnen GmbH's stellt sich tabellarisch wie folgt dar:

	2008	2008	2009	2009	2009	2009
lenx	tt.10.08					
öpx		tt.11.08				
wsx			tt.01.			
ltx				tt.02.		
fortx					tt.6.	
etx						tt.9.

Beweis: Einsichtnahme ins Firmenbuch und in den BpBericht.

Zudem wurden in der Beilage Angaben zu den Subunternehmen zwei weitere Feststellungen getroffen, nämlich das eine Eintragung des Geschäftsführers der etx, gfetx im ZMR nicht erfolgt ist und im Zuge einer Begehung am 19.08.2008 durch ein näher genanntes Finanzamt die Unauffindbarkeit und Unbekanntheit der wsx am vermeintlichen Firmensitz adr7 festgestellt wurde. Beide Feststellungen blieben seitens der Bf. unbestritten und werden dem angenommenen Sachverhalt zugrundegelegt. Da fehlende Firmensitze und nicht im Inland gemeldete (Schein-) Geschäftsführer Teil des Sozialbetruges ist (beitragslose Zumeldung von Schwarzarbeitern auf solche Firmen) stehen die Wiederaufnahmegründe im Zusammenhang mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens und sind entscheidungswesentlich.

Als Wiederaufnahmsgründe wurden bzw werden die von der Abgabenbehörde festgestellten Umstände der unterbliebenen Offenlegung des Personaleinsatzes, der unterbliebenen Vorlage von Eingangsrechnungen (2008 und 2009) und die Tatsache der (systemhaften) Insolvenzen sämtlicher Fremdleister herangezogen. Ausgenommen von den Insolvenzen war lediglich die an der gleichen Objektadresse in der gleichen Branche tätigen, unstrittig operativ tätige Baugesellschaft, die von einer zu beiden Geschäftsführer der Bf. in einem Verwandtschaftsverhältnis stehenden Person geführt wurde.

Entscheidungswesentlichkeit der Wiederaufnahmsgründe

Gerade die Übernahme von bei der WGKK angemeldet gewesenen "Dienstnehmer" bei der Itx durch die Bf. wird die Zuordnung der Schwarzarbeiter zu ihr begründen, wie noch zu zeigen ist.

Dass systematisch in Abfolge nacheinander eintretende Insolvenzen von angeblichen Fremdleistungsfirmen ein Merkmal von Sozialbetrug sind (Zumeldung auf solche kurzlebige GmbH's welche durch ausländische 100 % Gesellschafter-Geschäftsführer übernommen werden und zu denen in der Folge spätestens durch die Masseverwalter kein Kontakt mehr hergestellt werden kann und die vollständige Barbehebung von eingegangenen Überweisungsbeträgen in Millionenhöhe durch faktische Machthaber die Durchleitungsfunktion solcher GmbH's aufzeigt und die im Zuge von angekündigten Prüfungen lohnabhängiger Abgaben in zeitlicher Abfolge in Konkurs gehen) ist augenfällig.

Der nicht offengelegte Personaleinsatz konnte durch Dienstnehmerbefragungen insoweit erhellt werden, als gemischte Arbeitsgruppen entdeckt wurden und die in Gruppenbewegungen erfolgende Zumeldung auf angebliche Fremdleister der Bf. dargestellt werden konnte.

Darüber hinaus ergab sich ein Verdachtsmoment dadurch, dass Personen vom Jänner bis Feber 2009 der Itx zugemeldet waren, Rechnungen nur bis 1.2.09 verbucht wurden, und im Feber bereits Rechnungen der fortx abgesetzt wurden. Weil das zuvor bei der Itx bei der GKK gemeldet gewesene Personal im Gefolge der Ermittlungen des Masseverwalters der Itx jedoch von der Bf. mit März 2009 übernommen wurde, liegt der Schluss auf der Hand, dass die Bf. ihre eigenen Schwarzarbeiter, die bei der Itx nicht mehr gemeldet bleiben konnten, von der Itx übernommen hat und die fortx die angeblichen Leistungen (Eingangsrechnungen hat die Bf. auch dem BFG nicht vorgelegt) gar nicht erbringen konnte. Insoweit erweist sich die unterbliebene Vorlage der Eingangsrechnungen der Itx und die unterbliebene Offenlegung des Personaleinsatzes als entscheidungswesentlich.

Gerade die Offenlegung des Personaleinsatzes durch Vorlage von vom Polier der Baustelle ausgestellten Arbeitsbestätigungen hätte den Beweis für den Betrug erbracht (etwa weil darauf Arbeiter angeführt worden wären - die zur Arbeitsgruppe eines Vorarbeiters wie zB.

dn2, dn3, dn4 und dn5 gehören - und die wie dn111, dn7, dn9, dn10 oder dn4 - bei der Bf. gemeldet waren). Dieser Umstand musste arbeitsaufwändig aus Sozialversicherungsabfragen und Dienstnehmereinvernahmen darstellbar gemacht werden. Da rglm Werkverträge mit den angeblichen Fremdleistern behauptet werden, erweisen sich diese schon als Betrug, weil Werkleistungen mit den Arbeitern der Bf. gar nicht erbracht werden konnten (sei es weil gemischte Arbeitsgruppen zum Einsatz kamen oder weil die Leistungen unter der Aufsicht und Anleitung des Auftraggebers, des 1. NU, der Stahlfirma zu erbringen waren) und rglm an die Auftraggeber Regieleistungen erbracht wurden. Einfach ausgedrückt: In den Arbeitsbestätigungen des 1. NU und in den Fremdleistungsrechnungen sind die Leistungen des Eigenpersonals der Bf. und ihrer Schwarzarbeiter abgerechnet, was aus den gemischten Arbeitsgruppen, und der Zumeldung identer Personengruppen zu den Fremdleistern, die im Zeitablauf die gleichen Baustellen abrechnen, zu schließen ist und anhand der Rechnung der ltx vom 31.10.2008, BVH jstr (Leistung: 99.935,88 kg und 7.900 kg Stabstahl) und den der Stahlfirma als 1. Nachfolgeunternehmer von der Bauleitung bestätigten Leistungen (99.935,89 kg und 79 Regiestunden) dargestellt werden kann. Die Bedachtnahme auf den Umstand, dass die Bf. etwa im Juli 2008 nur 5 Dienstnehmer (Arbeiter) gemeldet hat, allein bei der s bis zu 8 Eisenflechter gearbeitet haben, und diese 5 Arbeiter keine eigene Arbeitsgruppe gebildet haben (weil wie bereits ausgeführt 2 Personen einer gemischten Arbeitsgruppe zugeordnet werden können), steht der Annahme nicht entgegen, dass deren Leistungen in die vorgetäuschten Fremdleistungsrechnungen eingeflossen sind.

Solche Arbeitsbestätigungen wären im Zuge der Bp möglicherweise von den Auftrag gebenden Stahlfirmen einfach zu beschaffen gewesen (Kettenprüfung), sofern Kenntnis von solchen Belegen im Bauwesen vorhanden gewesen wäre. Für das BFG bestand eine solche Möglichkeit nach erfolgloser Suche bei den Generalunternehmern (Baukonzerne) wegen Ablaufs der Aufbewahrungsfrist nicht mehr.

Die beharrliche Weigerung der Bf. den Personaleinsatz offenzulegen und an einer Aufklärung des Sachverhaltes mitzuwirken hat sich auch im Strafverfahren und im Beschwerdeverfahren fortgesetzt.

Beweiswürdigung (Begründung)

Die Bf. hat sich in ihrer Beschwerde ausschließlich auf kriminalpolizeiliche Ermittlungen und Verfahren der Staatsanwaltschaft bezogen. Den vom Prüfer festgestellten, weiteren Wiederaufnahmegründen hat der Spezialvertreter ohne Begründung pauschal die Entscheidungswesentlichkeit abgesprochen.

Wenn sämtliche Fremdleister systemhaft insolvent werden, keine Eingangsrechnungen vorgelegt werden können und der Personaleinsatz nicht dargetan werden kann, dann ist die Entscheidungswesentlichkeit dieser Tatsachen und Umstände darin zu sehen, dass dies geradezu typische Merkmale von Abgaben- und Sozialbetrug sind **und** im Zusammenhang mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens stehen, nämlich der (beitragslosen) Zumeldung identer Arbeitsgruppen von einer zur nächsten Betrugsfirma und der Durchleitung von Überweisungsbeträgen durch umgehende Barbehebung durch faktische Machthaber und der Absetzung von Scheinrechnungen.

Auch wenn die Dienstnehmerverflechtungen zwischen den auf die "Fremdleister" zugemeldeten Personen und den bei der Bf. und einer weiteren, operativ tätigen an der Betriebsadresse der Bf. ansässigen Firma nicht als Wiederaufnahmegrund infolge Anonymisierung gewertet werden können, so stehen diese in kausalem Zusammenhang mit den Wiederaufnahmsgründen.

Die systemhafte, gleichartige Übernahme solcher Gesellschaften durch ausländische 100 % Gesellschafter-Geschäftsführer, schlagartig hohen Zumeldungen von Arbeitern, im Zeitablauf aufeinanderfolgenden Insolvenzen in Zusammenhang mit Beitragsprüfungen, die Durchleitung von Überweisungsbeträgen durch zeitnahe Barbehebungen durch faktische Machthaber ist ein Betrugsmodell. Tatsächlich arbeiten Vorarbeiter und Arbeiter der Bf. gemeinsam mit den Schwarzarbeitern auf den Baustellen der Bf.. Die Schwarzarbeiter werden dabei rgm für kurze Zeitabstände von einer auf die nächste Betrugsfirma zugemeldet (im gegenständlichen Fall wurden idente Arbeitsgruppen von der lenx an die öpx, weiter an die ltx bis 18.12.2008 und dann ab Jänner bis 27. Feber 2009 an die ltx zugemeldet und im März 2009 von der Bf. großteils übernommen). Für die angeblichen Werkleistungen der "Fremdleister" setzt die Bf. solche die Sub-Sub-Sub Firmen auf den Rechnungen als leistungserbringende Gesellschaften aufscheinende Firmen als Deckungsrechnungen ab. Nach dem Generalunternehmer (Baukonzerne) waren Stahlfirmen die Subfirmen, deren Sub Sub war wiederum die Bf. und deren Sub-Sub-Sub Firmen waren die Betrugsfirmen.

Gerade die systemhaft im Zeitablauf eingetretenen Insolvenzen sind das Spiegelbild zum sonstigen Ergebnis des Verfahrens, wonach auf die gegenständlichen Fremdleister lenx, öpx, ltx idente Arbeitsgruppen zugemeldet wurden (und im März 2009 von der Bf. übernommen wurden), welche im Zuge von Beitragsprüfungen in Konkurs gegangen sind und die Leistungen der Schwarzarbeiter der Bf. mit Deckungsrechnungen der lenx, öpx, ltx, wsx, fortx und etx im Aufwand Berücksichtigung fanden. Sie stehen daher mit dem sonstigen Ergebnis in einem unmittelbaren, kausalen Zusammenhang.

Erwägungen (Abwägung)

Bei genauer Betrachtung muss aber angenommen werden, die Bf. hätte im abgeschlossenen Verfahren Eingangsrechnungen vorweisen können, weil Feststellungen im Abgabenverfahren darüber fehlen, wann die seitens des steuerlichen Vertreters behauptete Entnahme oder Umreihung tatsächlich stattgefunden hat. Ein Wiederaufnahmsgrund liegt insoweit nicht vor. Hinzukommt, dass Mehrfachverrechnungen identer, einzelner Fremdleistungen (von ltx und wsx) eigentlich erwarten ließen, die Bf. hätte ihre Eingangsrechnungen nicht offengelegt. Letztlich ist eine solche Entscheidung auf ein für die Abgabenbehörde nicht einschätzbares vom Steuerpflichtigen frei wählbares Verhalten zurückzuführen, welches nicht vorhergesagt werden kann.

Hinsichtlich der Eingangsrechnungen der ltx betreffend das Jahr 2009 stellte sich anhand der im Zuge der HD beim faktischen Machthaber vorgefundenen Daten heraus, dass für 2009 ltx Rechnungen an die Bf. ausgestellt waren. Rechnung 5, 5a-e Leistungszeitraum Jänner 2009 alle vom 19.1.2009, für BVH der Bf., in Summe von 23.118,68 und Rechnung Nr. 6, 6a-e, alle vom 26.1.2009 Leistungszeitraum Jänner 2009 in Summe von Euro 15.072,44.

Den Unterlagen der Bp des faktischen Machthabers konnten weiters die Bankdaten der ltx entnommen werden. Die einzige Zahlung der Bf. für Rechnungen des Jahres 2009 erfolgte als A- Kontozahlung in Höhe von 3.900 Euro mit Wert 19.2.2009, welcher eine SB-Auszahlung am 19.2.2009 um 08:35 in Höhe von 3.000 Euro folgte. Die Kontoschließung erfolgte mit 26.2.2009.

Damit liegt zwar kein Wiederaufnahmsgrund vor, aber ein Hinweis dafür, dass die Bf. selbst die ltx Rechnungen als Scheinrechnungen betrachtet, zumal ltx Rechnungen im Buchungsjournal in Höhe von 28.729,09 Euro erfasst, bilanziell 12.245,00 Euro angesetzt wurden und angesichts der Akontozahlung von 3.900 Euro ein Betrag von 34.291,12 (Summe Rechnungen Nr. 5 5a-e und 6, 6a-e 28.191,12) dem Masseverwalter bereits aufgrund der gelegten Rechnungen zu zahlen gewesen wäre. Von den im Feber 2009 erbrachten Leistungen der Arbeiter ganz zu schweigen.

Gleiches gilt für die Weigerung der Bf. den Personaleinsatz offenzulegen. Ob dieser Umstand Folge eines nachträglich gewählten Verhaltens der Partei ist oder ob Unterlagen auch im abgeschlossenen Verfahren keine Aussage über den Personaleinsatz erlaubt hätten, ist nicht erhoben worden. Nach der Erfahrung in gleichgelagerten Fällen sind die Stundenaufzeichnungen durch die Vorarbeiter und Poliere die Grundlage der Verrechnung

mit den Auftraggebern und kann ein Mangel des Rechenwerks insoweit nicht beweislos angenommen werden, zumal im vorliegenden Fall klar ist, dass die Bf. mit ihrer Weigerung an der Aufklärung des Sachverhaltes mitzuwirken, abgabenrechtliche und strafrechtliche Vorteile verfolgt.

Als Wiederaufnahmsgrund bleiben die in der Beilage zu Tz 4 in den Angaben zu den Subunternehmen von der Abgabenbehörde festgestellten Beschlüsse über die Konkurseröffnung. Diese stehen mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens angefangen vom nicht offengelegten Personaleinsatz, der Dienstnehmerverflechtungen, der Feststellung wonach die Fremdleister Sozialbetrugsfirmen sind, und weiterer Umstände, die zur Zurechnung der Schwarzarbeiter an die Bf. führen, in einem kausalem Zusammenhang und sind entscheidungswesentlich.

Die systemhafte Abfolge der Insolvenzen der Fremdleister ist ein typisches Merkmal solcher Sozialbetrugsfirmen und hätte bereits die Feststellung über die Konkurseröffnung bei sämtlichen "Fremdleistern" die Wirkung eines Anscheinsbeweises und hätte im Wege der Anwendung des § 162 BAO zu berechtigten Zweifel an deren Empfängereigenschaft geführt und einen anderen Bescheidspruch herbeigeführt.

Entgegen der Auffassung des Spezialvertreters liegen daher Neuerungen im Tatsachenbereich vor, die in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen, zumal die Tatsache, dass sämtliche angebliche Fremdleister (ausgenommen die an der gleichen Objektadresse tätige Baufirma B) in Zusammenhang mit Prüfungsaufträgen systematisch in Konkurs gingen, unbestritten blieb.

Weil die Tatsache der Konkurseröffnungen sich beweiskräftig aus dem Firmenbuch entnehmen lässt, sohin für sich bereits einen Beweis darstellt, vermag das gänzliche Unterbleiben einer Stellungnahme zu den vorgehaltenen Wiederaufnahmsgründen nicht dazu führen, dass diese Beweise wiederum beweislos würden (vgl. VwGH ZI 92/15/0159). Dies gilt auch für die beiden weiteren Wiederaufnahmsgründe (fehlende Eintragung im Zentralmelderegister des Geschäftsführers der etx und Unbekanntheit der wxs am Firmensitz).

Derartige Umstände (Insolvenzen der Betrugsfirmen, deren Unbekanntheit am Firmensitz, fehlende Eintragung der Geschäftsführer ins Zentralmelderegister) sind geradezu klassische Merkmale von Sozialbetrugsfirmen und solcherart - wie noch zu zeigen sein wird - in Bezug auf den Spruch der angefochtenen Bescheide in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens - insbesondere der Aufdeckung der Absetzung der vom Eigenpersonal der Bf. und deren (zugemeldeten) Schwarzarbeiter erbrachten

Gesamtleistung in Scheinrechnungen der angeblichen Fremdleister - entscheidungswesentlich.

3. Körperschaftsteuer

3.1 Angenommener Sachverhalt (Feststellungen)

Zum besseren Verständnis wird vorausgeschickt, dass im Gerichtsakt des faktischen Machthabers der lenx und der ltx Arbeitsbestätigungen einer Stahlfirma (1. Nachfolgeunternehmer) enthalten sind, auf denen das Personal des 2. Sub (vergleichbar mit der Bf.) und des 3. Sub (eben der lenx) angeführt sind. Hier wie dort hat sich der 2. Sub Deckungsrechnungen in Form von abgerechneten Werkleistungen der lenx gelegt. Die Vorgehensweise ist völlig ident mit jener im vorliegenden Fall. Die Vergleichsfirmen dürfen jedoch nicht genannt werden; es besteht ein Beweisverwertungsverbot.

Einfach ausgedrückt sind die angeblichen Fremdleistungsfirmen nur auf dem Papier existent, um die Zumeldung der Schwarzarbeiter zu ermöglichen, die Durchleitung der Gelder zu bewerkstelligen (um Zahlungsnachweise zu produzieren) und um Deckungsrechnungen, über die vom Eigenpersonal und den auf die Betrugsfirmen zugemeldeten Schwarzarbeiter erbrachten Gesamtleistungen, auszustellen.

Aus diesem Blickwinkel heraus betrachtet ist es leicht zu verstehen, dass

sämtliche Fremdleister (mit Ausnahme der Fa. B)

- ° durch ausländische 100 % Gesellschafter-Geschäftsführer übernommen wurden (vgl. Tabelle)
- ° nach kurzer Dauer in Insolvenz geraten und im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit gelöscht wurden
- ° systemhaft in zeitlicher Abfolge in Konkurs geraten (vgl. Tabelle)
- ° die Konkurse im zeitlichen Zusammenhang mit einem Prüfungsauftrag standen (vgl. Tabelle)
- ° kurzfristig hohe Zumeldungen an "Dienstnehmern" hatten (vgl. Tabelle)

- ° im jeweiligen Leistungszeitraum keine gewerberechtlichen Geschäftsführer beschäftigt wurden (vgl. Tabelle)
- ° für sämtliche Fremdleister keine Bauhaftpflichtversicherung dargetan werden konnte
- ° für sämtliche Fremdleister wurden von den Masseverwaltern keine Fahrnisse festgestellt, sondern fanden umgehende Barbehebungen der eingehenden Überweisungsbeträge in Millionenhöhe statt
- ° Forderungen seitens der Sozialversicherungsträger in allen Konkursverfahren angemeldet wurden
- ° Dienstnehmer aussagten, die Geldauszahler und Chefs seien bei den verschiedenen Fremdleistern lenx, öpx, ltx gleich geblieben
- ° gewerberechtliche Geschäftsführer mehrheitlich aussagten, dass Baustellenkontrollen nicht durchgeführt wurden
- ° der Masseverwalter feststellte, dass auf angeblichen Baustellen der ltx diese unbekannt ist, aber eine Firma x und die Bf. dort aufgetreten sind (was im Einklang einer Zeugenbefragung mit einem Baukonzern steht)
- ° idente Dienstnehmerbewegungen (Zumeldung derselben Personen) von einer zur nächsten Betrugsfirma festgestellt werden konnten (vgl. Farbtabelle im Vorhalt vom 19.11.18 Seite 65)
- ° für die lenx und die ltx konnte ausgehend von den Berichten des Masseverwalters und dessen Strafanzeigen ein rechtskräftig verurteilter faktischer Machthaber ermittelt werden
- ° daneben war der Geschäftsführer der etx nicht im ZMR eingetragen; stimmte die Unterschrift zwischen Kassabeleg und angeblichen Werkvertrag nicht überein; stimmte der Betrag auf dem Kassabeleg nicht mit jenen im Buchungsjournal überein; lag dem Kassabeleg ein Wochenbericht bei, wonach bis zu 10 Mann auf der Baustelle HWS g tätig waren (ohne dass ersichtlich gewesen wäre wem diese Leistung bestätigt wurde; d.h. welche Firma oder welche Arbeiter auf der Baustelle tatsächlich gearbeitet haben)
- ° die wsx am Betriebsort aufgrund einer Begehung nicht bekannt war
- ° ein Mietvertrag mit der Fa. fortx nicht zustande gekommen ist, weshalb die Betriebsadresse eine Scheinadresse ist

- ° laut Gerichtsakten ist der im Firmenbuch eingetragene Alleingesellschafter-Geschäftsführer der lenx gflenx laut Interpol Warschau eine nicht existente Person
- ° war der im Firmenbuch eingetragene Alleingesellschafter-Geschäftsführer der ltx mn nur am 21.5.2008 im Inland im Zentralmelderegister eingetragen
- ° die rechtliche Existenz mit Firmenbucheintrag, Steuernummer, (und nicht für jede einzelne, angebliche Fremdleistungsfirma vorhandene oder korrekte) UID Nummer, Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes ist unstrittig und hat die Malversationen (Zumeldungen von Dienstnehmern, Durchleitung von Geldbeträgen und Ausstellung von Deckungsrechnungen) ermöglicht
- ° eine hinsichtlich der Gesamtleistung betreffend BVH jstr idente Rechnung des angeblichen Fremdleisters ltx vom 31.10.2008 (mit 99.935,88 kg und 7.900 kg Stahl) mit den auf dem Firmenpapier der Stahlfirma stahlfa als 1. NU von der Bauleitung erteilten Bestätigungen (über 99.935,89 kg und 79 Regiestunden, die nach der 1 Mann 1 Stunde 100 kg Regel exakt 7.900 kg ergeben) aufgefunden wurden (BFG Akt, Band 4, Seite 1158 ff).
- ° eine von der Bf. selbst vorgelegte Unbedenklichkeitsbescheinigung der WGKK vom 3.6.2008 betreffend lenx von der WGKK als mögliche Fälschung bezeichnet wurde, weil laut beigelegtem Beitragskontoblatt bereits ab April Rückstände bestanden und Mahnverfahren liefen und deshalb eine solche Bestätigung gar nicht erteilt werden hätte können.

Beweise und Beweiswürdigung

Zusammenhang Konkursöffnung und Prüfungsauftrag (PA)

	Konkursöffnung	Löschung wegen Vermögens- losigkeit	LZR	PA
lenx	tt.10.2008	X	07/08	29.10.2008
öpx	tt.11.2008	X	9-11/2008	4.12.2008
wsx	tt.1.2009	X	08/2008	6.11.2008
ltx	tt.2.2009	X	06/08-02/09	22.01.2009

fortx	tt.06.09	X	2-5/09	22.07.2009
etx	tt.09.2009	X	7-8/09	11.11.09 Bericht

Konkurse der Fremdleister im Zeitablauf

	2008	2008	2009	2009	2009	2009
lenx	tt.10.08					
öpx		tt.11.08				
wsx			tt.01.			
ltx				tt.02.		
fortx					tt.6.	
etx						tt.9.

100 % ausländische Gesellschafter-Geschäftsführer

Fremdleister	GF	seit	Anteil	LZR	Konkurseröffnung
etx	ggfetx	27.11.08	100 %	07-08/09	tt.09.09
fortx	gffortx	23.12.08	100 %	02-05/09	tt.06.09
lenx	ggflenx	20.11.07	100 %	07/08	tt.10.08
ltx	ggfltx	3.6.08	100 %	06/08- 02/09	tt.02.09
öpx	gföpx	18.7.08	100 %	09-11/08	tt.11.08

wsx gfwsx 29.4.08 100 % 08/08 tt.01.09

Zumeldungen

Tabelle SVS Meldungen Fremdleister und Bf.

Firma	2008	2009	Übernahme	Tiefstand	Hochstand	Tiefstand
Bf.	16	44				
lenx	180	0	27.11.2007	3in02/08	122in04/08	0 in 11/09
öpx	171	0	18.07.2008	1 in 05/08	99 in 08/08	0 in 01/09
ltx	55	74	03.06.2008	6 in 09/08	51 in 11/08	0 in 03/09
fortx	6	158	23.12.2008	2 in 01/09	115 in 04/09	0 in 08/09
etx	0	90	27.11.2008	1 in 03/09	75 in 08/09	0 in 11/09
wsx	131	6	29.04.2008	0 in 04/08	83 in 06/08	9 in 12/08 0 in 02/09

Zumeldungen/Deckungsrechnungen/Leistungszeiträume

	2008	2008	2008	2008	2009	2009
Zumeldung:	1-4 gx	4-1.8. lenx	4.8.-17.10 öpx	10-12 ltx	1-2 ltx	3-6 Bf.

Deckungsrechnung/Leistungszeiträume

lenx	07/08
wsx	08/08
öpx	9-11/08
ltx	10-12

ltx 1-2

fortx 2-5

etx 7-8/09

lenx

April-1.8

öpx

4.8.-17.10 ltx

10-12

01-27.02

Personalübernahme durch Bf.
2.3.2009

Personal	14	14	14	14 idente Personen **
		+6	+6	+6 idente Personen **

Baustelle :zB. jeweils lgasse, tgasse, s

*

*

*

** siehe Farbtabelle im Vorhalt vom 19.11.18, Seite 65 oder die nachfolgende Aufstellung betreffend Dienstnehmerverflechtungen

* Keine Namen der Arbeiter auf den Baustellen seitens der Bf. bekannt gegeben;

Keine Arbeitsbestätigungen für die Bauvorhaben vorgelegt

Bei Kontrollen der Finanzpolizei am 9.6.08 in Wien, lgasse 1, wurde keine Firma lenx festgestellt, sondern der GU mit baufirma1, der Sub mit stahlfa Baustahl und der Sub Sub mit bbf festgestellt.

Am 16.3.09 wurden in 1210, ze, 9 Personen kontrolliert (5 der Firma B und 4 der Bf.). Am 23.6.09 wurden an der gleichen Adresse 4 Personen kontrolliert (2 mk und 2 bbf) In keinem Fall wurde ein Verstoß festgestellt und entgegen einer anonymen Anzeige auch keine Firma lenx festgestellt.

Da bei der Kontrolle durch die Finanzpolizei (siehe Vorhalt vom 19.11.18, Seite 41) betreffend lgasse und ze keine Fremdfirma vorgefunden wurde, sondern nur bbf Personal, jedoch etwa betreffend lgasse sämtliche Leistungen über lenx abgerechnet wurden, muss auch Eigenpersonal der Bf. auf den Baustellen tätig gewesen sein, über deren Leistungen die angeblichen Fremdleister der Bf. Rechnung legten.

Einfach ausgedrückt wurden die Schwarzarbeiter der Bf. auf die Papierfirmen (wobei lenx und ltx bemachthaberte Papierfirmen sind) zugemeldet und vor dem Konkurs der Papierfirmen auf die offenbar bereits feststehende nächste, künftige Papierfirma ("Fremdleistungsfirma") zugemeldet ohne dass damit ein Baustellenwechsel verbunden sein musste und letztlich wurden die Schwarzarbeiter von der Bf. selbst übernommen. D.h. diese haben bei ihrer Zumeldung zur ltx auf den Baustellen der Bf. gearbeitet und im Zuge ihrer Anmeldung am 2.3.09 bei der Bf. auf deren Baustellen weitergearbeitet. Neu bei der ltx war, dass die Abmeldung nach Konkurseröffnung am 3.3.09 erfolgt ist (Lohnzettel wurden mit diesem Datum überspielt) und eine Betrugsanzeige vom Masseverwalter der ltx gegen die GF der Bf. erstattet wurde und deshalb eine Zumeldung etwa zur fortx unterblieb (unterblieben ist jedoch nicht die Einbuchung von Scheinrechnungen der fortx mit Buchungsdatum 16.2.09, obwohl die Arbeiter noch bei der ltx gemeldet waren; während Rechnungsausstellungen der ltx vermieden, nicht eingebucht und bereits eingebuchte Rechnungen schon gar nicht an den Masseverwalter bezahlt wurden).

Tabelle Übernahme der Papiergesellschaften, deren Konkurseröffnung, Datum Prüfungsauftrag und Regelzumeldungszeitraum der Schwarzarbeiter :

lenx: ÜN 20.11.07 KE 3.10.08 PA 29.10.08

öpx: ÜN 18.7.08 KE 20.11. PA 4.12.08

ltx: ÜN 3.6.08 PA 22.1. KE 25.2.09

		Anmeldung Bf.
	per 2.3.	
		Abmeldung ltx im Konkurs per 27.2.!
Personal: April -	1.8. lenx	
	4.8. -	17.10. ltx
		20.10.08-18.12. 12.1.- 27.2.ltx 2.3. Bf.

D.h. immer vor Konkurseröffnung wurden die Arbeiter auf die nächste Papierfirma -die auch der nächste angebliche Fremdleister war - zugemeldet. Der Prüfungsauftrag betreffend Prüfung lohnabhängiger Abgaben lag nach diesem Datum.

Nur bei der ltx war der Prüfungsauftrag vor Konkurseröffnung; die Abmeldung der Arbeiter erfolgte nach dem Inhalt der Strafanzeige des Masseverwalters unbefugt im laufenden Konkursverfahren und in zeitlicher Abstimmung zur Anmeldung am 2.3.09 bei der Bf. (Lohnzettelüberspielung ltx am 3.3.09). Zumeldungen auf die fortx (Übernommen vom ausländischen Alleingesellschafter am 23.12.08 KE 29.6. Prüfungsauftrag 22.7.) oder die etx (Übernommen vom ausländischen Alleingesellschafter am 27.11.08, KE 30.9.09 Bericht 11.11.09), sind wegen der Betrugsanzeige des Masseverwalters unterblieben.

Die Angaben sind dem Firmenbuch entnommen und aufgrund von Sozialversicherungsabfragen angefertigt worden unter weiterer Abfrage aus den EDV-Datenbanken des BMF (betreffend Prüfungsaufträge) und den Angaben aus dem Betriebsprüfungsbericht, welche seitens der Bf. unwidersprochen geblieben sind. Bedenken - etwa gegen die im Bp Bericht angeführten Leistungszeiträume - sind nicht entstanden, zumal die Bf. trotz Aufforderung hierzu keine Eingangsrechnungen dem BFG vorgelegt hat.

Jene Eingangsrechnungen, die vorgefunden wurden (ltx 31.10.2008, lenx 15.7.2008) zeigten eine Abrechnung über die auf den Baustellen erbrachte Gesamtleistung, die bereits dem 1. NU von der Bauleitung bestätigt wurde und konnten in der Folge Mehrfachverrechnungen solcher Fremdleistungen und weitere Unstimmigkeiten festgestellt werden.

Über Befragen sagten Dienstnehmer, welche bei den Fremdleistungsfirmen und der Bf. gemeldet waren, wie folgt aus:

Die Dienstnehmer dn3 und dn4 sagen über schriftliche Befragung übereinstimmend aus, dass bei sämtlichen Firmen Herr gff (welcher der Spitzname von gggfbf sein soll) Chef war, welcher die Einstellung vornahm und die Löhne auszahlte. Aufgesucht wurde nur das Büro in der Baumgasse in nlll Wien. dn4 sei der Partieführer gewesen. Der Dienstnehmer dn11 sagt aus, dass die Partieführer und die Person, die das Geld auf den Baustellen auszahlte, bei allen Firmen dieselben Personen waren.

Der Dienstnehmer dn12 sagt aus, der Name des Chefs und der das Geld auszahlenden Person sei al, jener des Vorarbeiters dn5 ll gewesen und bei allen Firmen, bei denen er gemeldet war, gleich geblieben.

Der Dienstnehmer Ivan dn13 hat wechselnde Chefs und Personennamen betreffend der das Geld auszahlenden Person angegeben, aber immer den gleichen Vorarbeiter (Denis dn2). Demnach sollen bei einzelnen Firmen die Geschäftsführer ko (bbf), cp (öpx) das Geld ausbezahlt haben. Außer bei der Fa. bbf war der Zeuge bei keiner der Fremdleistungsfirmen an deren Firmensitz oder in einem Büro dieser Firmen. Bei der Firma bbf konnte der Zeuge die Adresse des Büros angeben.

Die Arbeiter dn14 Samie und dn5 yyy gaben an, bei allen Firmen sei al der Chef und Auszahler auf den Baustellen gewesen. Die Vorarbeiter hätten täglich gewechselt.

Der Dienstnehmer Denis dn2 sagt aus, dass der Vorarbeiter immer der gleiche war (Name zm) die Chefs jedoch wechselten. Insbesondere bei öpx sei der Chef cp gewesen, der die Personaleinstellung vorgenommen und die Löhne ausbezahlt habe.

Eine persönliche Zeugeneinvernahme (Gruppe dn2 mit Herrn spx) am 23.4.18 bestätigte die Vorgänge rund um die Firmenwechsel, die immer ohne Zutun (Bewerbung oder Vorstellung) des Arbeiters erfolgt sind. Entweder wurden dem Arbeiter über den Vorarbeiter neue Arbeitspapiere in die Hand gedrückt oder ein neuer Chef stellte sich auf der Baustelle vor. Regelmäßig war damit auch kein Baustellenwechsel verbunden. So war laut Aussage die Baustelle der Fa. gx am letzten Tag ident mit jener bei Firma B am ersten Tag. Aus vorgelegten Unterlagen im Zuge der Geltendmachung von Lohnforderungen beim IEF waren die Baustellen tgasse 43, lgasse, nd, bg und für ltx die Baustellen sg und versicherung (Vorarbeiter ise) angeführt. Die Arbeitszeit bei ltx sei von Montag bis Freitag von 7-17 Uhr vereinbart worden. Die monatliche Arbeitszeit habe üblicherweise 170 Stunden betragen. Laut Unterlagen des Zeugen soll die Bf. die Lohnforderungen gegenüber der ltx dem Zeugen getilgt haben. Der eingangs in diesem Schreiben bereits genannte Chef und Geldauszahler al soll bei der Firma B als eine Art Verlegeleiter ein und aus gegangen

sein. Der GF der Bf. soll den Nicknamen ko führen, was wiederum in Einklang mit den bereits bekannten Aussagen von dn4 und dn3 steht, wonach ein gff bei sämtlichen Firmen (auch der Bf.) Chef und Geldauszahler gewesen sein soll und korrekt den Namen Y sc trägt. Dieser wurde vom Zeugen auch auf einem Foto erkannt.

Aus den Aussagen kann entnommen werden, dass hinter den angeblichen Fremdleistungsfirmen idente Personen standen, ob dies die Zumelder waren oder Hintermänner die mit den Fremdleistungsfirmen tatsächlich Leistungen erbracht haben wurde vom Spezialvertreter in Frage gestellt. Diese sollte sich aber schon dadurch beantworten, dass Herr gff (also der Geschäftsführer der Bf.) als Chef und Geldauszahler genannt wurde. Da die Vorgehensweise systemhaft und gleich geblieben ist (Übergabe neuer Arbeitspapiere an die Arbeiter auf der Baustelle) kann nicht von mehreren Zumeldern insbesondere hinsichtlich der festgestellten identen Dienstnehmerbewegungen ausgegangen werden. Das Rätsel um die im Einzelfall erfolgte Namensnennung der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer löst sich dadurch, dass den Zumeldern diese Daten bekannt waren und es daher ein Leichtes war, diese gegenüber den Arbeitern einzusetzen. Ganz generell ist zu sagen, dass die Arbeiter trotz kleiner Sprachbarrieren sich bemüht haben die an sie gerichteten Auskunftersuchen wahrheitsgetreu zu beantworten (obwohl Vorgänge vor rund 10 Jahren angesprochen waren). Die Aussagen waren zueinander widerspruchsfrei und stehen mit dem sonstigen Ermittlungsergebnis des Verfahrens (wonach die gleichen Arbeiter auf den gleichen Baustellen tätig waren, jedoch zumindest bis Feber 2009 gemeinsam im Zeitablauf auf diverse Fremdleister zugemeldet wurden) in Einklang. Demgegenüber verhüllt sich die Bf. in Schweigen und erschöpft sich das Vorbringen des Spezialvertreters in Willküranwürfen.

Die Berichte der Masseverwalter wurden vorgehalten:

Nach Durchsicht der Konkursakten ergab sich aus den Berichten und Sachverhaltsmitteilungen der Masseverwalter regelmäßig, dass keine Betriebsmittel, Gewahrsame, Fahrnisse vorhanden waren und keine Verwertungserlöse erzielbar waren.

Weiters, dass in allen Fällen kein Kontakt zum Geschäftsführer möglich war und die Firma am Firmensitz unauffindbar und oder unbekannt war.

Forderungen der WGKK und der Bauarbeiter Urlaubskasse wurden in den Konkursverfahren in beträchtlichem Ausmaß angemeldet. Forderungen von Dienstnehmern hingegen nur vereinzelt.

Bei den Gesellschaften wsx, öpx, fortx und ltx stellten die Masseverwalter und Masseverwalterinnen Bankeingänge in Millionenhöhe fest, die in gleicher Höhe bar behoben wurden.

Details:

Dr. i (wsx) legte dem Handelsgericht Bankunterlagen (Zeitraum 16.5.-11.11.2008) vor, aus denen auch die Einzahlungen der Bf. mit 27.089,56 und 28.229,99 Euro ersichtlich waren.

Dr. r (etx) hält in einem Aktenvermerk die Aussage eines Dienstnehmers fest, der die Vorgänge als mafiös bezeichnet und beschreibt, dass die Arbeiter mit einem Auto bis vor die Baustelle geführt wurden, wo sie aussteigen und die Baustelle betreten mussten, bezahlt sei bar in einem Cafehaus worden und kenne er auch die türkische Eisenbiegerfirma ff (Anm. d. Verf.: also jene Firma zu der aus der Gruppe der 9 Dienstnehmer einige im Jahr 2009 nahtlos angemeldet wurden).

Dr. w (öpx) berichtet, dass am Tag nach der Konkurseröffnung wie auf Knopfdruck die Bankeingänge (welche rlgm beträchtliche Höhen erreichten) ausblieben.

Mag. li (fortx) berichtet, dass ein Mietvertrag nicht zustande gekommen sei und die Firmenadresse daher eine Scheinadresse sei.

Dr. ß (lenx) hält fest, dass eine Meldung des Geschäftsführers im Inland nicht erfolgt ist und der Geschäftsführer an der angegebenen Wohnanschrift nicht aufhältig gewesen sei.

Dr. st (ltx) hält die Unauffindbarkeit des Geschäftsführers fest und stellt einen Zusammenhang der Anmeldungen von Dienstnehmern über ein Lohnverrechnungsbüro (namentlich bekannt) her, welches über Veranlassung eines wf tätig wurde.

Eine Überprüfung der Baustellen habe ergeben, dass die ltx auf diesen unbekannt sei, lediglich die Auftragnehmer Bxy-GmbH und bbf GmbH seien bekannt gewesen.

Zudem sollen 40 Dienstnehmer von einer Bxy-GmbH übernommen worden sein.

In einem sehr kurzen Zeitraum 10-12/08 und 1-2/09 seien insgesamt 1,3 Mio Euro eingegangen.

Ab 10/08 sollen Stabverlegearbeiten abgerechnet worden sein. Auf die Bxy-GmbH und auf die Bf. soll dabei ein maßgeblicher Anteil entfallen.

Kurz gefasst ergibt sich hieraus: Keine Betriebsmittel, Hinweise auf Kick-back Zahlungen, keine Greifbarkeit der Geschäftsführer und wie bereits bekannt hohe Rückstände bei der

GKK und keine gewerberechtlichen Geschäftsführer, sowie keine erkennbaren Abschlüsse einer Bauhaftpflichtversicherung. Diese Umstände deuten zweifelsfrei auf formell existierende Rechtsträger hin, die zu Malversationen benutzt wurden.

Wie bereits von einem Masseverwalter berichtet, scheinen diese vermutlich nicht einmal in den Geschäftsunterlagen (beispielsweise Bautagebücher) auf, weil auf Großbaustellen solche Konstrukte vom Generalunternehmer unerwünscht sind. Es stand der Bf. jedoch der Nachweis frei, dass diese Konstrukte in den Geschäftsunterlagen, etwa des Bauherren, aufgeführt sind. Die Überprüfung der Finpol Eintragungen ergab drei Überprüfungen - alle ohne Beanstandungen - wobei trotz anonymer Anzeige - die Tätigkeit eines Sub-Sub-Subunternehmens wie die lenx nicht festgestellt werden konnte. Damit im Einklang steht auch die Auskunftsbearbeitung eines Generalunternehmers (Baukonzern), welche ebenfalls die ltx und die lenx als nicht am Markt auftretende Gesellschaften bestätigte.

Bei sämtlichen Fremdleistungsfirmen wurden seitens der GKK Forderungen im Konkursverfahren jeweils im sechststelligen Bereich angemeldet.
Beweis: Einsichtnahme in die Anmeldeverzeichnisse der Konkursakten.

Die Berichte des Masseverwalter, sowie die Anmeldeverzeichnisse der Konkursakten blieben unwidersprochen und sind jedenfalls dafür heranzuziehen, dass auch die Masseverwalter keine Hinweise auf eine operative Tätigkeit gefunden haben. Zudem liegt bei den Bp Unterlagen (betreffend den faktischen Machthaber der ltx) ein Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes auf, welches eine Klage gegen den IAF abwies, weil die ltx jedenfalls als Arbeitgeber nicht in Frage gekommen ist, womit das Urteil betreffend den faktischen Machthaber der lenx und der ltx bei dem Gesamtbild der Verhältnisse noch mehr an Beweiskraft gewinnt.

Die Berichte der Masseverwalter betreffend Fehlen von Fahrnissen, umgehenden Barbehebungen eingehender Überweisungsbeträge standen in Einklang mit der Verurteilung eines faktischen Machthabers der lenx und der ltx und konnten wegen vorhandener Bankdaten die umgehenden Behebungen der Überweisungsbeträge, welche von der Bf. geleistet wurden, nachvollzogen werden und der Bf. dargestellt werden.

Der gewerberechtliche Geschäftsführer gewgföpx (öpx) sagt aus er habe Baustellenkontrollen gemacht, den Geschäftsführer habe er nie gesehen, und er sei von einer Dame eingestellt worden.

Der gewerberechtliche Geschäftsführer gewgffortx (fortx) sagt aus, er habe den Firmenstandort nie gesehen, habe keine Arbeit gehabt, weil sich die Firma auf die Vermittlung von Leiharbeitern beschränkt habe, er sei vom Geschäftsführer p entlohnt worden.

Der gewerberechtliche Geschäftsführer gewgflx (lenx) sagt aus, er sei von einem Herrn wf eingestellt worden, wobei der Firmenstandort 10, ort33 , nach ca. 2 einhalb Monaten nicht mehr vorhanden war. Den handelsrechtlichen Geschäftsführer habe er nur zweimal getroffen (in einem Cafe und auf der MA 63 zur Gewerbeanmeldung). Informationen über Bauaufträge habe er nicht erhalten, weshalb die Tätigkeit ohne je konkrete Handlungen gesetzt zu haben, wieder beendet worden sei.

In Ansehung der möglichen Haftung für hinterzogene Sozialversicherungsbeiträge (vgl OGH n vom 19.3.2013 einen gewerberechtlichen Geschäftsführer eines der angeblichen Fremdleisters der Bf. betreffend) sind die Auskunftsbearbeitungen sehr glaubwürdig ausgefallen. Die Behauptung eines Geschäftsführers Baustellenkontrollen vorgenommen zu haben wird als Schutzbehauptung gewertet, zumal rglm. im jeweiligen Leistungszeitraum für sämtliche angebliche Fremdleister kein solcher Geschäftsführer bestellt war. Im Gesamtzusammenhang ist leicht nachvollziehbar, dass ein tatsächlicher Bedarf an der Beschäftigung gewerberechtlicher Geschäftsführer wohl nicht bestanden hat, sondern dies eine Täuschungsmaßnahme darstellt, um für die Behörden ein Wirtschaftsunternehmen vorzugaukeln.

etx	9.4.-22.4.09	gwgf4	Leistungs- zeitraum 7-8/09
fortx Baumeister Räumungen	26.5.-1.6.2009 9.2.-31.5.2009	gwgf3	2-5/09
lenx	25.2.-2.5.08	gwgf2	07/09
ltx	keine Gewerbe-	berechtigung	06/08-02/09
öpx	5.6.08-31.7.08	gwgf1	9-11/08
wsx	22.1.-31.5.07	gwgf.	08/08

1.12.07-31.3.08

Der Geschäftsführer und die Gesellschaft waren am Firmensitz nicht auffindbar (wsx), zumal im Zuge einer Begehung des Betriebsortes bo am 19.8.2008 die Firma den Anrainern unbekannt war (AB 446 und 358); bei der fortx wurde eine ungültige UID Nummer verwendet, weil diese nur bis zum 1.10.2006 gültig war und der Geschäftsführer der etx gfetx war im Inland nicht gemeldet (Beweis ZMR Abfrage).

Nach den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht der fortx vom 13.6.13, hat nach Auskunft des Masseverwalters, welcher diesbezüglich Rücksprache mit der Hausverwaltung gehalten hat, kein Mietvertrag bestanden, insbesondere wurden keine Schlüssel besessen und lag daher eine Scheinadresse vor, weil die fortx in der Gg nie ansässig war.

Beweiswürdigung

Der Verfasser hegt keine Bedenken gegen die Richtigkeit des ZMR, sowie der Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend UID Nummer und des Aktenvermerkes über die Begehung der gg, sowie gegen die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht der fortx.

Betreffend etx sind Aufklärungen über das unterschiedliche Unterschriftsbild zwischen "Vertrag" und Kassabeleg vom 14.8.09 (Buchungsbeleg 078) nicht erfolgt. Ebenso wenig wie Aufklärung über die differenten Beträge dieses Kassabeleges und den im Kassabuch eingetragenen Betrag gegeben wurde. Auch zur weiteren Frage, wer die 10 Mann laut diesbezüglichem Wochenbericht sein sollen wurde nichts (NICHTS) vorgebracht. Ein Leistungsnachweis gegenüber der etx wurde nicht ausgestellt, weil überhaupt kein Unternehmer oder Arbeiter als Auftragnehmer, etc. angeführt waren.

Der Verfasser geht daher davon aus, dass ein solcher Vertrag nicht zustande kam, keine Arbeiter der etx die Leistungen (hws) erbracht haben, sondern Arbeiter der Bf. (Eigenpersonal oder Schwarzarbeiter der Bf. - etwa die in diesem Zeitraum auf weitere Verdachtsfirmen etwa der vpx zugemeldeten Personen) und die Zahlung fingiert ist.

Die Adresse kaiser ist jene der Lohnverrechnerin der ltx und lenx, welche von der Lohnverrechnerin der ltx d.h. dem faktischen Machthaber der beiden Papierfirmen zur Verfügung gestellt wurden und auch auf den vorgefundenen ltx Rechnungen (enthalten bei der Betriebsprüfung des Machthabers) aufgedruckt war.

Der faktische Machthaber der lenx und der ltx wurde rechtskräftig im Zusammenhang mit den umgehenden Barbehebungen vom betrieblichen Bankkonto verurteilt (LG für Strafsachen Wien 013 Hv nn). Aufgrund der Dienstnehmerverflechtung - es waren immer die gleichen Personen in den unterschiedlichen (auch nicht dem genannten Machthaber zugerechneten) Konstrukten gemeldet - und der gemischten Arbeitsgruppen (Eigenpersonal und Schwarzarbeiter) wird eine Zurechnung dieser Personen an den Machthaber nicht angenommen. Vielmehr ist von Rückflüssen der überwiesenen Beträge, welche den Bankauszügen zu entnehmen sind, - darunter auch die Bf. - an die Zumelder auszugehen.

Dienstnehmerverflechtungen

Als Vorab-Beispiel DN dn13

Dieser war bei einer unstrittig operativ tätigen Baugesellschaft B tätig wurde dann auf die Betrugsfirmen nahtlos zugemeldet (lenx, öpx, ltx) und im März von der Bf. übernommen (nach Aussage des DN wurden ihm offene Lohnansprüche an die ltx von der Bf. bezahlt).

2008			
B-GmbH	lenx	öpx	ltx
21.4.-13.5.	14.5.-1.8.	4.8.-17.10.	20.10.-18.12.

2009	
ltx	Bf.
12.1.-27.2.	2.3.-16.7.

2008				2009		
Name	ab Jänner	ab April	ab August	Okt-Dez.	Jän-Feber	ab März.
	gx/kadnx	lenx	öpx	ltx	ltx	Bf.

dn2	X	14.5.-1.8. 4.8.-5.11.	6.11.-18.12. 12.1.-27.2.	2.3.-7.8
dn13	X	14.5.-1.8. 4.8.-17.10.	20.10.- 18.12. 9.1.-27.2.	2.3.-16.7.
dn7	X	21.4.-9.6. 9.6.- Bf.!	4.2.; 9.-27.2.L	2.3.-2.7.
dn9	X	21.4.-1.8. 4.8.-17.10.	24.10.- 18.12. 12.1.-27.2.	2.3.-29.6.
dn111	X	14.5.-9.6. 9.6. -	- 18.12. 12.1.-	- 7.8.
dn3	X	7.5.-1.8. 19.8.-17.10.	17.10.- 23.12. 8.1.-27.2.	2.3.-27.4.
dn15	X	9.5.-1.8. 4.8.-17.10.	20.10.- 23.12. 8.1.-27.2.	2.3.-17.4.
dn16	X	9.5.-1.8. 4.8.-17.10.	20.10.- 23.12. 8.1.-27.2.	2.3.-23.4.
dn4	X	7.5.-1.8. 4.8.-17.10.	20.10.- 18.12. 8.1.-	17.4.
dn11	X	7.5.-30.6. 25.8.-17.10.	20.10.- -27.2.	2.3.-27.4.
dn5 Hy	X	16.4.-3.7. 11.8.-7.11.	10.11.- 23.12. 8.1.-27.2.	2.3.-23.3.
dn17	X	16.4.- 15.8. 18.8.-7.11.	10.11.- 23.12. 8.1.-16.1. 27.1.-27.2.	2.3.-12.3. 17.3.-23.3.
dn18	X	1.10.-17.10.	20.10.- 23.12. 12.1.-27.2.	3.-4.3.
dn19	X	16.4.-1.8. 4.8.-17.10.	20.10.- 23.12. 8.1.-27.2.	2.3.-23.3.
dn20	X		8.1.	12.1.-16.1
dn14	X	16.4.-4.7. 11.8.-17.10.	20.10.- 8.1.-27.2.	2.3.-23.3.

				18.12.		
dn12	X	16.4.- 11.7.	1.9.-17.10.	20.10.- 23.12.	8.1.-27.2.	2.3.-23.3
dn21			10.9.-17.10.	20.10.-5.11.	18.2.-27.2.	2.-6.3.
dn22				5.11.-	27.2.	2.3.-1.4.
dn23	X		6.10.-17.10.	20.10.- 18.12.	8.1.; 12-16.1.	
dn24			2.9.-17.10.	20.10.- 23.12.	8.1.-27.2.	2.3.-17.4.
dn25			19.8.-17.10.	20.10.- 23.12.	8.1.-27.2.	2.3.-17.4.
dn26			23.9.-21.11.	24.11.-	27.2.	
dn27	X	8.7.-11.7.	4.8.-21.11.		19.1.-4.2.	3-5.3.
dn28	X				19.1.-14.2.	
dn29	X				19.1.-4.2.	

Anmeldungen bei der Bf. sind fett gedruckt.

Weitere Verflechtungen zu einer operativ tätigen Baugesellschaft durften wegen Geheimhaltungsverpflichtungen nicht dargestellt werden. Die Meldungen wurden aus der Datenbank der Sozialversicherung abgefragt und sind insoweit unbedenklich.

Aus obiger Tabelle ist ersichtlich, dass eine Zumeldung identer Personen - welche in grundsätzlich gleichbleibenden Arbeitsgruppen (etwa dn2 als Vorarbeiter mit dn9, dn13, dn7, dn111 und dn30) arbeiten, von einer zur nächsten Fremdleistungsfirma erfolgt ist.

Die Arbeitsgruppe wurde von spx und dn30 und dn2 Denis bestätigt. Solche gemischte Arbeitsgruppen sind dadurch entstanden, dass einzelne Mitglieder der Arbeitsgruppe bei der Bf. (zeitweise) gemeldet waren (zB dn7, dn111, dn9, dn30 oder der Vorarbeiter dn4 e). spx hat im Zuge der Beantwortung einer schriftlichen Zeugeneinvernahme vom 1.3.17 den

Vorarbeiter dn2 angegeben und in seiner Einvernahme am 23.4.18 die Mitglieder seiner Arbeitsgruppe (dn2, dn9, dn111, dn7, dn10 und dn13) bestätigt. Bei seiner Einvernahme bei der LPD Wien am 14.3.13 hat der Vorarbeiter dieser Arbeitsgruppe dn2 die Gruppe mit Ausnahme von dn10 ebenfalls bestätigt. Herr dn10 hat in seiner Zeugenbeantwortung vom 28.9.18 die Arbeitsgruppe (ohne dn7 und dn9) ebenfalls bestätigt. Der Dienstnehmer dn3 gab in seinen Schreiben vom 21.3.17 den Vorarbeiter (dn4) an und im Schriftsatz vom 6.4.18 die Mitglieder dieser Arbeitsgruppe an (dn15, dn16, dn11).

Der vom Spezialvertreter geforderte Zusammenhang zwischen den bei den Fremdleistern zugemeldeten Personen und der Partei wurde von ihr selbst durch die "Übernahme" von 20 Personen per 2.3.09, die zuvor bei diversen Fremdleistern, rgln. durchgehend, zuletzt bei der ltx bis 27.2.09 zugemeldet waren, geschaffen.

Mit der "Personalübernahme" wies die Bf. im März 2009 38 statt durchschnittlich 5-9 Personen als Dienstnehmer aus. Ausgehend von einem Kollektivvertrag von unter 10 Euro für einen Bauhilfsarbeiter und Lohnnebenkosten von 100 % entstünden ca. 20 Euro an Kosten für eine Mannstunde. Demgegenüber hätte die Bf. sogar nach den "Verträgen" mit den Fremdleistern einen Regielohn von 24 Euro pro Stunde zu leisten.

Aus der Rückrechnung durch die 1 Mann - eine Stunde - 100 kg Stahlverlegung - Regel im Zusammenhalt mit den aufgefundenen lenx und ltx Rechnungen und dem Abgleich mit den Kassabuch-Eingängen konnte ermittelt werden, dass rgln 26 Euro (nur beim hws wurden 27 Euro Erlöst) pro Stunde Erlöst werden (vgl. die Beispiele im Vorhalt vom 19.11.18, Seite 73 ; etwa Rechnung ltx 19.1.09, Nr 5 c dorf, 3000 kg um 720 Euro und Kassabuch 16.1. stahlfa Beleg 0122 mit 780 Euro ergeben jeweils 24 und 26 Euro pro Stunde) .

Dies erklärt die geringe Gewinnspanne und den sich auf die Fremdleistungskosten und Eigenlöhne ergebenden Aufschlag von rund 8 % ($26:24 = 1,08$), sowie die erklärten Verluste. Von daher erweist sich der Einsatz von Fremdpersonal durch die Bf., obwohl billiges Eigenpersonal abgebaut wurde, als nicht nachvollziehbar. Ebenso erkennbar ist, dass für einen 3. Sub überhaupt keine Gewinnmarge mehr vorhanden ist (wenn man neben Arbeitskosten von 20 Euro, Nichtleistungszeiten, allgemeinen Geschäftskosten wie Miete, Verwaltung, Versicherung, Geschäftsführung, usw. berücksichtigt).

Im Bautagebuch der region sind für den 1.-15.7.08 841 Eisenflechterstunden aufgezeichnet (Bauvorhaben straße). Angewandt auf die diesbezügliche lenx Rechnung vom 15.7.08 in Höhe von 17.213,40 ergibt dies einen nicht marktgängigen Preis von 20,47 Euro. Da

sämtliche Verlegearbeiten von lenx abgerechnet wurden, muss zwangsläufig darin das ebenfalls auf den Baustellen arbeitende Eigenpersonal der Bf. in diese Abrechnungen mit einbezogen worden sein, was im Zusammenhang damit stehen könnte, dass dem 1. NU rglm nur Regieleistungen erbracht wurden, welche nach Stunden bezahlt wurden.

Das bedeutet einerseits die angeblichen Fremdleistungsrechnungen sind unrichtig, weil von der Bf. rglm. nach Stunden abgerechnete Regieleistungen (und keine Werkleistungen) abgerechnet wurden. Daneben ist der Stundenpreis von rund 20 Euro (Rechnungsbetrag/841 Stunden) am Markt nicht anzutreffen, weil dies den Selbstkostenpreis für Dienstnehmer darstellt (10 Euro Stundenlohn zuzüglich 100 % Lohnnebenkosten). Daraus folgt, dass die Bf. keinen Urkundenbeweis in Bezug auf die angeblichen Fremdleistungsrechnungen - welche von ihr nicht ohne Grund dem Gericht nicht vorgelegt wurden - mehr ernsthaft geltend machen kann. Damit ist aber hinsichtlich der Banküberweisungen betreffend solcher Rechnungen jede Beweiskraft dahin.

Andererseits ist wegen des Entdeckens gemischter Arbeitsgruppen und der Dienstnehmerverflechtungen zwischen den "Fremdleistungsfirmen" und Verflechtungen der "Fremdleistungsfirmen" zur Bf. davon auszugehen, dass in den Fremdleistungsrechnungen auch die Leistungen des Eigenpersonals erfasst wurden. Ausschließlich mit Eigenpersonal erbrachte Leistungen hat die Bf. nicht dargetan. In der lenx Rechnung vom 15.7.08 wurden sämtliche dem Auftraggeber erbrachte Verlegeleistungen erfasst (die ausgewiesenen 85.345 kg entsprechen den im Bautagebuch der region erfassten 841 Stunden der bis zu 8 als Eisenflechter erfassten Personen). Im Zeitraum 1. bis 15.7.08 hatte die Bf. 5 Arbeiter beschäftigt; davon 2 Arbeiter, die der Arbeitsgruppe dn2 angehörten. D.h. das Eigenpersonal der Bf. bildete keine eigene Arbeitsgruppe und muss mit den auf die angeblichen Fremdleister zugemeldeten Personen zusammengearbeitet haben.

Daraus folgt, dass nur die Bf. die Beschäftigten der auf die "Fremdleistungsfirmen" in identen Personengruppen zugemeldeten Schwarzarbeiter sein kann, weil sie sich in den Deckungsrechnungen ihre eigenen, ihrem Auftraggeber gesamten erbrachten Leistungen von einem angeblichen Fremdleister hat abrechnen lassen. Einfach ausgedrückt: In den angeblichen Fremdleistungsrechnungen sind die Leistungen des Eigenpersonals enthalten, womit sich als Werkleistungen getarnte empfangene Leistungen eines Fremdleisters ausschließen lassen. Die Leistungen in der aufgefundenen Rechnung der ltx vom 31.10.2008, BVH jstr, wurden von der Bauleitung nicht dieser auf den Baustellen nicht in Erscheinung tretenden Gesellschaft, sondern dem 1. NU bestätigt.

Die Zumeldung von Schwarzarbeitern zu Betrugsfirmen durch Dritte ist gleichermaßen ausgeschlossen, weil die Leistungen gemeinsam mit Eigenpersonal der Bf. erbracht wurden.

Fakt ist, dass die Bf. selbst den Fremdleistungsrechnungen keine tatsächliche Bedeutung beigemessen hat, weil die gleiche Leistung der lenx in 2 (!) weiteren Rechnungen der wsx vom 31.7.08 "abgerechnet" wurden. Gleiches gilt für die lenx Rechnung vom 15.7.08 betreffend tgasse; die dort angeführten Leistungen wurden ein weiteres Mal in einer wsx Rechnung vom 31.7.08 abgerechnet. Mehrfachverbuchungen angeblicher etx Rechnungen wurden ebenfalls nicht aufgeklärt (vgl. hierzu den Vorhalt vom 19.11.18, Seite 47).

In diesem Kontext ist auch die gefälschte Unbedenklichkeitsbescheinigung der WGKK vom 3.6.2008 betreffend lenx zu sehen, hinsichtlich derer ein Irrtum oder eine Fehlleistung der WGKK auszuschließen ist, zumal sich Rückstände von mehreren hundert tausend Euro angesammelt haben, im Ausstellungszeitraum Mahnverfahren zu den offenen Rückständen liefen und nach Angaben der WGKK rund 450 An- und Abmeldungen erfolgt sind. Die schwallartige Zumeldung (ab April 2008), die offenen Rückstände (die auch im Konkursverfahren unbeglichen blieben), die geradezu typisch hohe Fluktion an An- und Abmeldungen von zugemeldeten Personen zeigen zusammen mit der Feststellung eines faktischen Machthabers, den Mehrfachverrechnungen, den gemischten Arbeitsgruppen das Bild einer Sozialbetrugsfirma, die erst ihr Ende mit angekündigten Beitragsprüfungen findet, in eindeutiger Weise, weshalb zweifelsfrei von einer Fälschung der Unbedenklichkeitsbescheinigung auszugehen ist.

Zurechnung der Schwarzarbeiter an die Bf.

Der Umstand, dass rund 20 idente Personen bei lenx, öpx, ltx zugemeldet wurden und von der Bf. im März 2009 "übernommen" wurden spricht für eine Zurechnung an die Bf., weil erstens eine solche gleichartige Durchgängigkeit von Arbeitnehmern zwischen fremden Unternehmen im Wirtschaftsleben nicht anzutreffen ist und der faktische Machthaber der ltx und lenx nicht auch der Machthaber der übrigen Fremdleister war.

Hinzukommt das Vorliegen von gemischten Arbeitsgruppen - zB Arbeitsgruppe dn2 mit den Mitgliedern dn13, dn9, dn7 und dn111. dn9, dn111 und dn7 waren bei der Bf. kurzfristig gemeldet, während die übrigen Mitglieder bei den angeblichen Fremdleistern gemeldet waren (siehe Schaubild im Vorhalt vom 19.11.18, Seite 51 f.); sowie von Pendelbewegungen zur Bf.:

lenx	öpx	ltx	ltx	Bf.
------	-----	-----	-----	-----

Regelzumeldung	21.4.-1.8.	4.8.-17.10.	20.10.- 18.12.	12.1.-27.2. 2.3.-
tatsl.Zumeldung dn9	21.4.-1.8.	4.8.-17.10.	24.10.- 18.12.	12.1.-27.2. 2.3.-
				12.1.-4.2.
dn7	21.4.-9.6.	8.6.-	8.12.	9.2.-27.2. 2.3.-

*) Fett ist Meldung bei der Bf.

dn20 Ali und dn20 Zabit waren am 8.1.09 bei ltx und vom 12.1.-16.1.09 bei der Bf. gemeldet

Nach Aussagen der Dienstnehmer dn3 und dn4 war Geldauszahler und Chef "gff" bei den oben genannten Fremdleistern, der von spx aus der Arbeitsgruppe dn2 als gfbfff erkannt wurde. Dies schließt das Auftreten weiterer Personen als Geldauszahler oder Chef unter Vortäuschung der Namen der eingetragenen Geschäftsführer gegenüber den Arbeitern nicht aus.

Wenn bei der "Übernahme" von bei der ltx gemeldeten Personen bei der Bf. (rund 20 Personen) diese auf Baustellen der Bf. gearbeitet haben und immer idente Personengruppen zugemeldet wurden, liegt der Schluss nahe, dass diese Personen immer auf den Baustellen der Bf. gearbeitet haben.

Dies ergibt sich auch aus der Tatsache, dass Dienstnehmer bis 27.2.09 bei der ltx zugemeldet waren, deren Rechnungen nur bis 26.1.09 verbucht wurden und ab 16.2.09 nur mehr Rechnungen der forttx eingebucht wurden. Darüber hinaus hat die Bf. für dn2 und dn13 Gehaltsansprüche gegenüber der ltx getilgt und an den Masseverwalter der ltx die verbuchten Eingangsrechnungen nicht bezahlt, was sich aus den vorgelegten Bankauszügen (Bp des fakt. Machthabers der ltx) erkennen lässt und unwidersprochen geblieben ist.

Die Bf. hat durch die Übernahme von Personal einen Höchststand an Mitarbeitern erreicht. Die 38 Personen wurden bis Dezember 2009 auf Null abgebaut. Personalkosten betrugen in etwa 10 Euro die Stunde zuzüglich 100 % Lohnnebenkosten. Die auf den angeblichen Rechnungen angebrachten Preise betrugen 0,240 je Tonne. Nach der 1 Mann - 1 Stunde 100 kg - Regel würde die Mannstunde 24 Euro kosten. Auch aus diesem Grund sind angeblich zugekaufte Leistungen (bei gegebenen Personalstand und erlösbaren 26 Euro die Stunde) nicht nachvollziehbar.

Bereits die Art der Tätigkeiten spricht gegen die Erbringung eigenständiger Werkleistungen. Die Bf. war in Sub für die bereits als Sub auftretenden Stahlfirmen tätig. Entweder wurde im Team mit dem Generalunternehmer (Polier, Kranführer, Verlegeleiter usw.) gearbeitet oder wurden Leiharbeitskräfte dem Verlegeteam der Stahlfirmen gestellt (nach Internetrecherche plant und fertigt eine Bauservicefirma - baufa - den Stahl und übernimmt auch die Verlegeleistung - meist für anspruchsvolle Brückenkonstruktionen, Müllverbrennungsanlagen oder Bauwerke). In den Gerichtsakten wurden Arbeitsbestätigungen einer anderen operativ ebenfalls als Subfirma tätigen Baugesellschaft gefunden, die den Vorarbeiter einer (auch der Bf. Auftrag gebenden) Stahlfirma enthielten.

Die Unbekanntheit der Itx am Markt spricht gegen eine eigenständige Leistungserbringung in Form von Werkleistungen umso mehr als diese als Sub Sub Sub Firma erbracht würden und sich die Frage nach einer Gewinnmarge bei ordnungsgemäßen Beschäftigungsverhältnissen stellen würde. Wäre eine Leistungserbringung dennoch gegeben gewesen, so wäre mit der Itx und den anderen zu gleichen Konditionen abschließenden Fremdleistern das Geschäft - und nicht mit der Bf. - abgewickelt worden.

Für keine nebeneinander erfolgte Leistungserbringung auf den Baustellen seitens der Bf. ihres Auftraggebers und der Sub Sub Subfirma spricht, dass etwa lenx und Itx auf den Baustellen unbekannt waren und der Bf. sämtliche Eisenflechterarbeiten (wie sie in den Bautagesberichten der region mit 841 Stunden mit bis zu 8 Eisenflechter erfasst waren betreffend den Zeitraum 1. - 15.7.2008) etwa in der Rechnung lenx 15.7.08 betreffend Bauvorhaben s über 85.345 kg in Rechnung gestellt wurden, und daneben rgm Eigenpersonal der Bf. eingesetzt worden sein musste (unter anderem weil das Eigenpersonal der Bf. keine eigene Arbeitsgruppe bildete und im Juli nur 5 Arbeiter bei der Bf. gemeldet waren, wovon 2 Arbeiter einer bekannten Arbeitsgruppe zugeordnet werden konnten).

Die 5 bei im Monat Juli bei der Bf. beschäftigten Arbeiter waren dn7 und dn111 (jeweils 9.6.-18.12.) als Angehörige der Arbeitsgruppe dn2 und dn881 (14.5.-18.12.), dn882 (9.6. - 18.12.) und dn883 (9.6.-23.7.).

Der Umstand, dass die in der Rechnung der lenx vom 15.7.08 abgerechneten Arbeiten betreffend s gleich noch einmal und noch einmal also zweimal in Rechnungen der wsx vom 31.7.08 (die Unterlagen kamen im Zuge der Suche der Einsichtnahme in den Strafakt der Bf. des FA 9/19 hervor) angeführt waren, hat der Bf. nicht einmal eine Bemerkung entlockt.

Die in den Fremdleistungen abgerechneten Werkleistungen (vgl. Rechnung der Itx vom 31.10.2008, BVH jstr) wurden nicht den Fremdleistern, sondern dem 1.NU bestätigt.

Für 2008 liegt ein besonders hoher Anteil an Fremdleistungen vor (Verhältnis Umsatz zu Fremdleistungen rund 70 % = 600.000 zu 420.000 €). Die Bf. wurde erfolglos aufgefordert darzutun, dass Aufträge ausschließlich mit Eigenpersonal im Zeitraum bis 27.2.09 erbracht wurden.

Da die Bf. unstrittig Aufträge erhalten hat, Umsätze erzielt hat und nachweislich gemischte Arbeitspartien zum Einsatz kamen, erweisen sich die behaupteten Werkleistungen der Fremdleister als unmöglich.

Die Bf. hat keine in der Form von Werkleistungen erbrachte Fremdleistungen bezogen, sondern ihrem Auftraggeber unter Einsatz von Eigenpersonal und Schwarzarbeitern Leistungen erbracht oder Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt.

Die nicht bei der Bf. gemeldeten aber bei solchen Betrugsfirmen in Gruppen und in zeitlicher Abfolge zugemeldeten und auf den Baustellen der Bf. eingesetzten Arbeiter sind ihre Schwarzarbeiter, zumal die Zumeldung rgln vor (!) Konkurseröffnung bereits auf die nächste (als "Fremdleister" in Erscheinung tretende) Betrugsfirma für idente Personengruppen erfolgt ist.

Der Nachweis über eine Zumeldung zB per Fax durch die Bf. liegt nicht vor. Dennoch ergibt sich im Einzelfall ein Rückschluss auf die aktive Mitwirkung der Bf. an Zumeldungen.

Trotz GKK-Meldung bei der Bf. hat diese einen Lohnzettel bei der ltx veranlasst (weil der faktische Machthaber wohl kaum von sich aus einen unrichtigen Lohnzettel veranlasst hat und im Zuge dessen auf den ebenfalls unzutreffenden Lohnzettelzeitraum betreffend der Meldezeiten bei der Bf. Bedacht genommen haben kann) und den Lohnzettel der Bf. daran angepasst:

dn111 2009

Sozialversicherung	12.1.- 7.8. Bf.	
Regelzumeldungszeitraum	12.1.-27.2.ltx	2.3.-
Lohnzettel Zeitraum	12.1.-27.2.ltx	2.3.-9.6. Bf

Eine ltx hätte mangels Daten von dn111 diesem keinen Lohnzettel ausstellen können. M.a.W. konnte nur die Bf. die Ausstellung eines solchen veranlasst haben **und** ihren eigenen Lohnzettel daran angepasst haben (entgegen der eigenen Anmeldung zur Sozialversicherung) und unrichtig ausstellen.

Für 2008 ergibt sich ein analoges Bild:

Sozialversicherung	21.4.-13.5. Fa X	14.5.-9.6. lenx	9.6.-18.12. Bf.
Regelzumeldungszeitraum -GKK	21.4.-1.8. lenx	4.8.-17.10. öpx	20.10.-18.12. ltx
Lohnzettelausstellung	21.4.-1.8. lenx		24.10.-18.12. Bf.

MaW ist die Bf. ungeachtet ihrer eigenen Anmeldung zur Sozialversicherung davon ausgegangen, dass dn111 bei lenx und öpx zugemeldet war; d.h. die Bf. kannte die Zumeldungszeiträume zu den Betrugsfirmen und hatten ordnungsgemäße Anmeldungen zur Sozialversicherung keinen Einfluss auf die seitens der Bf. veranlassten Lohnzetteln (wie sonst könnte etwa ein Lohnzettel der lenx mit den dreifach widersprechenden Anmeldungen zur Sozialversicherung durch Fa. X, lenx und Bf. ausgestellt werden!).

Aus den Strafanzeigen des Masseverwalters geht hervor, dass zwischen der Lohnverrechnerin der ltx und dem in den Betrug rund um den faktischen Machthaber der ltx ebenfalls verwickelten Steuerberater An- und Abmeldungen zeitlich koordiniert wurden. Hier wurde offensichtlich von der Bf. in zeitlicher Übereinstimmung zur unbefugten Abmeldung durch die "Lohnverrechnerin" der ltx per 27.2.09 (Konkurseröffnung tt.2.09; Lohnzettelüberspielung am 3.3.2009) eine Anmeldung am 2.3.2009 vorgenommen.

Ein gleicher Irrtum bei der ltx und der Bf. betreffend LZ Ausstellung dn111 12.1.-27.2.09 ist denkunmöglich.

Zu den Feststellungen wurde Parteiengehör gewährt (wie VfGH E 1063/2016). Ein inhaltliches Vorbringen hat der Spezialvertreter nicht erstattet (wie VfGH E 1063/2016).

Die Doppelmeldung von te bei der schux Handels GmbH und bei der Bf. ist ein weiterer Hinweis auf Zumeldungen zu Betrugsfirmen durch die Bf.. Zum einen ist die schux schon nach dem äußeren Erscheinungsbild eine Verdachtsfirma: vgl. die Ausführungen im Vorhalt vom 19.11.18, Seite 32 f., wie fehlende ZMR Meldung des GF im Inland - zum anderen werden - wie zahlreiche Aussagen bestätigen - derartige Arbeiter zB über den Vorarbeiter mit neuen Arbeitspapieren auf eine "andere" Firma ausgestattet. Deshalb liegt der Schluss

nahe und ist die Wahrscheinlichkeit dafür hoch, dass die Bf. ihren eigenen Schwarzarbeiter zugemeldet hat, obwohl dieser bei ihr selbst gemeldet war.

Aus vorgefundenen Rechnungen (aus Gerichtsakten, Strafakten, BpArbeitsbögen) der lenx und der ltx war ersichtlich, dass gleiche Bauvorhaben abgerechnet wurden. D.h. auf den gleichen Baustellen (wie tgasse, lgasse, s) waren im Zeitablauf wechselnde "Fremdleister" tätig, wobei die gleichen Arbeiter auf diese zugemeldet waren und zuletzt bei der ltx für welche ein faktischer Machthaber festgestellt wurde, dessen Aufgabenbereich u.a. in der umgehenden Barbehebung eingehender Überweisungsbeträge bestand (was von diesem auch eingestanden wurde). Daraus folgt, dass mit der Übernahme aus einer solchen Papierfirma ohne dass ein Baustellenwechsel verbunden war, ein Bezug zur Bf. hergestellt wurde, der ihre Eigenschaft als Beschäftigter offensichtlich gemacht hat. Die "Übernahme" war auch nicht kurzfristig, etwa die Arbeitsgruppe dn2 wurde rd 6 Monate weiter beschäftigt.

Schema:

	lenx			
		öpx		
			ltx	
				Personalübernahme 2.3.2009
Personal		14	14	14 idente Personen
		+6	+6	+6 idente Personen
	14			

Baustelle :zB. jeweils lgasse, tgasse, s

Ein Urteil des Arbeits- und Sozialgerichts betreffend Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses zur ltx, zeigt, dass nicht eine operative Gesellschaft Dienstnehmer beschäftigt hat, sondern Dritte auf eine solche Papierfirma Schwarzarbeiter zugemeldet haben.

mn war am 21.5.2008 im Zentralmelderegister an einer Wiener Adresse erfasst.

Die rechtskräftige Feststellung eines faktischen Machthabers im Zusammenhalt mit den weiteren für Sozialbetrugsfirmen typischen Merkmalen (Kurzlebigkeit, hohe beitragslose Zumeldungen zur Sozialversicherung, umgehende Barbehebung von Bankeingängen, fehlende wirtschaftliche Betätigung, keine Fahrnisse, in Einzelfällen keine Sitzadresse, keine gewerberechtlichen Geschäftsführer, keine Bauhaftpflichtversicherung, Unauffindbarkeit der eingetragenen Scheingeschäftsführer, usw.), ergibt einen Anscheinsbeweis für das Vorliegen von Sozialbetrugsfirmen.

Da eine gleichartige Vorgehensweise bei allen Fremdleistern der Bf. vorliegt, strahlt die Aufdeckung des faktischen Machthabers der lenx und der ltx auf die anderen Fremdleister aus (noch dazu wenn die Zumeldung zur öpx im Zeitablauf zwischen der Zumeldung zur lenx und zur ltx erfolgt ist).

3.2 Beweise

Die Feststellungen gründen sich auf Firmenbuchabfragen, Einsichtnahmen ins Gewerberegister, Sozialversicherungsabfragen, sowie Einsichtnahmen in Handelsgerichtsakten und sind insoweit unbedenklich.

Die Aussagen der gewerberechtlichen Geschäftsführer und der Dienstnehmer sind zwar mit einem Eigeninteresse der Befragten in Zusammenhang zu sehen (Haftungen betreffend nicht abgeführte Sozialversicherungsbeiträge und etwaiger Verlust von Transferzahlungen). Deren Tenor, wonach rglm keine Bauaufsicht erforderlich war und bei einem Wechsel des "Arbeitgebers" (durch Übergabe neuer Arbeitspapiere auf der Baustelle) im Wesentlichen die Arbeitsgruppe und oder der Geldauszahler und oder der Chef gleich geblieben sind, steht im Zusammenhang mit den übrigen Feststellungen, wonach ltx auf den Baustellen unbekannt ist und systemhafte Konkurse und weitere für Sozialbetrugsfirmen typische Merkmale gegeben sind, die eine Leistungserbringung durch Fremdleister nicht nachvollziehbar werden lassen.

3.3 Beweiswürdigung

Da seitens der Bf. die erklärte Linie jene ist sich vollends zu verschweigen (vgl. die diesbezügliche Äußerung in den von der Staatsanwaltschaft Wien übermittelten Unterlagen), sohin von der Bf. überhaupt keine Beweise - etwa Arbeitsbestätigungen oder Eingangs- bzw. Ausgangsrechnungen - vorgelegt wurden und seitens des verfahrensbeteiligten Finanzamtes zwar keine weiteren Unterlagen dem BFG vorgelegt

wurden, jedoch über Aufforderung Unterlagen im Zusammenhang mit dem Steuerverfahren des faktischen Machthabers der lenx und der ltx seitens des zuständigen FA dem BFG zur Verfügung gestellt wurden, konnten wiederum nur die seitens des BFG beschafften Beweismittel wie Rechnungen der ltx und der lenx, sowie Bankvorgänge im Zusammenhang mit der Bf. verwertet werden.

Immerhin ergaben Unterlagen wie Buchungsliste, Kassabuch, Saldenliste lt AB der Bp im Konnex mit dem Bautagebuch der region betreffend s und weiters den Rechnungen der lenx und der ltx, den Rechnungen der wsx (aus dem Strafakt der Bf. stammend) in Verbindung mit den Aussagen der Dienstnehmer, der gewerberechtlchen Geschäftsführer, den Berichten der Masseverwalter und der Beantwortung einer schriftlichen Zeugeneinvernahme eines Baukonzerns einerseits und die zwar nicht vollständig verwertbaren Unterlagen des Gerichtsaktes des faktischen Machthabers, dem Arbeitsbestätigungen von Stahlfirmen zu entnehmen sind, welche die auf den 1. NU (vergleichbar der der Bf. auftraggebenden Stahlfirmen), den 2. Sub (vergleichbar der Bf.) und den 3 Sub (lenx) gemeldeten Personen enthielt, ein Gesamtbild, welches die angeblichen Fremdleister als Papierfirmen ohne jegliche Leistungserbringung (Verlegung von Stabstahl) entlarvt, weil sämtliche Aufträge als Fremdleistungen abgerechnet wurden, für Werkleistungen eines 3. Sub kein Raum bleibt und gemischte Arbeitsgruppen zum Einsatz kamen. D.h. diese Umstände weisen darauf hin, dass in Werkleistungen umgerechnete Arbeitskosten abgerechnet wurden, wobei Eigenpersonal der Bf. mitgearbeitet hat, somit hinsichtlich der in den Gerichtsakten des faktischen Machthabers aufliegenden Arbeitsbestätigungen gleiche Verhältnisse vorliegen.

Die im Gerichtsakt vorgefundenen Arbeitsbestätigungen durften zwar nicht der Bf. gegenüber offenbart werden, die dort ersichtliche Methode durch Erfassung der Schwarzarbeiter beim 1. NU wurde der Bf. vorgehalten. Ob eine solche Vermutung zum Beweis werden kann, siehe unter 3.6 Abwägung.

Zudem lagen für die in der Rechnung der ltx vom 31.10.2008 betreffend BVH jstr ausgewiesenen Leistungen Arbeitsbestätigungen des 1. NU vor.

Beweisanträge

Die Tatsache, dass keine illegalen Beschäftigungsverhältnisse auf Baustellen der Bf. festgestellt werden konnten ist unstrittig. Alle Aussendienstmitarbeiter mussten deshalb nicht befragt werden.

Der Umstand, dass die GKK der Bf. keine Beträge für Schwarzarbeiter vorgeschrieben hat ist unstrittig und bedarf keiner besonderen weiteren Ermittlungsschritte (Anmerkung: eine solche Zuordnung an einen tatsächlichen Beschäftigten würde die Kenntnis darüber

erfordern, welcher Arbeiter auf welcher Baustelle gearbeitet hat und von welchem Unternehmer dessen Arbeitsleistung welchem Auftraggeber gegenüber abgerechnet wurde; solche Unterlagen liegen den GKK und den Strafgerichten rglm nicht vor).

Die näheren Umstände des Steuerverfahrens der von Verwandten an der gleichen Objektadresse betriebenen Baufirma unterliegen der Amtsverschwiegenheit und dem Steuergeheimnis. Die Beschaffung solcher Akten ist daher zwecklos.

Unter Bedachtnahme darauf, dass bei Verneinung von Kickback Zahlungen sich ein diesbezügliches Beweisthema nicht ergeben kann, weil sich dieser Umstand nur aus den übrigen Sachverhaltselementen (etwa umgehende Barbehebung durch faktische Machthaber) erschließen lässt, konnte schon deshalb eine Einvernahme des Geschäftsführers unterbleiben. Darüber hinaus wurden der Partei die für die Annahme von Kickback Zahlungen sprechenden Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens im Vorhaltsweg bekannt gegeben und stand es ferner der Partei frei im Rahmen der beantragten mündlichen Verhandlung ihren Standpunkt darzulegen.

3.4 Schlussfolgerung

Die im Rechenwerk der Bf. aufscheinenden Fremdleister sind Sozialbetrugsfirmen und dienen kumulativ oder alternativ der beitragslosen Zumeldung zur Sozialversicherung, der Durchleitung von Geldern und der Ausstellung von Schein- bzw Deckungsrechnungen.

Die Bf. hat ihre Schwarzarbeiter auf solche Firmen zugemeldet (siehe etwa für den Zeitraum bis Feber 2009 die beiliegende Farbtabelle) und von solchen Betrugskonstrukten Deckungsrechnungen erworben, wobei die diesbezüglichen Überweisungen der Rechnungsbeträge bloß durch diese Konstrukte zur Vortäuschung einer Geschäftsbeziehung durchgeleitet wurden.

3.5 Begründung

Diese im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaften weisen Merkmale auf, die nicht mit dem Bild eines leistungserbringenden Unternehmens in Einklang zu bringen sind (Scheinadressen, Übernahme von GmbH's durch ausländische 100 % Gesellschafter-Geschäftsführer, Scheingeschäftsführer, im Inland nicht im ZMR gemeldete Geschäftsführer, Fehlen gewerberechtlicher Geschäftsführer im Leistungszeitraum, welche pro forma kurzzeitig angemeldet werden, keine Bauhaftpflichtversicherung, Fehlen von Fahrnissen und Konkurseröffnungen systematisch im Zeitablauf im Zusammenhang mit Prüfungsaufträgen und in Einzelfällen Feststellung

eines faktischen Machthabers bei lenx und ltx), sondern mit dem Bild einer Sozialbetrugsfirma. Der faktische Machthaber, also einer Person deren Tätigkeit auch in der umgehenden Behebung von Bankeingängen bestand und mit dem die Scheineintragung der Geschäftsführer im Firmenbuch einhergeht, mit welcher jedoch kein Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit im Sinne einer Leistungserbringung (von Bauleistungen) weder vom LKA noch von den Masseverwaltern, noch von der Betriebsprüfung beim faktischen Machthaber, noch vom Landesgericht für Strafsachen festgestellt wurde. Damit der Betrug funktioniert waren Bankkonten eingerichtet. Die Überweisungsbeträge in Millionenhöhe wurden bis kurz vor Konkursöffnung umgehend in bar behoben, wodurch ein Kontostand von annähernd 0 Euro erreicht wurde. Zwar sind Barbehebungen im Einzelfall noch kein Indiz für Kick back Zahlungen, aber wenn jeder Eingang auf diese Weise zum Barausgang wird und die sonstigen Merkmale einer Sozialbetrugsfirma hinzutreten, sohin keine betrieblichen Aufwendungen beglichen werden, ist dies ein eindeutiger Hinweis auf Kick back Zahlungen.

Im gegenständlichen Fall wurde ein solcher faktischer Machthaber rechtskräftig verurteilt. Bei im Zuge von Hausdurchsuchungen aufgefundenen Unterlagen (im Wesentlichen Ausgangsrechnungen der Betrugsfirmen) fanden sich keine solchen, die eine unternehmerische Tätigkeit im Bauwesen (Lohnzahlungen, Materialaufwendungen, usw.) erkennen ließen.

Die Übernahme der eigenen Schwarzarbeiter, d.h. jener Arbeiter die zuvor auf Baustellen der Bf. gearbeitet haben, am 2.3.2009 stellt eine Besonderheit dieses Falles dar, weil ein noch engerer Bezug zu den eigenen Arbeitern aus der Übernahme der ltx - einer der Kontrolle eines faktischen Machthabers unterliegenden Gesellschaft, die für Sozialbetrug genutzt wurde - geschaffen wurde und keine andere Zuordnung damit mehr plausibel ist.

Da keine Arbeitsbestätigungen vorgelegt wurden, damit seitens der Bf. nicht dargetan werden konnte, welche Arbeiter (Eigenpersonal, Fremdpersonal, Personal des 1. NU) auf den Baustellen gearbeitet haben, konnte eine Leistungserbringung eines 3. Sub nicht angenommen werden, noch dazu wenn im Gerichtsakt des faktischen Machthabers, dem 1. NU erteilte Arbeitsbestätigungen (vgl. jene vom Oktober/November 2008 welche ident mit den angeblichen Leistungen der ltx, Rechnung vom 31.10.2008, betreffend BVH jstr sind, BFG Akt Band 4 Seite 1158 ff) entnommen werden können und damit für die Werkleistung eines 3. Sub kein Platz bleibt und ein in der Auftragskette stehender Baukonzern, sowie der Masseverwalter die Unbekanntheit der ltx auf den Baustellen festgestellt haben.

Abgesehen von den für Sozialbetrugsfirmen typischen, enormen Schwankungen der angemeldeten "Dienstnehmer" besteht ein (vergleiche hierzu auch die Farbtabelle im

Vorhalt vom 19.11.18, Seite 65) offensichtlicher Dienstnehmerstrom von einer "Fremdleistungsfirma" zur nächsten. D.h. die auf die "Fremdleister" zugemeldeten Arbeiter arbeiten auf den Baustellen der Bf. und werden rechtzeitig vor Konkurseröffnung auf die nächste, künftige Fremdleistungsfirma zugemeldet ohne dass damit ein Baustellenwechsel verbunden wäre oder sich die Arbeitsgruppe ändern würde.

Hinzu tritt eine Doppelmeldung von Herrn tb bei der Bf. und einer Verdachtsfirma (schux Handels GmbH), welche ebenso wie die Lohnzettelmanversationen der Bf. betreffend dn111 Miroslav eine aktive Beteiligung und eine Mitwisserschaft der Bf. (etwa über die Regelzumeldungszeiträume zu den Betrugsfirmen) im Zusammenhang mit der Zumeldung zu Betrugsfirmen dartun, zumal der Personaleinsatz von der Bf. nicht dargetan wurde.

Noch offensichtlicher kann die Beschäftigung der Schwarzarbeiter nachvollzogen werden, weil die Arbeiter von der Bf. selbst "übernommen" wurden. Weder hat die Bf. die beim faktischen Machthaber vorgefundenen Ausgangsrechnungen der Itx vollständig verbucht; noch dem Masseverwalter bezahlt; noch die Erfüllung offener Gehaltsansprüche an die Itx gegenüber dem IEF nachweislich geltend gemacht; sondern wurden die Arbeiter nach Konkurseröffnung ohne Auftrag und Wissen des Masseverwalters von der "Lohnverrechnerin" der Itx zeitnah (zur Anmeldung der Bf.) abgemeldet (Lohnzettelübermittlung der Itx am 3.3.09 überspielt) und von der Bf. am 2.3.2009 zur Sozialversicherung angemeldet.

Die nahtlose Weiterbeschäftigung bei der Bf. von Arbeitern, die zuvor bei einer erwiesenen Sozialbetrugsfirma gemeldet waren, entlarvt deren Zumelder, insbesondere wenn diese zuvor und danach auf Baustellen der Bf. gearbeitet haben (etwa lgasse, tgasse, straße) und lassen an der Zumeldung von Arbeitern durch die Bf. keinen Zweifel aufkommen. Damit in Einklang stehen auch die Dienstnehmeraussagen, in welchen rgln. von identen Vorarbeitern oder Chefs oder Geldauszahlern bei den diversen Fremdleistern berichtet wurde.

Die Zumeldung von identen Personengruppen von der lenx (vor deren Konkurseröffnung) auf die öpx (dem der lenx folgenden angeblichen Fremdleister) und wiederum der Zumeldung von der öpx (vor deren Konkurseröffnung) auf die nächste Betrugsfirma (der Itx, die wiederum der der öpx nachfolgende Fremdleister war) zeigt das planmäßige Vorgehen der Bf. und damit eine aktive Beteiligung am Betrug auf.

Gemischte Arbeitsgruppen in Verbindung mit nachweislich erfolgten Abrechnungen von Aufträgen über angebliche Fremdleister (vgl. lenx Rechnung 15.7.08 betreffend s), darüber hinaus wurden gleiche Baustellen (tgasse, lgasse und s) von der lenx und der Itx "abgerechnet" und waren zwischen den Fremdleistern lenx, öpx und Itx idente Dienstnehmerströme zu erkennen und wurden diese Dienstnehmer am 2.3.09 von der Bf.

übernommen stehen einer Leistungserbringung durch einen 3. Sub entgegen, weil auf die Bf. gemeldetes (eigenes) Personal an der Leistungserbringung beteiligt war. Daraus ergibt sich auch zwingend der Schluss, dass Werkleistungen durch einen 3. Sub wegen der Mitarbeit des Personals des ersten und 2. Subs an der Leistungserbringung nicht möglich sind.

Betreffend der dritten Funktion solcher Betrugsfirmen, der Ausstellung von Deckungsrechnungen, wurde in keinem einzigen Fall eine Arbeitsbestätigung (vom Polier der Baustelle erteilte Bestätigung über geleistete Arbeiten unter Anführung der Namen der Arbeiter, deren geleisteter Stunden, usw.) seitens der Bf. vorgelegt.

Weder ergab eine Massenbefragung der auf die fortx und die etx gemeldeten Personen dass ein Bauvorhaben der Bf. erkannt worden wäre, noch lässt die Mehrfachverrechnung von ltx Rechnungen (s und tgasse) mit 3 weiteren wsx Rechnungen vom 31.7.2008 auf eine für die Bf. relevante Bedeutung der Rechnungen schließen (weil diese insgesamt Scheinrechnungen darstellen), noch ist für einen 3. Sub eine Gewinnmarge bei einem Preis von 24 Euro die Stunde erkennbar (laut baufirma1 bewegen sich die hierfür kalkulierten Mischpreise um die 30 Euro). Weiters schließen dem 1. NU erteilte Arbeitsbestätigungen angebliche, der Bf. erbrachte Werkleistungen (vgl. etwa die Rechnung der ltx vom 31.10.2008 betreffend Bauvorhaben jstr) aus.

Da bereits die Art der Arbeiten auf Regiearbeiten hindeutet, welche in Stunden abgerechnet werden, sind die behaupteten Werkleistungen der angeblichen Fremdleister nicht nachvollziehbar. Darüberhinaus bestehen im gegenständlichen Fall Hinweise auf gemischte Arbeitsgruppen, sohin dem Einsatz von Eigenpersonal bei den von den Fremdleistern abgerechneten Leistungen (z.B. dn7, dn9, dn111 und dn10 Z. waren bei der Bf. (zeitweise) gemeldet, die anderen Arbeitsgruppenmitglieder bei den "Fremdleistern"). Die Unbekanntheit der ltx auf dem Markt (vgl. Ausführungen des Masseverwalters und eines Baukonzerns), sowie das Bautagebuch der region, welches die Erfassung der Eisenflechter ebenso wie der blanko (ohne Angabe des leistungserbringenden Unternehmers) ausgestellte Wochenbericht betreffend hws nach Mann Stunden ausweist, lassen im Zusammenhang mit der dazugehörigen Begleichung der Leistungen mit einem einheitlichen Stundensatz von 26 Euro (nur beim BVH hws wurden 27 Euro Erlöst) eine Werkleistung nicht erkennen.

Zudem wurden sämtliche Aufträge über Fremdleistungsrechnungen abgerechnet, d.h. dass das Eigenpersonal der Bf. darin enthalten gewesen sein muss, was sich auch aus den gemischten Arbeitsgruppen zwingend ergibt und im Einklang mit den Feststellungen der Finpol steht, wonach etwa für die Baustelle WG trotz einer die Fa. lenx

betreffenden anonymen Anzeige eine Fa. lenx nicht festgestellt wurde. D.h. seitens der Finanzpolizei wurden im Zuge der Kontrolle keine Dienstnehmer einer Fremdfirma festgestellt (vgl. Vorhalt vom 19.11.18 Seite 41).

3.6 Abwägung

3.6.1 Sozialbetrugsfirmen

Die Eintragung im Firmenbuch, die Vergabe von Steuernummern, Umsatzsteueridentifikationsnummern, die Ausstellung von Unbedenklichkeitsbescheinigungen sind Beweismittel in Bezug auf das Auftreten dieser Firmen gegenüber Behörden und Gerichten, können aber im Hinblick auf den verfolgten Betrugszweck (ua beitragslose Zumeldungen mit nachfolgender Insolvenz) keine wirtschaftliche Tätigkeit im Bauwesen (Gewerk Eisenbieger, Verlegung von Stabstahl) dartun.

Da sämtliche Fremdleister im Zeitablauf in systematischer Weise in Konkurs gingen und die typischen Merkmale von Sozialbetrugsfirmen vorlagen (siehe beispielsweise die dargestellten Dienstnehmerströme im Vorhalt vom 19.11.18 Seite 65) ist die Beteiligung der Bf. erwiesen, weil die Kostenvorteile beim Einsatz von Schwarzarbeitern rglm weitergegeben werden und sich die vorgelegten Eingangsrechnungen (gleich von wem die Arbeiter zugemeldet wurden) aus diesem Grund als unzutreffend erweisen. Hinzu tritt, dass durch die Mehrfachverrechnungen die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht mehr gegeben ist und eine Schätzung des Fremdleistungsaufwandes rechtfertigt. Dies gilt auch für die unterbliebene Aufklärung mehrfach eingebuchter etx Rechnungen.

Die Auffassung der Bf. die Malversationen der Fremdleister könnten ihr nicht vorgeworfen werden oder angelastet werden geht insoweit ins Leere, weil laufende Konkurse usw. eine Mitwisserschaft bedingen und die rechtzeitig vor Konkurseröffnung, übergangslosen (zeitlich vor Konkurseröffnung erfolgenden) Zumeldungen identer Arbeitsgruppen auf die nächste "Fremdleistungsfirma" einem Betrugsmodell entsprechen und ihr nicht verborgen geblieben sein konnten und die in den Rechnungen angesetzten Beträge nicht jenen für Schwarzarbeit entsprechen und die Entgelte von daher überhöht sind. Eine dem Wesen des systematisch betriebenen Betrugsmodelles entsprechende Mitwisserschaft der Bf. dokumentiert sich auch durch den gerichtlich verurteilten faktischen Machthaber der lenx und der ltx, zumal mit dieser Feststellung zwingend die Eigenschaft der eingetragenen Geschäftsführer als Scheingeschäftsführer einhergeht (mit denen also nicht verhandelt werden konnte) und die umgehenden Barbehebungen vom Bankkonto der lenx und der ltx dem Verurteilten zur Last gelegt wurden.

Eine wirtschaftliche Leistungserbringung im Sinne der Verlegung von Stabstahl durch die Itx ist weder vom Masseverwalter der Itx, von einem Baukonzern, aus den Kontrollen der Finanzpolizei, noch aus Arbeitsbestätigungen ersichtlich (Letztere sind im gegenständlichen Fall - ausgenommen für das Bauvorhaben jstr - nicht vorhanden). Betreffend BVH jstr wurde die Gesamtleistung von der Itx der Bf. abgerechnet. Bestätigt wurden die Leistungen aber dem 1. NU.

Die Zumeldung von Personen hat im Einzelfall ohne weitere Verdachtsmomente die Vermutung für sich, dass die Gemeldeten auch die Dienstnehmer des "Fremdleisters" sind. Wenn aber Merkmale von Sozialbetrug gegeben sind, dann kann selbst wenn die Gemeldeten tatsächlich auf den Baustellen der Bf. gearbeitet haben, nicht von vornherein angenommen werden, diese seien die Dienstnehmer des Fremdleisters. Klarheit könnten hier beispielsweise die von Polieren an die leistungserbringenden Unternehmer ausgestellten Arbeitsbestätigungen und Abnahmeprotokolle schaffen. Solche hat die Bf. aber nicht vorgelegt.

Da die Bf. Leistungsbeziehungen zu geradezu typische Merkmale einer Sozialbetrugsfirma aufweisenden Fremdleistern behauptet kann ihr zugemutet werden eine solche auch darzutun. Von einer Glaubhaftmachung einer solchen Beziehung kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein.

Es besteht daher keine Rechtfertigung die Sozialbetrugsfirmen als leistungserbringende Unternehmen zu beurteilen, zumal die Feststellung, dass die angeblichen Fremdleistungsfirmen gleich wie jene Firmen, auf die die Schwarzarbeiter ab 2.3.09 zugemeldet wurden, typische Merkmale einer Sozialbetrugsfirma aufweisen, seitens der Bf. unwidersprochen geblieben ist.

3.6.2 Durchleitung der Beträge

Aus den vorhandenen Bankauszügen der lenx sind die umgehenden Barbehebungen der eingehenden Überweisungsbeträge ersichtlich. Die Berichte der Masseverwalter die eben diesen Umstand aussprechen, mögen Indizcharakter besitzen. Keinesfalls liegen Absolutbeweise dergestalt vor, dass Geldübergaben von den faktischen Machthabern an die Zumelder gefilmt worden wären. Die Bf. hat solche Rückflüsse verneint. Die Verurteilung des faktischen Machthabers der lenx und der Itx erfolgte wegen betrügerischer Krida. Mangels Nachweis einer Leistungsbeziehung zu den Fremdleistern, der Art der Aneignung der Geldbeträge (Installierung solcher Gesellschaften unter Einsatz von Scheingeschäftsführern und umgehende Barbehebung) können die Beträge nicht beim

faktischen Machthaber verblieben sein, sondern sind an die Käufer der Scheinrechnungen rückgeflossen.

Wenn der Gesetzgeber Geheimhaltungsverpflichtungen in Betrugsfällen wie dem vorliegenden aufrecht erhält, dann kann vor dem Hintergrund der Entscheidung des VfGH ZI 1063/2016 (betreffend Willkür) und des VwGH Ra 2015/13/0054 (unter Hinweis auf das Erk d. VfGH Fehlen eines Beweises einer solchen Kick-Back Zahlung), der Partei kein absoluter Gegenbeweis (etwa Filmaufnahmen der Geldübergabe) erbracht werden. Zwar ist aus einer Gesamtsicht zu schließen, dass die Konkurse der Fremdleister im Zusammenhang mit der Zumeldung identer Personengruppen stehen und diese Personen von der Bf. selbst übernommen wurden, sodass die Bf. selbst der Beschäftigter sein muss und deshalb ein Rückfluss mangels Leistungsaustausch stattgefunden haben muss. Nach dem Tenor der beiden hg Entscheidungen dürfte die Auffassung bestehen, dass auch geschickte Betrugereien nachvollziehbar aufzuklären und zu beweisen sind.

Davon kann nach den Ausführungen des BpBerichtes, in welchem auf Geheimhaltungsverpflichtungen Bedacht genommen wurde, keine Rede sein. Eine exakte Nachweisführung solcher Rückflüsse ist weder der Abgabenbehörde aus tatsächlichen und aus rechtlichen Erwägungen noch dem BFG möglich gewesen. Eine Durchleitung der überwiesenen Beträge ist daher nicht erwiesen.

3.6.3 Deckungsrechnungen

Aus den im Zuge der Ermittlungen des BFG hervorgekommenen ltx und lenx Rechnungen konnte im Zusammenhang mit dem Bautagebuch der region und den Eintragungen im Rechenwerk der Bf. eine Mehrfachverrechnung mit wxs Rechnungen festgestellt werden. Dazu hat die Bf. nicht Stellung genommen. Da die betreffenden Rechnungen physisch vorliegen, kann das Schweigen der Bf. nicht zur Beweislosigkeit führen.

Aus den Rechnungen wurde abgeleitet, dass keine Gewinnmarge für einen 3. Sub (Fremdleister) bestünde; dass sämtliche Aufträge zumindest 2008 zur Gänze über Fremdleistungsrechnungen abgerechnet wurden und schon deshalb Eigenpersonal darin enthalten sein muss, was sich auch aus gemischten Arbeitsgruppen ergibt.

Die Bf. hat hierzu keine Stellung bezogen. Da sich die Feststellungen und die Schlussfolgerung die Arbeiter müssten auf der Arbeitsbestätigung des 1. NU aufgeführt sein, wie dies auf den Arbeitsbestätigungen vergleichbarer Firmen im Gerichtsakt des faktischen Machthabers ersichtlich ist, diesbezüglich die Vergleichsfirmen aber nicht genannt werden dürfen, besteht ein Beweisverwertungsverbot.

Von daher kann die Feststellung es lägen Deckungsrechnungen vor, nicht bewiesen werden. Die aufgefundene Rechnung der Itx vom 31.10.2008 betreffend BVH jstr und die damit in Zusammenhang stehenden, ebenfalls aufgefundenen Arbeitsbestätigungen auf dem Firmenpapier des 1. NU (BFG Akt Band 4 Seite 1158 ff) weisen allerdings in diese Richtung.

Die Mehrfachverrechnungen führen jedoch zum Verlust der Vermutung der ordnungsgemäßen Buchführung und rechtfertigen für sich allein schon ein Schätzungsergebnis betreffend der Kürzung des Fremdleistungsaufwandes mit 50 % .

Auch der Umstand, dass im Zuge der Kontrollen der Finanzpolizei keine Fremdleister entdeckt wurden oder von einem Auftrag gebenden Baukonzern die Itx nicht erkannt wurde kann nicht entscheidend sein. Der Hinweis des Masseverwalters er habe bei seiner Nachschau ebenfalls nur die Bekanntheit der Bf. auf den Baustellen der Itx feststellen können, steht zwar in Einklang mit der übrigen Aktenlage und ist diesem einen verständigen Masseverwalter zuzuschreiben, dass die Lohnverrechnerin der Itx und über diese der faktische Machthaber und dessen Verurteilung vom BFG aufgefunden werden konnte. Eine Beurteilung als Deckungsrechnung kommt aus diesem Grund aber dennoch nicht in Betracht, weil dann die anderen Fremdleister, für die keine solche Feststellung getroffen werden konnte, anzuerkennen wären, was widersinnig ist. Entweder sind alle Fremdleister Betrugsfirmen oder nicht. Da nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Feststellung zur Itx auf alle Fremdleister ausstrahlt, kann die Feststellung des Masseverwalters nicht als Beweis betreffend alle Fremdleister herangezogen werden, zumal auch die für diese Schlussfolgerung (Unbekanntheit auf den Baustellen) erforderlichen Feststellungen nicht nachprüfbar sind.

Die behaupteterweise vereinbarten Werkleistungen, vgl. Endbericht vom 15.03.2012 Sozialbetrug der Universität Wien Seite 49, wonach zur Verschleierung des Betruges Werkverträge vorgeschoben würden (vgl. etwa die Eingangsrechnungen der lenx und der Itx) können in der Realität von den Fremdleistern gar nicht erbracht werden, weil etwa im Straßenbau ein Verlegeteam seitens des Straßenerrichters oder des Generalunternehmers (Baukonzern) bestand und die Bf. insbesondere in Sub mit einer Stahlfirma zusammenarbeitete und in den Bautagebüchern der region die Eisenflechter nach Stunden erfasst wurden. Nach Zuordnung der diesbezüglichen Einnahmen ergab sich ein Stundensatz von 26 Euro. Zur Rückrechnung der Stunden aus dem abgerechneten Gewicht siehe oben. Eine weitere Aufklärung kann nicht erfolgen, weil sich die Bf. verschwiegen hat und die hierfür erforderlichen Arbeitsbestätigungen nicht vorgelegt hat. Gleiches gilt auch für das Ergebnis der Massenbefragungen der auf die fortx und die etx zugemeldeten Personen, welche ein Bauvorhaben der Bf. nicht erkannt haben. Mangels vollständiger Rücklaufquote und mangels vorliegender Arbeitsbestätigungen liegt kein Beweis vor,

welche die geltend gemachten Rechnungen als Deckungsrechnungen qualifizieren könnten.

Auch die Erfassung der Arbeitsstunden der Fa. X auf den Arbeitsbestätigungen des 1. NU (einer Stahlfirma) betreffend Fa. X weisen bereits auf Regieleistungen hin. Gleichmaßen werden im Wochenbericht im Zusammenhang mit angeblichen Leistungen einer auf diesem Bericht nicht aufscheinenden Fa. etx Regiestunden aufgezeichnet. Von daher sind die behaupteten Rechnungen, welche rglm Werkleistungen abrechnen nicht nachvollziehbar, was für eine Beurteilung als Deckungsrechnung nicht ausreicht.

3.6.4 Dienstnehmerverflechtungen

Die seitens des FA dargestellten anonymisierten Verflechtungen zur operativ tätigen Firma B sind schon wegen der unterbliebenen Namensnennung nicht beweistauglich.

Zudem ist etwa die Anmeldung des spx bei Firma B, danach Fremdleister (darunter ltx) und mit März 2009 Übernahme durch die Bf. kein Beweis für Malversationen der Bf.

Betreffend der Verflechtungen wird auf die Darstellung in der Farbtabelle im Vorhalt verwiesen.

Die Zumeldung identer Personen bei den gegenständlichen Fremdleistern zeigt unzweifelhaft einen Dienstnehmerstrom auf der nur im Zusammenhang mit den in zeitlicher Abfolge in Konkurs gehenden Fremdleistungsfirmen und damit mit Abgaben- und Sozialbetrug zu sehen ist. Eine Aussage wer der Beschäftiger der zugemeldeten Personen ist, kann hieraus noch nicht gemacht werden.

Zur Übernahme dieser Personen durch die Bf. selbst siehe unten.

3.6.5 Zumelder

Die Bf. hat die Doppelmeldung von tb zur Sozialversicherung bei schux und der Bf. nicht aufgeklärt. Die Lohnzettelausstellung der ltx für dn111, welcher ausschließlich bei der Bf. zur Sozialversicherung gemeldet war, hat die Bf. nicht aufgeklärt.

Ausgehend davon, dass diese Umstände für die übrigen zugemeldeten Personen keinen Beweis betreffend tatsächlichen Beschäftiger liefern können, wird - vorerst - von einem Irrtum beider Lohnverrechnungen betreffend dn111 und einem Irrtum der schux betreffend dn33 ausgegangen, weil die bloße rechtsgrundlose Lohnzettelausstellung der ltx bzw die Doppelmeldung des dn33 auch keine Zumeldung der Bf. zur ltx beweisen kann.

Die Übernahme per 2.3.09 von Schwarzarbeitern der ltx durch die Bf. selbst mag ein gewichtiges Indiz für die Beschäftigereigenschaft der Bf. darstellen. Weil aber mangels Vorliegen von Arbeitsbestätigungen nur vermutet (geschlossen) werden kann, dass die übernommenen Personen zuvor auf den Baustellen der Bf. gearbeitet haben könnten, rechtfertigt die Personalübernahme nicht die Annahme, die Bf. sei bei den diversen Fremdleistern die Zumelderin dieser Personen. Die fehlende Mitwirkung der Partei erhöht demnach auch nicht die Wahrscheinlichkeit für eine gegenteilige Annahme. Dies gilt auch für die unterbliebene Aufklärung der Bf. an einer Gegenverrechnung mit dem IEF betreffend übernommener Gehaltsforderungen gegenüber der ltx der Dienstnehmer dn13 und dn2. Nach Mitteilung des IEF kann über diese Vorgänge wegen Ablaufes der Aufbewahrungsfrist keine Auskunft mehr erteilt werden. Die unterbliebene Mitwirkung der Partei schafft diesbezüglich keinen Beweis dafür, dass keine solche Verrechnung mit dem IEF möglich gewesen wäre.

Zwar hat die Bf. nicht nur auf die ltx zugemeldete Arbeiter am 2.3.09 übernommen; diese Arbeiter waren bereits bei der lenx, der öpx und bei der ltx zugemeldet und die lenx, die öpx und die ltx waren die Fremdleister der Bf; zudem wurden wie bereits erwähnt die zugemeldeten Arbeiter vor Konkurseröffnung auf den nächsten, künftigen Fremdleister gemeldet und haben die lenx und die ltx (und vermutlich auch die öpx) die gleichen Baustellen abgerechnet (Nachweise liegen für die tgassee, lgassee und die s für lenx und ltx auf). Hierzu hat die Bf. nicht Stellung genommen. Wer die Arbeiter auf den Baustellen tatsächlich waren ist nicht ersichtlich, weil die Bf. keine Arbeitsbestätigung vorgelegt hat. Ein Absolutbeweis liegt daher für die Bf. nicht vor, dass jeweils die gleichen Personen auf ihren Baustellen unterwegs waren.

Die beiden Dienstnehmeraussagen welche einen der beiden Geschäftsführer der Bf. bei allen Fremdleistern als Chef und Geldauszahler genannt haben können wiederum nicht für die übrigen Aussagen von Dienstnehmern Beweis erlangen (etwa über jene, welche als Chef bezeichnet haben). Zwar ist es denkmöglich, dass Arbeiter einen unterschiedlichen Kenntnisgrad über die Betrügereien hatten, noch dazu wenn diese bei anderen Arbeitspartien eingesetzt waren, dennoch hätte nach der Rechtsprechung des VwGH die Aussage der beiden Dienstnehmer für die übrigen Personen keine Beweiskraft (vgl. Ra ZI 2014/13/0030 zur Beweiskraft von Auszahlungslisten betreffend Schwarzarbeiter für wenige Monate).

An der Wahrhaftigkeit der Aussagen besteht kein Zweifel. Die Annahme von der Zumeldung von Schwarzarbeitern kann sich daher nur auf die beiden Arbeiter beziehen.

Als Zwischenergebnis ist festzustellen, dass die angeblichen Fremdleistungsfirmen eindeutig Merkmale von Sozialbetrugsfirmen aufweisen und seitens der Bf. ein Nachweis

der Geschäfts- und Leistungsbeziehung zu diesen im Sinne eines Nachweises, welche Arbeiter die abgerechneten Leistungen erbracht hätten, nicht erfolgt ist. Bloße Rechnungen und deren Bezahlung durch Banküberweisungen reichen bei begründeten Zweifeln am Leistungsaustausch nicht, zumal die Nachbildung einer echten Leistungsbeziehung gerade das Geheimnis des Betrugsmodelles ist. Logischer, notwendiger Bestandteil des Betruges sind Kick-back Zahlungen.

Damit steht fest, dass die Schätzungsberechtigung wegen der Mehrfachverrechnung angeblich empfangener Fremdleistungen und unaufgeklärter Mehrfachverbuchungen betreffend angeblicher Fremdleistungen der etx gegeben ist und das Schätzungsergebnis die Kürzung der Fremdleistungen um 50 % jedenfalls gerechtfertigt ist, weil mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bloße Zumeldungen (an dieser Stelle von wem immer) an die Betrugsfirmen vorgenommen wurden und von daher der angesetzte Aufwand angesichts gezahlter Schwarzlöhne sich als überhöht erweist.

Ausschlaggebend für die überragende Wahrscheinlichkeit betreffend das Vorliegen von Betrugsfirmen ist der Umstand, dass **sämtliche Fremdleister** (außer der von einem Verwandten geführten, an der gleichen Objektadresse wie die Bf. unstrittig operativ tätigen Firma B) in systemhafter, gleichartiger Weise (zeitnah zur Übernahme im Zusammenhang mit Prüfungsaufträgen) im Zeitablauf in Konkurs gingen.

Ein solches Zwischenergebnis, wonach der Bf. die Mitwirkung am Sozialbetrug nicht bewiesen werden kann, ist jedoch nicht sachgerecht.

Zum einen, weil die Bf. einer erhöhten Mitwirkungspflicht unterlag, der sie in keinsten Weise von Beginn der Prüfungshandlungen an entsprochen hat (etwa durch die Weigerung den Personaleinsatz an den Baustellen offenzulegen). Die Sachverhalte weisen mit der Übernahme von Gesellschaften durch Ausländer, welche in Einzelfällen nicht einmal im Inland gemeldet sind und für die Behörden nicht greifbar sind, einen Auslandsbezug auf. Zudem liegt dem Vorbringen der Partei, sie habe mit solchen Betrugsfirmen eine Leistungsbeziehung gehabt, ein ungewöhnlicher Sachverhalt zugrunde. Sämtliche zugemeldete Personen durchwandern in der Reihenfolge wie die Betrugsfirmen in Konkurs gingen nahezu lückenlos diese Konstrukte und ergaben sich Anhaltspunkte für die Praxis den Arbeitern auf der Baustelle einfach neue Arbeitspapiere auszuhändigen (ohne dass dem eine Bewerbung durch den Arbeiter vorangegangen wäre oder bereits der Konkurs über die Betrugsfirma eröffnet worden wäre oder dass damit ein Baustellenwechsel verbunden gewesen wäre). Oft blieben Arbeitsgruppen jahrelang beisammen und wurden auf solche Betrugsfirmen gemeinsam zugemeldet. Die Bf. will von den Betrügereien nichts wissen, obwohl die Dienstnehmerzumeldungen auf einen

Beschäftiger und nicht auf eine Vielzahl von Fremdleistern hinweisen, weil diese bei den Fremdleistern in identen Gruppen durchwandern. Vom LG für Strafsachen wurde der faktische Machthaber der Ienx und der Itx wegen seiner umgehenden Barbehebung eingehender Bankeingänge verurteilt. Folglich haben sich die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer als Scheingeschäftsführer erwiesen.

Hinzukommt, dass wenn der Sachverhalt auf Sozialbetrug geradezu hinweist, die Baubranche eine Hochrisikobranche ist und sogar der Gesetzgeber vom Ausmaß der Betrügereien weiß (Stichwort 9 von 10 Baufirmen sind Verdachtsfirmen) und ein Ministerium den Betrug erforschen lässt und der diesbezügliche Bericht eine unüberschaubare Anzahl von Firmen feststellt, auf die nahezu unbegrenzt Personen zur Sozialversicherung zugemeldet werden, dann kann bei einer solchen Ausgangswahrscheinlichkeit keine Glaubhaftmachung der Leistungsbeziehung von der Partei gefordert werden, sondern muss eine erhöhte Mitwirkungspflicht am Nachweis einer solchen Beziehung Platz greifen. Sofern einer solchen Pflicht andere Rechtsgrundsätze entgegenstehen - etwa das Recht sich selbst nicht belasten zu müssen, dann müssten die Ermittlungsbefugnisse erhöht werden oder solche Verfahren von den Straegerichten federführend abgewickelt werden. Denkt man sich ausgehend von den Forschungsergebnissen des Endberichtes eine Mitwisser oder Nutznießerstellung des 1. Sub, dann könnten überhaupt keine Arbeitsbestätigungen mehr beschafft werden, welche die Grundlage für die Beweisführung sind, weil sich bei einem Betrug im Abgabenverfahren niemand selbst zu belasten braucht. Im Gegenteil. Der VfGH 1063/2016 fordert eine Abwägung, auch wenn die Amtspartei überhaupt keine relevanten Feststellungen getroffen hat und die Bf. die vorgehaltenen Zweifel unwidersprochen lässt. Die in der Entscheidung des VfGH dargestellten Erfordernisse einer Bescheidbegründung sind hilfreich um Gedankengänge für Dritte leicht nachvollziehbar darzustellen. Sie sind aber weniger hilfreich, wenn ein Sachverhalt sich aus vielen Elementen zusammensetzt oder in einem Satz darstellen lässt, weil eben nichts abzuwägen war, weil sich die Partei nicht äußert und sich verschweigt.

Zum anderen wäre ein solches Zwischenergebnis nicht sachgerecht, weil neben den Feststellungen zu den Betrugsfirmen selbst weitere hinzutreten, insbesondere die Dienstnehmerverflechtungen, deren Zumeldung vor Konkurseröffnung zur nächsten Betrugsfirma und letztlich der Übernahme dieser Personen durch die Bf. selbst im Zusammenhang im anormal für die Bf. verlaufenden Konkursverfahren der Itx (insbesondere der Betrugsanzeige des Masseverwalters, Abrechnung von angeblichen Fremdleistungen in denen die Leistungen des Eigenpersonals enthalten waren), welche in ihrer Gesamtheit die Wahrscheinlichkeit für Scheinrechnungen und Zumeldungen durch die Bf. auf 99 % steigen lassen:

- ° Unbekanntheit der Itx am Markt (laut Auskunft Baukonzern und Masseverwalter)
- ° die rechtzeitige Zumeldung auf den nächsten künftigen "Fremdleister" vor Konkurseröffnung
- ° nur bei der Itx erfolgte die unbefugte Abmeldung der "Dienstnehmer" im laufenden Konkursverfahren im zeitlichen Zusammenhang mit der Anmeldung der Personen (Personalübernahme) am 2.3.09 durch die Bf.. Eine Leistungsbeziehung zur Itx trat nicht ans Licht. Keine Bezahlung von verbuchten Rechnungen der Itx an den Masseverwalter; keine Gegenverrechnung ausbezahlter Löhne an dn2 und dn13 mit dem IEF (zumal offene Gehaltsansprüche der Dienstnehmer gegenüber der Itx von der Bf. "übernommen" wurden). Wer soll die Personen von der Itx abgemeldet haben, zumal dn13 angibt von einem Kollega eingestellt worden zu sein, der bei der Fa. B gemeldet war.
- ° die gleichbleibenden Dienstnehmerströme bei lenx öpx und Itx, und deren Übernahme durch die Bf.
- ° die gleichbleibenden Baustellen (tgasse, lgasse und s) der verschiedenen Fremdleister, aber mit den erwähnten Meldungen identer Personengruppen zu den Fremdleistern;

Das bedeutet, dass idente Personengruppen auf den Baustellen der Bf. gearbeitet haben, bei verschiedenen Fremdleistern gemeinsam im Zeitablauf gemeldet waren (und rechtzeitig vor Konkurseröffnung auf den nächsten angeblichen Fremdleister zugemeldet wurden) und Hinweise darauf vorliegen, dass in gemischten Arbeitsgruppen (auf die Bf. gemeldete Personen und auf die "Fremdleister" zugemeldete Schwarzarbeiter gemeinsam) gearbeitet wurde. Beispiel Arbeitsgruppe dn2 (Vorarbeiter) bestehend aus dn9, dn13, dn7, dn111, dn10 Zulfi. Ua dn111 war bei der Bf. gemeldet, während die anderen Gruppenglieder bei den Fremdleistern gemeinsam zugemeldet waren.

Nach den bereits mehrfach erwähnten Arbeitsbestätigungen an den 1. NU waren die Personen des 1. NU (Vorarbeiter), des 2. Sub und des 3. Sub namentlich und mit Stundenanzahl erfasst. Die Firma X hat sich die Fremdleistungsrechnung über die gesamte Verlegeleistung legen lassen, obwohl ihr Eigenpersonal mitgewirkt hat. Bei der Bf. selbst ergab sich unter Heranziehung von Eingangsrechnungen und Eintragungen im Kassabuch ein Stundensatz von 26 Euro und von 27 Euro beim (Hochwasserschutz) hws. Demgegenüber lagen die kalkulierten Arbeitskosten (Mischkosten laut Auskunftsbeantwortung eines Baukonzerns bei ca. 30 Euro).

Es gibt keinen vernünftigen Grund nicht davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall ebenso Arbeitsbestätigungen auf dem Firmenpapier des 1. NU vorliegen, und diese das Personal des 1. und 2. Sub umfassen (vgl. die Leistungen die in der Rechnung der Itx vom

31.10.2008 betreffend BVH jstr abgerechnet werden und den diesbezüglichen Arbeitsbestätigungen, die dem 1. NU auf dessen Firmenpapier erteilt wurden). Und die Bf. sämtliche Verlegeleistungen durch Eigen und angebliches Fremdpersonal sich in Fremdleistungsrechnungen etwa der lenx oder der ltx hat abrechnen lassen (vgl. etwa lenx Rechnung, Bauvorhaben s 15.7.08 und die diesbezüglichen Bautagebücher der region). Laut Bautagebücher waren bis zu 8 Eisenflechter innerhalb des Zeitraumes vom 1.-15.7.08 pro Tag beschäftigt und wurden für diese 841 Stunden aufgezeichnet. Nach der Rechnung des Fremdleisters sollen 85.345 kg Stahl verlegt worden sein; wobei die Bf. im Monat Juli nur 5 Arbeiter beschäftigt hat, wovon 2 Arbeiter der Arbeitsgruppe dn2 zugeordnet werden können. D.h. eine Arbeitsgruppe, welche rgm aus 4-7 Personen besteht, hat die Bf. nur mit ihrem Eigenpersonal nicht bilden können.

Daraus folgt, dass die Arbeitsleistung in Stunden erfasst und abgerechnet worden ist. Die Werkleistungen der Fremdleister sind Lug und Trug. Arbeitskräftegestellungen des 3. Sub liegen nicht vor, weil diese die Merkmale einer Betrugsfirma aufweisen und die gemeinsame Erfassung beim 1. NU dazu dient, den rgm Schwarzarbeitereinsatz bei der Bf. nicht sichtbar werden zu lassen. D.h. die Bf. hat mit Eigenpersonal und ihren Schwarzarbeitern die Arbeitskräfte gemeinsam dem 1. NU zur Verfügung gestellt und ist hierfür je Regiestunde entlohnt worden. Ein 3. Sub bestand daher nur auf dem Papier.

Deshalb sprachen die Dienstnehmer rgm von gleichbleibenden Personen bei allen Fremdleistern; deshalb konnten mehrheitlich keine Baustellenkontrollen von den gewerberechtlichen Geschäftsführern vorgenommen werden und waren solche im Leistungszeitraum gar nicht mehr bei den angeblichen Fremdleistern angestellt.

Deshalb konnte "die" ltx einen Lohnzettel auf dn111 ausstellen (ohne dass dieser je bei der ltx auch nur gemeldet war), weil die Bf. ihre Schwarzarbeiter auf solche Konstrukte zugemeldet hat (vgl. hierzu die ebenfalls unaufgeklärt gebliebene Doppelmeldung von dn33 E. bei der Bf. und der schux).

Deshalb die unaufgeklärten Mehrfachverbuchungen von etx und lenx und wsx Rechnungen, weil diese auch für die Bf. nur Papiercharakter hatten und letztlich nicht ausgabenwirksam geblieben sind.

Nach Auffassung des BFG erlangt die vorgehaltene, seitens der Bf. unwidersprochen gebliebene Vorgangsweise des Betruges Beweiskraft (vgl. Ritz BAO5, § 167 Rz 10 und VfGH E 1063/2016, wonach die Darstellung des Betrugsmodelles Begründungscharakter hat).

Die Bf. hat mit Eigenpersonal und ihren auf die angeblichen Fremdleister (Sozialbetrugsfirmen) zugemeldeten Schwarzarbeitern Regieleistungen an ihre Hauptauftraggeber (Stahlfirmen) erbracht. Dabei hat die Bf. Deckungsrechnungen über die

insgesamt mit Eigenpersonal und Schwarzarbeitern erbrachten Verlegeleistungen abgesetzt.

Dies steht in Einklang mit der Aufdeckung gemischter Arbeitspartien. Daraus ergibt sich zwingend, dass den angeblichen Fremdleistern keine Abnahmeprotokolle oder Arbeitsbestätigungen erteilt werden konnten. Diese traten weder am Markt auf, noch konnten die auf den Scheinrechnungen angeführten Werkleistungen (wegen der gemischten Arbeitsgruppen) erbracht werden.

Bei der gegebenen Sachlage (Absetzung von Scheinrechnungen) wäre der Schwindel noch leichter zu erkennen gewesen, wenn der Bf. eine Arbeitsbestätigung erteilt worden wäre, weil darin ihr Personal und ihre im Wesentlich gleich bleibenden Schwarzarbeiter angeführt worden wären.

Mit der Anführung der Namen der Arbeiter und der geleisteten Stunden auf der dem 1. Nachfolgeunternehmer (NU) erteilten Arbeitsbestätigung (vgl. hierzu Gerichtsakt mu im Zusammenhang mit der mit der Bf. vergleichbaren Fa. X) wird die Aufdeckung des Betruges erschwert.

Dass sich eine gleichartige Vorgangsweise auch für den gegenständlichen Fall zwingend ergibt liegt daran, dass die Bf. die **Gesamtleistung** (etwa der lenx betreffend s Rechnung vom 15.7.2008) über die Scheinrechnungen angeblicher Fremdleister, unter Ausweis angeblich empfangener Werkleistungen, abgesetzt hat (die in dieser Rechnung ausgewiesenen 85.345 kg stehen nach der 100 kg 1 Mann 1 Stunde Regel in Einklang mit den aufgezeichneten 841 Stunden). Damit wäre mit einer ihr oder dem angeblichen 3. Sub erteilten Arbeitsbestätigung der Schwindel sofort aufgefliegen weil die Arbeiter gemeinsam mit Schwarzarbeitern die Leistung in Regie erbracht haben. Wäre die Arbeitsbestätigung der Bf. erteilt worden, dann wäre ihre Zumeldereigenschaft sofort erkennbar, weil darin Schwarzarbeiter und ihr Eigenpersonal angeführt gewesen wären; wäre die Arbeitsbestätigung einem fiktiven 3. Sub wie der lenx erteilt worden, wäre wegen der Mitwirkung von Eigenpersonal der Bf. der Schwindel ebenfalls aufgefliegen.

Mit Arbeitsbestätigungen auf dem Firmenpapier der Stahlfirmen (1.NU) hat man diesen Umstand perfekt umgangen (vgl. die Arbeitsbestätigungen des 1.NU über die in der Rechnung der ltx vom 31.10.2008 angeführten Leistungen; BFG Akt Band 4 Seite 1158 ff). Und die Tarnung von Regieleistungen in Werkleistungen dazu. Die Bf. hat weder Werkleistungen empfangen, noch selbst welche erbracht.

Die Erfassung von Arbeitsstunden ist sowohl in den Arbeitsbestätigungen im Zusammenhang mit der Fa. X ersichtlich, als auch im Wochenbericht betreffend hws der etx und nach Stunden (zu 27 Euro) entgolten worden. Die Erfassung und Bezahlung der

Arbeitsstunden erfolgte etwa bei der region betreffend Bauvorhaben s und lässt sich aus den zahlreichen Umrechnungsbeispielen im Vorhalt vom Gewicht laut Eingangsrechnungen zu den damit im Zusammenhang stehenden Kassabucheinträgen der Ausgangsrechnungen (rglm ergibt sich der Betrag aus Stunden mal Stundensatz von 26 Euro) leicht nachvollziehen.

Zusammenfassung

Bereits das Aufdecken **gemischter Arbeitsgruppen** zeigt, dass die behaupteten, von der Bf. empfangenen Werkleistungen denkunmöglich sind, weil diese gemeinsam (Eigenpersonal der Bf. und die von ihr zugemeldeten Schwarzarbeiter) dem 1. Nachfolgeunternehmer (NU) erbracht wurden.

Aus dem fragmentarischen "Rechenwerk" der Bf. konnte ein Stundensatz von 26 Euro und von 27 Euro (betreffend hws) errechnet werden. Die Bf. erbringt ihrem Auftraggeber (Stahlfirma, 1. NU) daher Regieleistungen.

Die Zurechnung der Schwarzarbeiter zur Bf. ergibt sich daraus, dass die Bf. nicht Arbeitskräfte vom angeblichen Fremdleister zur Verfügung gestellt bekommen hat, sondern Deckungsrechnungen über Werkleistungen abgesetzt hat, deren Grundlage die vom Eigenpersonal und den Schwarzarbeitern erbrachten **Gesamtleistungen** waren.

Diese wurden zur Verschleierung vom Auftraggeber/Polier der Baustelle nicht dem 3. Sub oder der Bf. bestätigt, sondern - wie sich aus dem Gerichtsakt des faktischen Machthabers der ltx und der lenx ergibt - dem 1. NU mit Namen und Stunden der Arbeiter bestätigt, weil weder die Bf. noch der von ihr benannte "Fremdleister" die Gesamtleistungen erbracht hat.

Insoweit konnten die Arbeiter in der Arbeitsbestätigung des 1.NU erfasst und bestätigt werden, weil dieser dem Generalunternehmer seinerseits die Gesamtleistung (Lieferung von Stahl zuzüglich dessen Verlegung) erbracht hat und offensichtlich zur Grundlage der Abrechnung mit der Bf. gemacht hat.

Deckungsrechnungen sind grundsätzlich nur bei von der Bf. eingesetzten Schwarzarbeitern erforderlich.

So betrachtet erweisen sich die "irrtümlichen" Mehrfachverrechnungen von lenx und wsx Leistungen oder die unterbliebenen Einbuchungen aufgefundener ltx Rechnungen im Zusammenhang mit Deckungsrechnungen der fortx oder die Zumeldung von übernommenen Schwarzarbeitern durch die Bf. zu Verdachtsfirmen (pro, usw) mit Deckungsrechnungen der etx geradezu als Absolutbeweis des Abgabenbetruges.

Der Leistungszeitraum der bis zum 15.7.08 ausgestellten lenx Rechnungen und der mit 15.7. und 31.7.08 ausgestellten wsx Rechnungen stellt sich mit Juli dar. Die wsx Rechnungen dienen eindeutig als Deckungsrechnungen für die zur lenx zugemeldeten Schwarzarbeiter der Bf., weil idente Bauvorhaben teilweise mit identen Beträgen (betreffend s) "abgerechnet" und abgesetzt wurden.

Das Besondere im gegenständlichen Fall ist, dass jedes einzelne Sachverhalts- oder Beweiselement wegen der gleichartigen Vorgehensweise auf das Ganze bzw für jeden anderen Fremdleister wirkt.

D.h. dass die Rechnungen der fortx und der etx ebenfalls Deckungsrechnungen sind und die Zumeldung von Schwarzarbeitern zur ltx und diversen anderen Verdachtsfirmen beweisen. Für Zeiträume ab März 2009 wurde die Vorgangsweise insofern geändert, als die Schwarzarbeiter zu Verdachtsfirmen zugemeldet wurden, die nicht gleichzeitig auch die angeblichen Fremdleister waren.

Bezüglich der ltx wurden aufgefundene Rechnungen (Ausstellungsdatum 26.1.09) nicht (vollständig) bei der Bf. verbucht und obwohl die Arbeiter bis zum 27.2.2009 zur ltx zugemeldet blieben und von der Bf. am 2.3.09 übernommen wurden, wurden ab 16.2.09 bereits Rechnungen der fortx eingebucht. D.h. die fortx Rechnungen deckten die Leistungen der bei der ltx zugemeldeten Arbeiter ab, weil diese per 2.3.09 von der Bf. übernommen wurden, und zuvor wohl auf den Baustellen der Bf. gearbeitet haben mussten (wegen der Zumeldung identer Personengruppen von der lenx zur öpx weiter zur ltx und dann Übernahme durch die Bf.).

Bereits ab April sank die Zahl der bei der Bf. gemeldeten Dienstnehmer von 38 auf 15. Die Übernahme von bei der ltx zugemeldeten Personen dauerte oft nur wenige Tage; in der Folge wurden diese Arbeiter wiederum zu Verdachtsfirmen (pro, usw.) zugemeldet, wofür Deckungsrechnungen der fortx und der etx gebraucht wurden.

Aufklärung über die Mehrfachverbuchungen angeblicher etx Rechnungen wurde nicht gegeben, die Arbeiter, welche die abgerechneten Leistungen erbracht haben, wurden von der Bf. nicht benannt und hat die Bf. dem Fälschungsvorwurf betreffend der Unterschrift auf dem Kassabeleg betreffend hws nichts entgegengesetzt.

Zum Vorbringen des Spezialvertreters, wonach die Malversationen der Fremdleister mit der Bf. nichts zu tun hätten, weil auf Großbaustellen hinter dem Rücken der Auftraggeber keine Schwarzarbeiter beschäftigt werden könnten; spätere Insolvenzen, sowie fehlgeschlagene Kontaktaufnahmen zu den Fremdleistern der Bf. dieser nicht angelastet

werden dürfen und der Bf. der Betrug in einem für Gerichte entsprechenden Beweismaß bewiesen werden müsste (zB welcher Arbeiter auf welcher Baustelle gearbeitet hat) wird abgewogen:

In der Sache selbst hat die Bf. NICHTS vorgebracht. Die anzuwendenden Beweisregeln ergeben sich aus der BAO und den von den Höchstgerichten entwickelten Grundsätzen (vgl. VfGH E 1063/2016).

Demnach ergibt sich in offensichtlichen Fällen von Sozialbetrug keine Umkehr der Beweislast.

Abgabenbehördliche Feststellungen betreffend Abgaben- und Sozialbetrug führen ungeachtet der fehlenden Mitwirkung der Partei zu abgabenrechtlichen Konsequenzen, sofern die Feststellungen schlüssig sind.

Sowohl beweiskräftige Feststellungen betreffend dem Vorliegen von Sozialbetrugsfirmen, als auch weitere Feststellungen betreffend Mitwirkung der Bf. am Betrug (Zumeldungen identer Dienstnehmerströme zu den Betrugsstrukturen, gemischte Arbeitsgruppen, Absetzung der Leistungen des Eigenpersonals und der Schwarzarbeiter als Gesamtleistung in den Deckungsrechnungen angeblicher Fremdleister; Veranlassung der Lohnzettelausstellung bei einem solchen "Fremdleister" für einen Dienstnehmer der Bf., etc.) rechtfertigen die im Spruch der angefochtenen Bescheide zum Ausdruck gebrachten Rechtsfolgen.

Den Umstand welcher Arbeiter auf welcher Baustelle gearbeitet hat kann (auch wegen des Ablaufs der Belegaufbewahrungsfrist) nur die Bf. aufzuklären. Hat sie aber nicht. Weder Ein- oder Ausgangsrechnungen, noch Arbeitsbestätigungen oder sonstige Aufzeichnungen betreffend des Personaleinsatzes hat die Bf. vorgelegt.

Die Forderung, das Gericht müsse der Partei beweisen, welche Arbeitsgruppen wo tätig waren, scheitert daran, dass nur die Partei selbst Aufzeichnungen hat oder Aufklärung darüber geben kann anhand welcher Unterlagen die Ausgangsrechnungen überhaupt erstellt werden konnten.

Die Forderung erhellt den Sachverhalt nicht. Dennoch ist ein solches NICHTS nach VfGH E 1063/2016 abzuwägen. Die Aufforderung des Spezialvertreters der Partei den Personaleinsatz nachzuweisen entkräftet nicht die festgestellten gemischten Arbeitsgruppen und die festgestellte Absetzung der vom Eigenpersonal der Bf. gemeinsam mit ihren Schwarzarbeitern auf den Baustellen erbrachte Gesamtleistung in Deckungsrechnungen angeblicher Fremdleister und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen.

Das Vorbringen, dass eine Leistungsbeziehung zu den Fremdleistern bestanden habe, kann auch wenn diese nach deren Beendigung in Konkurs gehen und kein Kontakt zu diesen mehr möglich ist, im Einzelfall Relevanz haben.

Wenn aber **sämtliche** Fremdleister in gleichartiger, systemhafter Weise (siehe oben) im Zusammenhang mit Prüfungsaufträgen in Konkurs gehen **und** Merkmale einer Sozialbetrugsfirma aufweisen (siehe oben) **und** Dienstnehmerverflechtungen zur Bf. und zwischen den Fremdleistern bestehen (siehe oben) **und** weitere Feststellungen getroffen werden können, die die aktive Mitwirkung der Bf. beweisen (gemischte Arbeitsgruppen, etc.) dann sind die behaupteten Leistungsbeziehungen auszuschließen.

Ausgeführte Leistungen allein, können das behauptete wirtschaftliche Auftreten der Fremdleister ebensowenig darzutun (weil keine Arbeitsbestätigungen der Fremdleister vorgelegt werden konnten und hinreichend Hinweise vorliegen, dass die Fremdleister auf den Baustellen nicht in Erscheinung getreten sind); wie geleistete Zahlungen an die Fremdleister (zumal die Durchleitung durch die Betrugsstrukturen u.a. aus deren umgehenden Barbehebung geschlossen werden kann).

Die Zumeldung von Schwarzarbeitern zu Betrugsstrukturen und deren Nennung gegenüber den Auftraggebern als angebliche Sub-Sub-Subfirmen hat offensichtlich die Beschäftigung von Schwarzarbeitern auf Großbaustellen ermöglicht.

Die Äußerung der Partei, das BFG wisse nicht was bei der Bf. Sache sei, ist ein Nullum. Dieses NICHTS wird dahin abgewogen, dass die Zumeldung von arbeitenden Personen zu Sozialbetrugsfirmen offensichtlich möglich war. Zur verneinendenfalls zu beantwortenden Frage, weshalb die in gemischten Arbeitsgruppen erbrachte Gesamtleistung in Fremdleistungsrechnungen als Werkleistung "abgerechnet" wurde, obwohl diesbezüglich Regiestunden bereits beim 1. NU in dessen Arbeitsbestätigungen erfasst waren, hat sich die Partei verschwiegen.

Zur Vorhaltsbeantwortung vom 15.2.19

Die zweifache Ausstellung von Lohnzetteln für den bei der Bf. zur Sozialversicherung gemeldeten und bei der Bf. beschäftigten dn111 nämlich einmal für einen Zeitraum bei den Zumeldungsfirmen für den Regelzumeldungszeitraum und einmal für einen unzutreffenden Zeitraum bei der Bf., der nicht dem Versicherungszeitraum entsprach, sondern bei dessen Anführung auf dem Lohnzettel auf die übliche Zumeldungszeiträume bei den Betrugsfirmen (öpx und ltx) Bedacht genommen wurde, kann nur durch die Bf. veranlasst worden sein. Die Kommentierung durch die Bf. beschränkte sich auf den Vorwurf, dass das System solche Fehlleistungen zuließe. Da das System keine Anmeldungen vornimmt, kommt weil die Lohnverrechnerin der Zumeldungsfirma nur auf Anordnung des faktischen Machthabers tätig werden konnte, dieser faktische Machthaber wegen der Beschäftigung des Dienstnehmers bei der Bf. und der ausschließlichen Meldung

zur Sozialversicherung bei der Bf. keine Daten von diesem Dienstnehmer haben konnte, nur die Bf. als Zumelderin für einen (unzutreffenden) Lohnzettel in Frage. Zumal zur Zumeldungsfirma kein Dienstverhältnis möglich war (siehe Ausführungen zum Urteil des Arbeits- und Sozialgerichts), der faktische Machthaber sich nur mit dem Verkauf von Deckungsrechnungen, umgehenden Barbehebungen der Bankeingänge und mit der Zumeldung ihm von den Zumeldern bekannt gegebenen Personen beschäftigt hat und der Dienstnehmer weder bei der Zumeldungsfirma zur Sozialversicherung (zu-)gemeldet war, noch bei ihr beschäftigt war. Über die tatsächliche Beschäftigung des Dienstnehmers hat die Bf. keine Auskunft erteilt. Noch könnte sie eine solche erteilen ohne sich selbst zu belasten, weil dann sichtbar würde, dass der Dienstnehmer in einer Arbeitsgruppe (Vorarbeiter dn2) eingesetzt war, deren Mitglieder bei der angeblichen Fremdleistungsfirma zugemeldet waren (siehe Farbtabelle im Vorhalt vom 19.11.18, Seite 65 und 51 f.). Einen Irrtum hat die Bf. ehrlicherweise nicht eingewandt. Der Lohnzettel betreffend der Fremdleistungsfirmen öpx und ltx (vgl. Vorhalt vom 19.11.18, S. 71) wurde daher von der Bf. veranlasst und beweist, dass die Zumeldungsfirmen nicht leistungserbringend waren, dass Arbeiter zugemeldet wurden (in diesem Fall sogar ein Lohnzettel für eine Person veranlasst wurde, die gar nicht zur Sozialversicherung zugemeldet wurde); dass die Banküberweisungen an die Zumeldungsfirmen nur vorgetäuscht wurden; dass gemischte Arbeitsgruppen vorlagen, die den behaupteten Werkleistungen durch Drittfirmen entgegenstanden; was im Einklang mit den Bautagebüchern betreffend s steht, wonach die Arbeiten unter einem Polier, Verlegeleiter und Technikern des Generalunternehmers zu den Baustellenzeiten auszuführen waren und die Stunden der Arbeiter penibel aufgezeichnet wurden. Die Gegenüberstellung der geleisteten Stunden und des Kassaeinganges ergab die üblichen 26 Euro je Stunde.

Sohin sind die von der Bf. nicht vorgelegten, aber im Zuge des Verfahrens aufgetauchten Eingangsrechnungen Lug und Trug (wegen der darin enthaltenen Leistungen des Eigenpersonals), was dazu führt, dass die Barbehebungen des faktischen Machthabers nicht dazu bestimmt sein können bei diesem für seine (nicht gegebenen) Leistungen zu verbleiben, sondern diese insgesamt hohe Summen den Einzählern zu retournieren waren.

Die Doppelmeldung des Herrn T. (tb) zur Bf. und zu einer Zumeldungsfirma zur Sozialversicherung zeigt die vom Spezialvertreter vermisste Sachlage bei der Bf. auf. Nach Übernahme der Arbeiter per 2.3.2009 wurden diese rasch wieder abgebaut und zu weiteren Verdachtsfirmen zugemeldet (so wie Herr T.), wofür 2009 weitere Deckungsrechnungen notwendig wurden.

Der Umstand gemischter Arbeitsgruppen, die Abrechnung der Gesamtleistung im Wege von Deckungsrechnungen, wobei Werkleistungen ausgewiesen wurden und offensichtlich Eigenpersonal mitgewirkt hat (etwa konnten bei Kontrollen der Finanzpolizei keine

Fremdfirma festgestellt werden, obwohl eine Zumeldungsfirma in einer anonymen Anzeige betreffend BVH Igasse gemeldet wurde) decken das Betrugsmodell auf.

Ein vernünftiger Grund, weshalb die Fremdleistungsrechnungen dennoch zutreffend sein sollen ist nicht erkennbar, noch dazu wenn Dienstnehmerströme zwischen den angeblichen Fremdleistern vorliegen (wobei es unwahrscheinlich ist, dass idente Dienstnehmer bei verschiedenen Machthabern tätig werden) und können der Bf. diese Arbeiter - die zuvor monatelang auf ihren Baustellen gearbeitet haben (weil Vorarbeiter und Mitglieder der Arbeitsgruppen teilweise bekannt sind und gemischte Arbeitsgruppen vorliegen) zugeordnet werden; Aussagen zweier Dienstnehmer vorliegen, die einen Geschäftsführer der Bf. als Geldauszahler und Chef bei allen angefragten Fremdleistern benannt haben und von den Arbeitern mehrheitlich die Vorgangsweise bestätigt wurde, auf den Baustellen durch den Vorarbeiter einfach neue Arbeitspapiere überreicht bekommen zu haben, ohne dass damit ein Baustellenwechsel oder ein Wechsel des Chefs oder des Geldauszahlers damit einherging.

Warum sollte eine Fremdleistungsfirma rechtzeitig vor ihrer eigenen Konkureröffnung ihre Arbeiter auf eine weitere Firma zumelden, die dann zufällig wiederum die nächste Fremdleistungsfirma der Bf. wird (insbesondere, wenn nicht alle Fremdleister den gleichen faktischen Machthaber haben)? Darauf hat auch die Bf. keine Antwort gegeben.

Weshalb hier - dem Spezialvertreter folgend - von den Höchstgerichten ein Beweismaß gefordert wird, dass dem anderer Rechtsbereiche gleicht als dem für den Verfasser anzuwendenden § 167 BAO, bleibt unerklärlich, zumal Auszahlungslisten betreffend Schwarzlöhne und Beweisfotos der Geldrückgaben rgln nicht vorliegen und der Art des (erforschten) Betruges immanent ist, dass bis zur Konkureröffnung solche Firmen für Dritte nicht als Betrugsfirmen erkennbar sind und danach als solche kaum beweisbar sind (weil die Beteiligten untertauchen und Unterlagen nicht auffindbar bzw nicht vorhanden sind).

Aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse (systematische Konkurse der angeblichen Fremdleister mit gleichartiger Übernahme dieser GmbHs durch 100 % ausländische Gesellschafter, die wiederum in Einzelfällen nicht im Zentralmelderegister erfasst sind, die Firmenadressen sich als Scheinadressen erweisen und nach Jahren in Einzelfällen faktische Machthaber verurteilt werden, bis hin zur Bf. dem Einsatz gemischter Arbeitsgruppen, im Zusammenhang mit behaupteten, empfangenen Werkleistungen, die aber wegen der gemischten Arbeitsgruppen nicht möglich sind, der Absetzung von Eingangsrechnungen der angeblichen Fremdleister in denen die Leistung des Eigenpersonals enthalten ist, die festgestellten Dienstnehmerströme von einem zum nächsten angeblichen Fremdleister (wobei einzelne Arbeitsgruppen bestehend aus Vorarbeiter und Gruppenmitgliedern

erkannt wurden, vorgehalten wurden und diesbezüglich keine Gegenäußerung erfolgt ist) wandern und jeweils vor Konkurseröffnung zum offenbar für die Bf. bereits feststehenden nächsten Fremdleister zugemeldet werden) die Fremdleister im Gegensatz zu leistungserbringenden trotz beachtlicher Umsätze, fehlender Lohnzahlungen über das betriebliche Bankkonto, im Zusammenhang mit der Prüfung lohnabhängiger Abgaben in Konkurs gehen, keine Fahrnisse besitzen, deren Rechnungen, die nicht einmal die Bf. bereit ist dem BFG vorzulegen, bei Hausdurchsuchungen in Privatwohnungen auf Datensticks bei zur Gesellschaft "fremden" Personen (nämlich des faktischen Machthabers) aufgefunden werden, ohne dass die mit der Ausstellung solcher Rechnungen erforderliche Betriebsstruktur von den Ermittlern erkannt wurde, sondern der Teilbereich Zumeldungen vom faktischen Machthaber unter Inanspruchnahme einer Lohnverrechnerin, welche die ihr (vom faktischen Machthaber als angeblicher Gründungshelfer solcher GmbHs persönlich) übermittelten Daten zur Anmeldung zur Sozialversicherung und der Ausstellung von Lohnzetteln verwendete und die Leistungen des Eigenpersonals in den Deckungsrechnungen enthalten sind (vom Angebot des Verfassers ausschließlich mit Eigenpersonal abgewickelte Aufträge darzutun hat die Bf. keinen Gebrauch gemacht) fällt die überragende Wahrscheinlichkeit für das Vorliegen von nichtleistungserbringenden Sozialbetrugsfirmen aus.

Zum Vorbringen des Spezialvertreters, die Feststellung eines faktischen Machthabers sage nichts über eine Leistungserbringung gegenüber der Bf. aus, ist abzuwägen, dass der Spezialvertreter nicht einbezogen hat was er in seiner Vorhaltsbeantwortung unwidersprochen gelassen hat, nämlich dass zur Fremdleistungsfirma kein Dienstverhältnis möglich war, eben weil eine Betriebsstruktur nicht vorhanden war und die Aussage eines der Bf. genannten Arbeiters war, er ist durch eine Person - welche sich als Arbeiter der Fa. B. herausgestellt hat - eingestellt worden; dass bei jeder Fremdleistungsfirma umgehende Barbehebungen der Bankeingänge erfolgt sind, keine Fahrnisse vorhanden waren und von den Masseverwaltern keine offenen, angearbeiteten oder abgewickelten Aufträge nachvollzogen werden konnten, zumal überhaupt keine Auskunftspersonen oder Unterlagen vorhanden waren.

Vom oben dargestellten Beispiel der unzutreffenden Lohnzettelausstellung der Bf, wobei auf den Zumeldungszeitraum der betreffenden Fremdleistungsfirma Bedacht genommen wurde, abgesehen, hat die Bf. darüber wie die Übernahme der Dienstnehmer zur Bf. im Einzelnen abgewickelt wurde keine Stellungnahme abgegeben. Demgegenüber hat der Masseverwalter festgestellt, dass die Abmeldung der Dienstnehmer ohne seine Mitwirkung (gesetzlos) erfolgt ist und sind die Lohnzetteln in zeitlicher Abstimmung zur Anmeldung der Arbeiter bei der Bf. per 2.3., am 3.3.2009 der Finanzverwaltung überspielt worden.

Vom faktischen Machthaber wurde das Vorliegen von Dienstverhältnissen zu ihm bestritten, sondern lagen entsprechend der Betrugsmasche, welche dem erforschten Sozialbetrugsmodell gleicht, von den tatsächlichen Beschäftigten veranlasste Zumeldungen auf solche Betrugsfirmen vor unter weiterer Möglichkeit Deckungsrechnungen gegen Provision zu erwerben und oder Zahlungen auf solche Betrugsfirmen dadurch vorzutäuschen, dass wie in jedem Konkursverfahren von den Masseverwalterinnen festgestellt umgehende Barbehebungen der Überweisungen vorgenommen wurden.

Die im Strafverfahren getätigte Aussage des faktischen Machthabers (betreffend die abgesetzten Fremdleistungsrechnungen wurde nur ein einziger faktischer Machthaber verurteilt und wurden zwei "Fremdleister" der Bf. diesem zugeordnet) ist nicht als Schutzbehauptung zu werten, weil sie den für Sozialbetrug typischen Ablauf wiedergibt, sohin ein Anscheinsbeweis vorliegt, mit der Aktenlage übereinstimmt, wonach ein Geschäftsbetrieb der für die Unzahl solcher Umsätze erforderlich wäre - trotz Telefonüberwachung, usw. - nicht erkannt wurde, sondern bloß, das aber sicher, umgehende Barbehebungen bei sämtlichen "Fremdleistern".

Der Verfassungsgerichtshof hat sich im Verfahren ZI 1063/2016 betreffend Aufzeichnungen im Arbeitsbogen des Prüfers über LKA-Ermittlungen nicht geäußert. Insoweit mag alles beweismitteltauglich sein - insbesondere Notizen des Prüfers im Arbeitsbogen (vg. Ritz BAO5 § 167 Tz 6). Derartige Ermittlungsergebnisse sind daher grundsätzlich beachtlich. Wenn die Bekanntgabe gegenüber der Partei anonymisiert erfolgt, dann unterliegen diese einem Verwertungsverbot. Die der Bf. anonymisiert bekanntgegebenen Umstände, wonach der (verdächtige) faktische Machthaber der fortX in einer Aussage vor dem LKA vom 2.11.2009 erklärt habe, der Geschäftsführer habe über seinen Auftrag Unterschriften geleistet und Geld behoben, ist wie der Spezialvertreter zu Recht bemängelt, nicht verwertbar. Auf Schuldsprüche der Verdächtigen kann nicht zurückgegriffen werden.

Bei einer Befragung sämtlicher bei fortX (158 gemeldete Personen im Jahr 2009, davon weniger als 10 % Eisenbieger) und etX (80 gemeldete Personen, mehr als 90 % Eisenbieger) gemeldeter Personen hat keine Rückmeldung ein Bauvorhaben der Bf. erkannt (die Bauvorhaben wurden aus einer im Arbeitsbogen erliegenden Saldenliste entnommen), dafür kamen einerseits Rückmeldungen von einer Arbeitsgruppe von Eisenbiegern über ein Projekt Hochwasserschutz Weissenkirchen, über ein Tunnelprojekt im 12. Wiener Gemeindebezirk (Lainzer Tunnel), diverse Tätigkeiten von Bauhilfsarbeiter, Fassader, Rigips Trockenbauer, Bodenleger, Maurer, Baumonteur und LKW Fahrer (Beton Mix LKW); manche kannten die Firma fortX gar nicht und wussten nicht einmal um deren Anmeldung; die Minderheit nannte ihren tatsächlichen Beschäftigten, ein großer Teil der

Rückmeldungen konnte sich an nichts mehr erinnern. Betreffend der unbeantworteten Auskunftersuchen hat die WGKK die Meldungen unter Ausweis der angemeldeten Tätigkeit dem BFG übermittelt.

Der VwGH (VwGH Ra 2015/13/0032) hat im Zusammenhang mit der Anwendung des § 162 BAO mangels Glaubhaftmachung der Leistungsbeziehung, die fortx als keine leistungserbringende Gesellschaft angesehen.

Von den von der Bf. per 2.3.09 übernommen Arbeitern, die rasch wieder abgebaut wurden, obwohl Eigenpersonal günstiger ist als Fremdpersonal und weitere empfangene Fremdleistungen behauptet wurden, wurden in Einzelfällen Zumeldungen auf Firmen veranlasst, bei denen kurzfristig rund 1000 Personen zugemeldet waren (vgl. Vorhalt 19.11.18, Seite 25).

Wären die Fremdleister so günstig gewesen, wie eine Verprobung der Gesamtstunden laut Bautagebuch einer der Bf. genannten Straßenbaufirma mit dem Entgelt für die darin ausgewiesene Leistung ergab (unter 20 Euro die Stunde, was keinem ordentlichen Beschäftigungsverhältnis entsprechen kann, weil Stundenlohn Bauhilfsarbeiter bei rund 10 Euro liegt und die Lohnnebenkosten mit 100 % gegeben sind) wäre die Bf. aus dem Geschäft gewesen.

Zwar wäre eine Leistungserbringung durch Fremdleister denkmöglich, eine solche ist aber bei dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht wahrscheinlich. Die Bf. hat in diesem Zusammenhang nicht dargetan, dass die von ihr nach Aussagen zweier Arbeiter für einen Fremdleister bezahlten Löhne beim IEF gegenverrechnet worden wären. D.h. die Bf. hätte die beim Fremdleister zugemeldeten Arbeiter bezahlt und trotz eingefahrener (erklärter) Verluste keinen Ersatz gefordert.

Die in der Farbtabelle (Vorhalt vom 19.11.18, Seite 65) sichtbaren Pendelbewegungen zwischen den Fremdleistern und der Bf. (die Dienstnehmer wurden der Bf. im Einzelnen dargestellt) , unaufgeklärte Mehrfachverrechnungen von Bauvorhaben in Rechnungen mehrerer Fremdleister, gefälschte Unterschrift auf dem Kassabeleg und unaufgeklärte Umbuchungen, sowie unterbliebene Einbuchungen aufgefundener Deckungsrechnungen, dafür aber Einbuchungen von Rechnungen eines Fremdleisters, obwohl die Arbeiter noch beim anderen angeblichen Fremdleister zugemeldet waren lassen am Vorliegen von Deckungsrechnungen keinen Zweifel aufkommen. Die Bf. hat zu den angeführten Umständen keine Aufklärung gegeben und können die Mehrfachverrechnungen nicht als Irrtum gewertet werden, weil sie nicht im Rahmen einer ordnungsgemäßen Geschäftsabwicklung mit redlichen Fremdleistern angefallen sind, sondern sich nur im Zusammenhang mit den Betrügereien - schon angesichts der quantitativen Ausprägung -

sehen und erklären lassen. M.a.W. eine Leistung (betreffend s) dreimal in Rechnungen zweier Betrugsfirmen (lenx und wsx) als Werkleistung abrechnen zu lassen und eine weitere lenx Rechnung betreffend BVH tgasse vom 15.7.08 neben einer hinsichtlich der Leistungsbeschreibung weiteren identen Rechnung der wsx vom 31.7.08 doppelt abzusetzen, wobei die Gesamtleistung als Werkleistung einschließlich des Eigenpersonals abgerechnet wurde, die entsprechenden Einnahmen jedoch auf eine Preisbildung nach einem einheitlichen Stundensatz von 26 Euro schließen lassen, zeigt auf, dass die Bezahlung solcher Rechnungen nicht ausgabenwirksam geblieben sein kann, zumal von einem Unternehmer nicht zu erwarten ist, dass er ein Bauvorhaben dreimal an 2 verschiedene Firmen (bzw. zweimal) bezahlt.

Bereits die unrichtigen Abrechnungen in Form von Werkleistungen sprechen für die Mitwirkung der Bf. am Sozialbetrug, weil die Bf. rglm. Regieleistungen erbringt (wie sich aus dem Bautagebuch durch die Stundenerfassung der Eisenflechter, dem Kassabuch in Verbindung mit der Umrechnung des verlegten Gewichts in Stunden durch die 100 kg Regel, dem Regiebericht betreffend Hochwasserschutz und der konkreten Baustellentätigkeit als Teamwork mit den auftraggebenden Stahlfirmen und der im Strafverfahren eines faktischen Machthabers aufgefundenen Arbeitsbestätigungen einer auch der Bf. auftraggebenden Stahlfirma ergibt). Anders ausgedrückt: Die Bf. hat keinen zutreffenden Urkundenbeweis infolge der unzutreffenden Abrechnungen der angeblichen Fremdleistungsfirmen.

Der Beweis, welcher Arbeiter auf welcher Baustelle welche Arbeiten verrichtet hat und auf welchem Firmenpapier diese vom Polier bestätigt wurde kann wegen Ablauf der Aufbewahrungsfrist nur mehr die Bf. erbringen, was aber unterblieben ist. Der Grund hierfür wurde der Bf. ebenfalls vorgehalten, weil die tätigen Arbeiter aus Verschleierungsgründen auf den Arbeitsbestätigungen der Stahlfirma enthalten waren (und deren Leistungen als Werkleistungen in den Fremdleistungsrechnungen angeführt und von der Bf. abgesetzt wurden - vgl. Arbeitsbestätigungen des 1. NU und Rechnung der ltx vom 31.10.2008 betreffend BVH jstr , BFG Akt, Band 4, Seite 1158 ff). Dort waren in Einzelfällen der Vorarbeiter der Stahlfirma, Eigenpersonal der Subfirmen (vergleichbar der Bf.) und die auf die jeweilige Betrugsfirma zugemeldeten Arbeiter angeführt.

Im Zusammenhalt damit, dass Fremdleistungsfirmen auf den Baustellen laut Auskunftsbearbeitung eines Generalunternehmers und Bericht eines Masseverwalters unbekannt waren, keine Arbeitsbestätigungen oder Abnahmeprotokolle von den Polieren erhielten, können die von der Bf. nicht vorgelegten, aber im Verfahren vor dem BFG aufgefundenen Eingangsrechnungen keinen Urkundenbeweis für bezogene Fremdleistungen abgeben, zumal offensichtlich ist, dass eine Erfassung der Schwarzarbeiter auf Arbeitsbestätigungen der Bf. (also der tatsächliche Beschäftiger

meldet auf eine Betrugsfirma zu und erfasst seine eigenen Schwarzarbeiter in seinen Arbeitsbestätigungen) den Betrug angesichts behaupteter, empfangener Werkleistungen wohl offensichtlich und die Zuordnung der Schwarzarbeiter einfachst ermöglicht hätte.

Da in der Auftragskette rgln als 1. NU (Nachfolgeunternehmer) die der Bf. auftraggebende Stahlfirma war und laut Internet auch komplexe Konstruktionen einschließlich Stahlverlegung angeboten wurden verbleibt bei einer Erfassung der Arbeiter beim 1. NU auf dessen Arbeitsbestätigungen kein Platz für einen weiteren Werkleistungen erbringenden Unternehmer oder faktischen Machthaber.

Die Feststellung, wonach auch bei ihren Aufträgen die Arbeiter gemeinsam beim 1. NU erfasst würden, hat die Bf. nicht bekämpft. Bereits vorgegebene Baustellenzeiten (vgl. Eintragungen im Bautagebuch), die Arbeit in einem Verlegeteam unter Aufsicht von Technikern mit Arbeitsmitteln des Auftraggebers (Generalunternehmers) wie einem Kran sprechen gegen die Möglichkeit Werkleistungen (vgl. den einzigen vorliegenden Regiebericht betreffend Hochwasserschutz, welcher Regiestunden ausweist und zusammen mit der Kassabucheintragung betreffend der Ausgangsrechnung einen einheitlichen, erlösten Stundensatz von 27 Euro ergibt) zu erbringen. Mit anderen Worten erfordert der Einsatz gemischter Arbeitsgruppen (Eigenpersonal und von der Bf. zugemeldete Schwarzarbeiter), sowie nach Stunden abgerechnete Regieleistungen eine solche Erfassung beim 1. NU, zumal der Betrug und Widerspruch zu den behaupteten Eingangsrechnungen offensichtlich wäre.

Da eine Arbeitskräfteüberlassung seitens der Fremdleister nicht einmal behauptet wurde und aufgrund der Zurechnung der Dienstnehmer/Schwarzarbeiter zur Bf. auch nicht angenommen wird, bleibt für einen faktischen Machthaber als Leistungserbringer von Werkleistungen kein Platz.

Nach Auffassung des Spezialvertreters seien die bei fremden Dritten aufgefundenen Gefälligkeitsrechnungen kein Beweis für Deckungsrechnungen. Abgesehen davon, dass derartige Rechnungen dem Betrugsmodell entsprechend nicht aus Gefälligkeit sondern gegen Provision ausgegeben werden spricht der Umstand, dass sich solche "Rechnungen" nicht in einer Buchhaltung, sondern bei Fremden in einer Privatwohnung auffinden lassen, ohne dass je ein Konnex zu einem Geschäftsbetrieb - außer jenem zum Verkauf von Deckungsrechnungen, Zumeldungen und Vortäuschung der Zahlungen an Betrugsfirmen - herstellbar ist, fehlen Hinweise auf einen Leistungsaustausch (Scheinadressen, Scheingeschäftsführer, keine gewerberechtlichen Geschäftsführer dauerhaft beschäftigt, umgehende Barbehebungen der Bankeingänge, keinerlei Fahrnisse); das alles bei sämtlichen Fremdleistern.

Die Annahme für ordnungsgemäße Fremdleistungsrechnungen ist schon wegen der unmöglich zu erbringenden Werkleistungen nicht gegeben; die inhaltliche Richtigkeit der Rechnungen bzw ein Leistungsaustausch hat bei den für das Vorliegen von Sozialbetrugsfirmen festgestellten Merkmalen und daneben weiterer Hinweise auf die Mitwirkung der Bf. am Betrug (gemischter Arbeitsgruppen, Abrechnung der Gesamtleistung von Eigen- und angeblichem Fremdpersonal in den Eingangsrechnungen) die geringste Wahrscheinlichkeit für sich.

Eine Konkureröffnung eines Fremdleisters unter im Wirtschaftsleben üblichen Umständen wie bspw das Vorhandensein mehrerer Gläubiger (nicht nur der Krankenkasse); offene Aufträge, vorhandene Buchhaltungsunterlagen, Ansprechpartner, Liquidatoren etc. mag einen Zusammenhang zur Bf. nicht herzustellen.

Wenn aber sämtliche Fremdleister in Konkurs gehen und das systemhaft im Zeitablauf nach gleichartigen Übernahmen durch ausländische 100 % Gesellschafter-Geschäftsführer und im Zusammenhang mit Prüfungsaufträgen lohnabhängiger Abgaben und im Wesentlichen nur Krankenkassenforderungen angemeldet werden und die Masseverwalter keine Fahrnisse feststellen können und Eingänge oft in Millionenhöhe und deren Barbehebung mit Konkureröffnung wie auf Knopfdruck aufhören, mag das auf Sozialbetrug schließen lassen.

Ob Konkureröffnungen alleine oder mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu anderen Bescheidergebnissen führen ist eine rethorische Frage, weil im Zusammenhang mit dem sonstigen Ergebnis des Ermittlungsverfahrens (in "Fremdleistungsrechnungen" abgerechnete Leistungen des Eigenpersonals der Bf., Mehrfachverrechnungen von Eingangsrechnungen, eine erwiesene Zumeldung eines Dienstnehmers zur Betrugsfirma, eine Doppelmeldung zur Bf. und zu einer Betrugsfirma, gefälschte Unterschrift auf dem einzigen aufgetriebenen Kassabeleg, gerichtliche Verurteilung eines faktischen Machthabers von zwei Fremdleistern der Bf., idente Dienstnehmerströme die sich durch sämtliche Fremdleister durchziehen bis zur Übernahme durch die Bf. , keine zutreffenden Eingangsrechnungen weil keine Werkleistungen dem 1. NU erbracht wurden und von der Bf. keine Arbeitsbestätigungen vorgelegt wurden), die Konkureröffnungen jedenfalls entscheidungswesentlich sind. Umgekehrt: Ohne Konkurse der Fremdleistungsfirmen im Zusammenhang mit angekündigten Prüfungen lohnabhängiger Abgaben gäbe es diesen Fall nicht.

Einführend wird darauf hingewiesen, dass sich ausgehend vom Arbeitsumfang die Ausführungen der Betriebsprüfung in Einklang mit Praxiserfahrung und normalen Denkvorgängen bringen lassen. Deshalb die im Ergebnis richtige Schlussfolgerung der

Betriebsprüfung: Wenn sämtliche Fremdleister in Konkurs gehen und keine Sozialabgaben leisten, dann liegt - noch dazu wenn ein naher Angehöriger dies, zumindest für eine an der gleichen Objektadresse tätigen, vergleichbaren Baufirma, bezeugt - Sozialbetrug vor. Der Schlussfolgerung liegt - mangels konkreter Aussagen über die Bf. - der Gedanke zugrunde, dass die Firma B. und die Bf. hinsichtlich des von ihnen gesetzten steuerlichen Verhaltens analog vorgegangen sind. Auch die Vorbringen des Spezialvertreters könnten in eine solche Richtung deuten. Da im gegenständlichen Verfahren keine objektivierbaren Hinweise im Hinblick auf eine gemeinsame Vorgangsweise betreffend Sozialbetrug vorhanden ist und selbst wenn dies der Fall wäre, könnte die Begründung für einen solchen Betrug nicht ausschließlich mit einem Verweis auf die Firma B. der Bf. ausreichend dargelegt werden.

Ausgehend von der von den Höchstgerichten angewandten Methode der Kasuistik, womit der Verfahrensausgang für Dritte nicht vorhersehbar wird, ist das BFG gehalten, haarspalterisch mögliche Einwendungen der Höchstgerichte zu bedenken. Um die Nachvollziehbarkeit des "Denkvorganges" zu verbessern, wird dem Erk des VfGH ZI 1063/2016 folgend an dieser Stelle nochmals versucht darzustellen, wie man von den Konkurseröffnungen der Fremdleister zur Schlussfolgerung gelangt, die Bf. habe am Sozialbetrug mitgewirkt und eine Abwägung mit dem Vorbringen der Bf. versucht (obwohl der unwidersprochen gebliebene Umstand, dass in den angeblichen Fremdleistungsrechnungen die Leistungen des Eigenpersonals enthalten waren, den Betrug in einem Satz darstellen könnte).

Die Bf. hat die einzelnen Feststellungen betreffend Merkmale von Sozialbetrugsfirmen ebenso unbekämpft gelassen wie die Schlussfolgerung, dass es sich bei sämtlichen angeblichen Fremdleistern der Bf. um Betrugsfirmen handelt, aber einen Zusammenhang mit der Bf. dennoch verneint.

Die Bf. hat nicht dargetan mit wem sie verhandelt hat. Die Aufdeckung eines faktischen Machthabers entlarvt die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer der Ienx und der Itx als Scheingeschäftsführer. Mangels Stellungnahme der Bf. ist davon auszugehen, dass die Bf. nicht über eine Bauleistung verhandelt hat, sondern über den faktischen Machthaber Zumeldungen ihrer Schwarzarbeiter veranlasst hat; Deckungsrechnungen erworben und die Überweisungsbeträge im Wege umgehender Barbehebung wieder zurück erhalten hat (Anmerkung: sämtliche Masseverwalter haben Eingänge in Millionenhöhe berichtet, welche umgehend bar behoben wurden und vor Konkurseröffnung solche Eingänge wie auf Knopfdruck ausblieben).

Weshalb die mit dem Betrugszweck verbundenen, typischen Merkmale (Scheinadressen, Scheingeschäftsführer, fehlende gewerberechtliche Geschäftsführer, der Abschluss einer Bauhaftpflichtversicherung für die Bf. keine Bedeutung hatte, im Konkursverfahren aller

Fremdleister keine Ansprechpersonen oder eine Buchhaltung vorhanden war, keine Fahrnisse festgestellt werden konnten) für einen Leistungsaustausch mit den angeblichen Fremdleistern sprechen soll, hat die Bf. nicht dargetan.

Vor dem Hintergrund, dass der Sozialbetrug wissenschaftlich erforscht wurde und die dort gewonnenen Erkenntnisse auf den vorliegenden Fall zutreffen (etwa Vortäuschung des Empfanges von Werkleistungen und beiträgslose Zumeldungen und Kauf von Deckungsrechnungen vom faktischen Machthaber solcher zu diesem Zweck gegründeter oder übernommener GmbHs, sohin Vorgänge die geradezu typisch ablaufen und einen Anscheinsbeweis für das Vorliegen von Sozialbetrug darstellen, dem die Mitwirkung durch die Bf. (als Zumelder ihrer Schwarzarbeiter, Käufer von Scheinrechnungen und Überweiser der angeblichen Rechnungsbeträge) immanent ist und ohne Mitwirkung der Bf. der Betrug gar nicht stattfinden könnte, dazu hat die Bf. keine Einwendungen vorgebracht.

Nicht nur dass im gegenständlichen Fall bei den Fremdleistungsfirmen die Merkmale von Sozialbetrugsfirmen unstrittig vorliegen, tritt als Besonderheit (neben der Feststellung eines faktischen Machthabers) hinzu, dass Dienstnehmerströme zwischen den angeblichen Fremdleistern erkannt wurden, was grundsätzlich für die Zumeldung von Schwarzarbeitern spricht, weil verschiedene angebliche Fremdleister nicht mit identen Beschäftigten Leistungen erbringen. Die Meldung dieser Dienstnehmer (vgl. Farbtabelle im Vorhalt vom 19.11.18, Seite 65) ab 2.3.09 bei der Bf. weist auf den tatsächlichen Beschäftigten - nämlich die Bf. - in eindeutiger Weise hin.

Dadurch, dass Arbeitsgruppen ermittelt wurden (beispielsweise mit den Vorarbeitern dn2, dn5 und dn4), wobei einzelne Gruppenmitglieder (zeitweise) bei der Bf. gemeldet und beschäftigt waren (etwa dn111, dn4, dn7, dn9, wobei Letzterer von der Itx zur Bf. zu Itx und wieder zur Bf. gemeldet wurde) ist die Zurechnung dieser Dienstnehmerströme an die Bf. vorzunehmen. D.h. die Bf. hat die beitragslose Zumeldung ihrer Schwarzarbeiter an die Betrugsfirmen veranlasst.

Abgerundet wird das Bild dadurch, dass bei den angeblichen Fremdleistern das Fehlen einer Bauhaftpflichtversicherung, gewerberechtlicher Geschäftsführer, fehlender Firmensitze offensichtlich keine Rolle gespielt hat, zumal diesbezüglich eine Stellungnahme der Bf. gänzlich unterblieben ist.

Dem vom Verfassungsgerichtshof übernommenen Grundsatz des Spezialvertreters folgend zöge Beweislosigkeit Feststellungslosigkeit und Begründungslosigkeit nach sich.

Durchgeführte Ermittlungen und deren Ergebnisse blieben im Einzelnen unbekämpft und unwidersprochen und ergaben konkrete Beweise für die Mitwirkung der Bf. am Sozialbetrug.

Für den nur bei der Bf. gemeldeten und beschäftigten Dienstnehmer dn111 wurden Lohnzetteln der Fremdleister ausgestellt, ohne dass diese oder deren faktische Machthaber ohne Veranlassung der Bf. einen solchen Lohnzettel hätten ausstellen können. Da ein System weder Anmeldungen vornimmt, noch Lohnzetteln ausstellt, kommt nur die Bf. als Zumelder in Frage, zumal die Bf. selbst einen unzutreffenden Lohnzahlungszeitraum auf ihren Lohnzetteln angab und den Regelzumeldungszeitraum zu den Betrugsstrukturen dabei berücksichtigt hat. D.h. die Bf. hat über die Zumeldungen zur ltx und öpx - insbesondere wegen der Zumeldung der übrigen Mitglieder der Arbeitsgruppe des dn111 zur ltx und öpx - Bescheid gewusst. Eine Äußerung hierzu ist seitens der Bf. unterblieben.

Weiterführend zeigt die Meldung des Herrn dn111 bei der Bf. gemischte Arbeitsgruppen auf, bei der Arbeitsgruppe dn2 waren zeitweise dn9, dn7 und dn111 bei der Bf. gemeldet und beschäftigt. Ebenso war der Vorarbeiter dn4 zeitweise bei der Bf. gemeldet. D.h. dass die durch die diversen Fremdleister wandernden Dienstnehmerströme letztlich von der Bf. übernommen wurden. Den Zusammenhang zu ihren eigenen Schwarzarbeitern hat die Bf. mit der Ummeldung von der ltx auf sie und mit den gemischten Arbeitsgruppen selbst geschaffen. Eine Aufklärung etwa über den Personaleinsatz ist nicht erfolgt.

Unter Bedachtnahme auf die angebliche Personalübernahme von der ltx ergaben sich weitere Anhaltspunkte für die Zurechnung der Schwarzarbeiter an die Bf.

Die Bf. hat für einzelne auf die ltx zugemeldete Personen die Jänner Löhne gezahlt, ohne eine nachfolgende Verrechnung mit dem IEF dazunehmen zu können; nach dem Urteil des Arbeits- und Sozialgerichts war ein Dienstverhältnis zur ltx (mangels feststellbarer Geschäftsführer) nicht möglich. Damit in Einklang steht die Aussage wonach dieser von einem Kollegen (Anmerkung Arbeiter der Firma B) bei der ltx eingestellt worden sei. Laut Betrugsanzeige und Bericht des Masseverwalters der ltx sei die Abmeldung der Arbeiter im laufenden Konkursverfahren ohne Kenntnis des Masseverwalters erfolgt. Die zeitliche Abstimmung der Abmeldung (Lohnzettel der ltx wurden am 3.3.09 überspielt) zur Anmeldung der Bf. per 2.3.09 ist offensichtlich.

Die Bf. konnte nicht aufklären weshalb weitere, nicht verbuchte Eingangsrechnungen der ltx aufgefunden wurden, keine Zahlungen an den Masseverwalter im Konkursverfahren geleistet wurden, keine offenen, noch nicht abgerechneten Aufträge vorhanden waren und mit der Einbuchung weiterer Scheinrechnungen der fortx mit 16.2.09 begonnen wurde, obwohl die Schwarzarbeiter noch bei der ltx zugemeldet waren.

Im Zuge der Ermittlungen kamen die Scheinadresse der fortx, die nur am 21.5.08 bestehende Eintragung des Scheingeschäftsführers der ltx im Zentralmelderegister, Zweifel an der Existenz des Scheingeschäftsführers der lenx zu Tage, was von der Bf. ebenso nicht

kommentiert wurde, wie aufgedeckte Mehrfachverrechnungen von angeblich empfangenen Fremdleistungen betreffend s, sowie der etx (vorgefundener Kassabeleg stimmt nicht mit der Eintragung ins Kassabuch überein und auf dem Kassabeleg war eine im Vergleich mit dem Werkvertrag vom Schriftzug her gänzlich unterschiedliche Unterschrift angebracht).

Neben Dienstnehmerverflechtungen, der an sich unmöglichen Personalübernahme von der ltx, die auf den Baustellen laut Nachfrage des Masseverwalters unbekannt waren, tragen Mehrfachverrechnungen die sich nicht mehr durch Irrtum erklären lassen (zumal in diesem Zusammenhang über nicht nachvollziehbare Umbuchungen keine Aufklärung erteilt wurde) die Leistungen betreffend s wurde 3 mal von zwei verschiedenen angeblichen Fremdleistern abgerechnet, zur Aufdeckung von abgesetzten Scheinrechnungen bei.

Selbst die Doppelmeldung des tb bei der Bf. und der schux Handels GesmbH zeigt die mit der Aufstockung auf 38 (!) Dienstnehmer per März 2009 gegenüber dem Normalbestand von 5-9 Dienstnehmern die Vorgehensweise der Bf. auf. Die Dienstnehmer wurden rasch abgebaut und setzten diese ihre "Beschäftigung" durch Zumeldung an weitere Betrugsfirmen fort. Dafür sind die weiteren "Fremdleistungsrechnungen" der etx und der fortx notwendig geworden.

Die Zumeldungsfirmen wie schux, pro etc. wiesen - wie der Bf. im Vorhalt vom 19.11.18 unwidersprochen dargestellt wurde - typische Merkmale von Sozialbetrugsfirmen auf (in einem Einzelfall wurden rund 1000 Personen kurzfristig zugemeldet). Eine Aufklärung betreffend der Doppelmeldung von Herrn dn33 hat die Bf. nicht gegeben. Die Äußerung die Bf. sei Opfer des Systems das solche Doppelmeldungen zulasse überzeugt nicht, weil das System selbst keine Anmeldungen vornimmt. Herr dn33 ist daher von der Bf. zugemeldet worden (obwohl dieser bereits bei der Bf. gemeldet und für den Zumeldungszeitraum nicht von der Bf. abgemeldet wurde).

Der betreffend Hochwasserschutz aufgefundene Regiebericht ist nicht auf dem Firmenpapier der etx bzw nicht für die etx ausgestellt worden. Die darin bestätigten Arbeitsstunden sind in Entsprechung des dargestellten Betrugsmodelles (Zumeldung der Schwarzarbeiter auf diverse Betrugsfirmen und Absetzung von Deckungsrechnungen der fortx und etx) vom Eigenpersonal der Bf. und ihren Schwarzarbeitern geleistet worden, weil Nachweise welche Arbeiter dort tätig wurden nicht vorgelegt wurden. Eine Stellungnahme hierzu ist seitens der Bf. unterblieben.

Ein- und Ausgangsrechnungen hat die Bf. kommentarlos nicht vorgelegt. Die aufgefundenen lenx und ltx Rechnungen weisen Abrechnungen über erbrachte Werkleistungen über die Verlegung von Stahl nach Gewicht aus.

Solche konnten schon deswegen nicht erbracht werden, weil die Arbeiten in einem Verlegeteam mit Polier, Techniker des Generalunternehmers und dessen Sachmittel wie einem Kran gemeinsam mit den Eisenflechtern durchgeführt wurden (vgl. die Eintragungen im Bautagebuch betreffend s). Im Internet wirbt eine der Bf. auftraggebende Stahlfirma mit der Planung, Lieferung und Verlegung komplexer Stahlkonstruktionen (Müllverbrennungsanlagen, Brücken, usw). D. h. auch hier wird die Arbeit gemeinsam mit Arbeitern des 1. Nachfolgeunternehmers (NU) ausgeführt.

Damit in Einklang steht, dass die Kassabucheinträge im Zusammenhang mit den ltx und lenx Rechnungen nach der 100 kg Regel in Stunden umgerechnet zu einem erlösten einheitlichen Stundensatz von 26 Euro (beim Hochwasserschutz 27 Euro) führt (vgl. die unwidersprochen gebliebenen Rechenbeispiele im Vorhalt vom 19.11.18, Seite 73; als Beispiel für alle: Rechnung der ltx vom 19.1.09 3.000 kg um 720 Euro, BVH dorf; laut Kassabucheintragung vom 16.1.09, Beleg 0122 betreffend stahlfa mit 780 Euro ergibt 26 Euro, das sind 30 Stunden a 26 Euro). Eine Verprobung der Stunden laut Bautagebuch mit der Rechnung der lenx betreffend s hat umgerechnet ca 20 Euro je Stunde ergeben, was dem Selbstkostenpreis entspricht (10 Euro Stundenlohn eines Bauhilfsarbeiters und 100 % Lohnnebenkosten; Facharbeiter, Vorarbeiter etc. sind dabei gar nicht berücksichtigt). Wäre die lenx reel wirklich so günstig wäre die Bf. aus dem Geschäft gewesen.

D.h. mit der Abrechnung von Werkleistungen allein sind die Eingangsrechnungen unzutreffend und der Betrug aufgedeckt. Die Bf. erhält vom 1. NU nicht mehr als dieser einer Leiharbeitsfirma zahlen würde. Auch von daher ist für einen Sub der Bf. kein Platz mehr. Die Bf. hätte bei Fremdleistungen mit 24 Euro Regiekosten pro Stunde und den erlösten 26 Euro eine Gewinnspanne unter 10 % , was die erklärte Verlustsituation der Bf. nicht beseitigen würde.

Noch deutlicher wird dies wenn man die Stunden laut Bautagebuch und die Rechnung der lenx betreffend Bauvorhaben s vom 15.7.08 heranzieht. Vom angeblichen Fremdleister wurde die dem 1. NU erbrachte Verlegeleistung abgerechnet.

Mit dem Nachweis, dass gemischte Arbeitsgruppen tätig werden, waren in den Abrechnungen auch die Leistungen des Eigenpersonals der Bf. enthalten. Das ausschließlich mit Eigenpersonal abgewickelte Aufträge gegeben sind hat die Bf. nicht einmal behauptet. Dies steht im Einklang mit vom Verfasser durchgeführten Abfragen, wonach bei den BVH lgasse und tgasse kein Verstoß seitens der Finpol festgestellt wurde (trotz einer die Firma lenx angebenden anonymen Anzeige), sondern nur Dienstnehmer der Bf. festgestellt - aber namentlich nicht erfasst - wurden.

Aber auch mit dem Umstand gemischter Arbeitsgruppen einerseits, identen Dienstnehmerströmen zwischen den Fremdleistern und identen Bauvorhaben abgerechnet

von lenx und ltx (lgasse, tgasse) andererseits zeigt sich, dass Eigenpersonal der Bf. gemeinsam mit den zugemeldeten Schwarzarbeitern die in den vorgetäuschten Fremdleistungsrechnungen abgerechneten **Gesamtleistungen** erbracht hat (vgl. Rechnung der ltx betreffend BVH jstr vom 31.10.2008, BFG Akt, Band 4, Seite 1158 ff).

Der Bf. wurde anhand der im Gerichtsakt des faktischen Machthabers vorgefundenen Unterlagen, insbesondere auf der der Bf. auftraggebenden Stahlfirma (1. NU) ausgestellten Arbeitsbestätigungen in denen Eigenpersonal des Sub (vergleichbar mit der Bf.) und der auf die angeblichen Fremdleister zugemeldeten Personen angeführt waren, das Betrugsmodell zur Kenntnis gebracht. Auf den zugehörigen Fremdleistungsrechnungen wurde jeweils die **Gesamtleistung** in Gewicht dem Sub verrechnet.

Dem hat die Bf. nicht widersprochen.

M.a. W. konnte der Bf. das Betrugsmodell dargestellt werden und konnten anhand der festgestellten, konkreten betrieblichen Verhältnisse gemischte Arbeitsgruppen und der mit den Stunden laut Bautagebuch verprobten Rechnung der lenx angenommen werden, dass die vom Eigenpersonal und den zugemeldeten Personen erbrachten Regieleistungen (in Stunden auf den Arbeitsbestätigungen und den Bautagebüchern erfasst) als Werkleistungen nach Gewicht als Gesamtleistung der Bf. abgerechnet wurden.

Die Erfassung der Arbeiter beim 1. NU ist schlüssig, weil den "Fremdleistern" mangels Auftritt auf den Baustellen keine Arbeitsbestätigungen erteilt werden konnten und eine der Bf. erteilte Arbeitsbestätigung (welche das Eigenpersonal und die auf die Betrugsfirmen zugemeldeten Personen erfasst hätte) den Betrug sofort erkennbar gemacht hätte.

Den andernfalls bestehenden Widerspruch, weshalb dem 1. NU (Stahlfirma) Arbeitsbestätigungen für Arbeiter erteilt werden, die nach dem Vorbringen der Bf. für einen eine Werkleistung (Verlegung nach Gewicht) abrechnenden Fremdleister zuzurechnen wären, hat die Bf. mit ihrem Schweigen nicht aufgelöst.

Die zufällig aufgefundenen Eingangsrechnungen sind daher von ihrer nicht nachvollziehbaren Bezahlung (keine offenen oder noch nicht abgerechneten Aufträge im Konkursverfahren der ltx); ihrer Verbuchung (Mehrfachverrechnungen im Zusammenhang mit nicht nachvollziehbaren Umbuchungen) und ihrer Rechnungsangaben (Werkleistungen statt Regiearbeiten, Ausweis der Gesamtleistung von Eigen- und angeblichen Fremdpersonal), sowie der Erfassung der von den angeblichen Fremdleistern abgerechneten Leistungen (etwa Rechnung der ltx vom 31.10.2008 - BFG Akt Band 4 Seite 1158 ff - betreffend BVH jstr) in den dem 1. NU erteilten Arbeitsbestätigungen, für sich nicht verständlich.

So gesehen stehen die Konkureröffnungen sämtlicher Fremdleister (auch als Teil der Wiederaufnahmegründe) mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens wie Feststellung typischer Merkmale von Betrugsfirmen bei den Fremdleistern und Beweisen für die Mitwirkung am Betrug durch die Bf. mit Zumeldung von dn111 zur ltx (betreffend Lohnzettelausstellung); von tx zur schux; gemischter Arbeitsgruppen, Dienstnehmerverflechtungen zwischen den angeblichen Fremdleistern, unmöglicher Personalübernahmen von der ltx, Absetzung der Gesamtleistung in den Deckungsrechnungen in Zusammenhang und sind Teil des Sozialbetrugs.

Die Annahme das System oder einseitige Ermittlungen des Verfassers hätten diese Sachverhalte zu verantworten bzw. sei kein Zusammenhang zur Bf. herstellbar, können der Schlussfolgerung sie sei Teil des Betruges nicht wirklich entgegenstehen, zumal die Bf. selbst die diesbezüglichen Einzelfeststellungen unbekämpft gelassen hat und eine relevante Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Bf. tatsächlich Leistungen und keine Kick back Zahlungen empfangen hat, nicht erkennbar ist.

Banküberweisungen allein können nicht entscheidungsrelevant sein, weil sie Teil des Betrugsmodelles sind (Funktion der Durchleitung von Geldern).

Damit stellen sich die festgestellten Dienstnehmerverflechtungen zwischen den Fremdleistern, deren "Übernahme" durch die Bf., die gemischten Arbeitsgruppen als gewichtige, ausschlaggebende Gründe für die Beteiligung der Bf. am Betrug dar.

Der Verfasser vertritt - wie die Betriebsprüfung - die Auffassung, dass zur Annahme von verdeckten Ausschüttungen auch der Umstand, wonach sämtliche Fremdleister Merkmale von Sozialbetrugsfirmen aufweisen, bereits für sich allein als Beweis genügen müsste.

Beweisanträge

Die im Verfahren vor dem BFG gestellten Beweisanträge, Anträge auf Einvernahme des Geschäftsführers und Einsichtnahme in den Steuerakt der Firma B werden wegen Beweisunerheblichkeit abgelehnt.

Die Beschaffung von GKK Akten der Bf. und der Fremdleister liefern keinen höheren Erkenntniswert, zumal der GKK die tatsächlichen Beschäftigten der zugemeldeten Personen unbekannt sind. Zudem kann die Bf. selbst einfach am besten feststellen, ob ihr derartige Beiträge vorgeschrieben wurden.

Die Befragung sämtlicher Aussendienstmitarbeiter scheitert daran, dass deren Namen nicht bekannt gegeben wurden, von der Behörde nicht ermittelt werden können; die Baustellen der Bf. von ihr nicht offengelegt wurden, und selbst bei Kontrollen von Baustellen der Bf. (aus den vom BFG beschafften Eingangsrechnungen) die vom Verfasser abgefragt wurden- wie der Bf. bereits mitgeteilt - wurde kein Verstoß festgestellt und auch keine Namen der kontrollierten Arbeiter erfasst. Zudem hat die Bf. bereits mehrfach den Umstand, dass für sie keine Verletzung des AuslBG vorgemerkt ist, dargetan.

Die Beschaffung der Steuerakten der Firma B ist wegen des Steuergeheimnisses nicht zulässig. Weder kann die Bf. in diese Akten Einsicht nehmen, noch kann der Verfasser zur Bescheidbegründung auf gegenüber B ergangene Entscheidungen verweisen. Zudem gilt für die Firma B die Unschuldsvermutung und ist ihr daher ein schutzwürdiges Interesse am Steuergeheimnis einzuräumen. Einen Verzicht auf das Steuergeheimnis hat die Firma B. nicht ausgesprochen.

Die Möglichkeit die vom Spezialvertreter nicht näher bezeichneten, aber angekündigten Eingaben vorzulegen, wird binnen 3 Wochen ab Zustellung des Beschlusses eingeräumt.

Die Einvernahme des Geschäftsführers kann - sofern sie weiterhin beantragt wird - im Zuge der mündlichen Verhandlung stattfinden. Eine gesonderte Vorladung zur mündlichen Verhandlung ist nicht beabsichtigt.

Einer gesonderten Einvernahme steht entgegen, dass sich die Partei zu den an sie gerichteten Fragen - welche die gesamte Geschäftsbeziehung betreffen - verschweigt und just in dem Punkt den sie verneint, nämlich Kick back Zahlungen erhalten zu haben, eine Aussage machen will. Zudem legt der Spezialvertreter Entscheidungen vor, die die Unmöglichkeit von Negativbeweisen aufzeigen. Darüber hinaus ist nicht nachvollziehbar weshalb eine schriftliche Stellungnahme im Wege des Vorbringens der Partei durch den Spezialvertreter nicht möglich und gleichwertig sein soll. Insoweit ist das Beweisthema nicht klar umrissen, zumal dieses Thema einer darauf beschränkten Auseinandersetzung nicht zugänglich ist und daher völlig unklar ist welcher Sachverhaltsbereich angesprochen ist.

Innerhalb der o.a. Frist wird nochmals eingeräumt eine schriftliche Stellungnahme des Geschäftsführers vorzulegen.

In Replik darauf hat der Spezialvertreter im Schreiben vom 27.3.19 seine Willküranwürfe aufrechterhalten und die lange Verfahrensdauer bemängelt, sowie die Verschleppungsabsicht bestritten. Eine finales Vorbringen wird einseitig vom Spezialvertreter für den Monat April angekündigt (und nicht eingehalten).

Die bereits im Verfahren der Firma B. vorgelegten Unterlagen etwa Eingangsrechnungen der lenx samt Abnahmeprotokoll einer Stahlfirma bzw. der Firma B. (unterfertigt von der Bauleitung) zeigen, dass die von der Fa. B bzw der Stahlfirma erbrachten Leistungen Eingang in die Eingangsrechnungen der lenx gefunden haben, was dem der Bf. dargestellten Vorgehensweise im Betrugsmodell entspricht.

So sind die in der Rechnung der lenx vom 16.5.2008 an die Fa. B abgerechneten Werkleistungen z.B. 7.600 kg Stahlverlegung mit 37 und 39, sohin zusammen 76 Stunden als Regiestunden in den Arbeitsbestätigungen der Stahlfirma erfasst. Der Bf. wurde vorgehalten, dass die Erfassung dieser Arbeitsstunden bei der Stahlfirma, obwohl angebliche Werkleistungen gegenüber Subunternehmern wie die Fa. B oder die Bf. seitens der Fremdleister abgerechnet wurden, Teil des Betrugsmodelles ist und wurde die Bf. diesbezüglich zur Aufklärung aufgefordert.

Diverse von Finanzämtern ausgestellte Unbedenklichkeitsbescheinigungen vom 14.5. und 6.2.08 dokumentieren die Ahnungslosigkeit der Ämter, die wegen gegenteiliger Aktenlage (mangels Unterlagen, die eine Abgabepflicht ausgelöst hätten) nicht anders vorgehen konnten. Die Vorgehensweise entspricht dem Betrugsmodell und kann eine Leistungserbringung durch die lenx nicht beweisen.

Die vorgelegte Unbedenklichkeitsbescheinigung der WGKK vom 3.6.2008, wonach keine Beitragsrückstände bestünden, steht im krassem Widerspruch zum daneben vorgelegten Schreiben des Rechtsvertreters der WGKK vom 7.5.09 an den Generalunternehmer eines Bauvorhabens (an dem die Firma B. mitwirkte) um Aufklärung, ob eine Firma lenx leistungserbringend war und demzufolge ein massiver Beitragsrückstand bestand. Bezeichnenderweise ist dieses Schreiben bei der Stahlfirma (als 1. NU) am 15.5.2009 eingelangt und offenbar von dieser der Bf. zur Verfügung gestellt worden. An der Maßgeblichkeit der Bescheinigung für die Ermittlung des Sachverhaltes bestehen daher massive Zweifel, zumal auf bestehende Zahlungsabkommen oder den Abfragezeitraum in der Bescheinigung nicht hingewiesen wurde und der angebliche Leistungszeitraum der von der "lenx" gegenüber der Bf. erbrachten Werkleistungen im Juli 2008 jedenfalls nicht nachweislich erkennbar in der Bescheinigung mitumfasst war. Zudem steht eine solche Bescheinigung auch mit der übrigen Aktenlage in Widerspruch, zumal die umgehende Barbehebung eingehender Überweisungsbeträge einer Beitragszahlung ebenso entgegengestanden wäre, wie die Forderungsanmeldungen der GKK im Konkurs und die Strafverfolgung wegen Sozialbetruges des faktischen Machthabers der lenx und eines Geschäftsführers der Bf. gerade nicht auf die ordnungsgemäße Abfuhr von Beiträgen hinweist. D.h., dass schon wegen der fehlenden Abnahmeprotokolle oder Arbeitsbestätigungen der Fremdleister, letztere auf den Baustellen nicht aufgetreten sind. Die Abrechnung der in gemischten Arbeitsgruppen erbrachten Gesamtleistung in den

Fremdleistungsrechnungen als Werkleistung nach Gewicht, während die Arbeiter meist namentlich und nach Stunden in den Arbeitsbestätigungen der auftraggebenden Stahlfirma aufgeführt waren, stehen einem Leistungsaustausch mit den behaupteten Fremdleistern entgegen. Die im Zuge der Vorlage des Schriftsatzes vom 27.3.2019 vorgelegten Unterlagen der Firma B (wie Unbedenklichkeitsbescheinigungen, eine Rechnung der lenx und Unterlagen -Arbeitsbestätigungen - der Stahlfirma) sind nicht geeignet einen tatsächlich erfolgten Leistungsaustausch mit diesem Fremdleister darzutun. Die typischen, hohen Zumeldungen sind erst ab April 2008 erfolgt (vgl. obige Darstellungen).

Darüber hinaus wirkt das Schriftbild wie zerronnen (Beispiel: letztes Wort im Text: gemeldet, sowie die mit Punkten unterlegte Zahl 69 im Text), womit eine Fälschung nicht auszuschließen ist, sohin die Beweiskraft der Bestätigung als gering zu beurteilen ist. Abgefragt wurde die Unterschrift auf der Bescheinigung - gelesen als kx, 1 Treffer im Abfragesystem mit khx, Wohnadresse Baden; Geburtsdatum bekannt; ZMR negativ, Sozialversicherungsabfrage negativ, Keine Veranlagungsdaten.

Von der WGKK wurde das an sie gerichtete Auskunftersuchen nicht beantwortet.

Am 5.7.2019 ging per Mail eine Mitteilung der WGKK ein, wonach das Erscheinungsbild keine Auffälligkeiten aufweise und wurde der Name der Mitarbeiterin bekannt gegeben. und das Beitragskonto vorgelegt. Weil ab April offene Beitragsrückstände bestanden haben, hätte die Unbedenklichkeitsbescheinigung nicht ausgestellt werden dürfen, weshalb der Verdacht einer Fälschung ausgesprochen wurde. Im Ausstellungszeitraum seien 450 An- und Abmeldungen erfolgt.

Die Mitteilung der WGKK wurde der Bf. zur Kenntnis gebracht. Das Beitragskonto wurde der Bf. gegenüber nicht offengelegt.

In Zusammenschau mit dem Kontext, sohin dass **alle** Fremdleister die typischen Merkmale von Sozialbetrugsfirmen aufwiesen (wozu klassischerweise gehört, dass hohe Zumeldungen erfolgen, ohne dass Beiträge abgeführt werden und Scheingeschäftsführer im Handelsregister eingetragen werden, was wiederum bedingt, dass faktische Machthaber auftreten, welche die Zumeldungen über Lohnverrechner veranlassen, Deckungsrechnungen verkaufen und um die eingegangenen Rechnungsbeträge wieder zurückzuzahlen,...), ein solcher faktischer Machthaber auch entlarvt werden konnte, **und** gemischte Arbeitsgruppen festgestellt wurden, sowie weitere Hinweise auf das der Bf. vorgehaltene Betrugsmodell gefunden wurden (Absetzung der dem Auftraggeber erbrachten Gesamtleistungen in den Fremdleistungsrechnungen in Form von Werkleistungen, während die Leistungen bereits beim Auftraggeber rglm als Regieleistungen erfasst waren, sohin nicht die Fremdleister ein Werk erbracht haben,

sondern die Bf. mit Eigenpersonal und ihren Schwarzarbeitern den Auftraggebern Leistungen erbracht haben, wofür rgm ein fixer Stundensatz von 26 bzw 27 Euro zur Anwendung kam) und es geradezu typisch für Betrugsfirmen ist auch gefälschte Urkunden (gleich ob dies Personenidentitäten wie jene des Herrn lenx betrifft, oder eben die Unbedenklichkeitsbescheinigung der WGKK) vorzuweisen, um die Betrugsfirmen möglichst lange verwerten zu können, wird in freier Beweiswürdigung angenommen, dass die seitens der Bf. selbst vorgelegte UB gefälscht ist.

Abwägung zum Schreiben vom 30.4.2019

Die fortgesetzten, einseitigen Fristerstreckungen des Spezialvertreters waren schon wegen des Erk. d. VfGH E 1063/2016 und mehrerer, in diese Richtung weisende Erk. d. VwGH, nicht abzulehnen. Weiters waren Ermittlungen zu den bereits vorgelegten Unterlagen, insbesondere einer Unbedenklichkeitsbescheinigung der WGKK, erforderlich. Zu den Ergebnissen dieser Ermittlungen war das Parteiengehör zu wahren (vgl. Ritz, BAO5, § 115 Tz 14, wonach diese Pflicht auch in Fällen der Verschleppungsabsicht nicht verletzt werden darf).

Abwägung zur Vorhaltsbeantwortung vom 6.9.2019

Zu den Vorhaltungen betreffend ltx Rechnung 31.10.2008 und Stellungnahme der WGKK vom 5.7.2019 will die Bf. einbekanntermaßen nicht Stellung beziehen.

Die aufgefundenen Unterlagen im Zusammenhang mit der Rechnung der ltx vom 31.10.2008, BVH jstr, (BFG Akt Band 4 S. 1158 ff), zeigen, dass die von der Bf. für ihren Auftraggeber erbrachte Gesamtleistungen in den Fremdleistungsrechnungen abgesetzt wurden;

dass hierfür keine "Lieferscheine" oder Abnahmeprotokolle bzw Arbeitsbestätigungen der Fremdleister vorhanden sind.

Im Gegenteil. Von der Bauleitung wurden die Leistungen (Gesamtleistungen) auf dem Firmenpapier des 1. NU (Stahlfirma) bestätigt.

In der aufgefundenen Fremdleistungsrechnung der ltx wurden von der Bf. und ihren Schwarzarbeitern erbrachte 79 Regiestunden als Werkleistung mit 7.900 kg Stahl angeführt.

Zur Darstellung des Betrugsmodelles hat die Bf. wiederum NICHTS vorgebracht.

Wo die Arbeitsbestätigungen geblieben sind, wem diese erteilt wurden, wer die auf den der Stahlfirma erteilten Bestätigungen angeführten Männer sind und weshalb die von der Bf. erbrachte Gesamtleistung auf Arbeitsbestätigungen der Stahlfirma aufgeführt ist, d.h.

weshalb rgln (wie bei der der Bf. nicht zu nennenden Vergleichsfirma) Regiestunden des Eigenpersonals und der auf die angeblichen Fremdleister zugemeldeten Personen auf der Arbeitsbestätigung der Stahlfirma angeführt sind, hat die Bf. weiterhin nicht aufgeklärt.

Das NICHTS der Partei wird vor dem Hintergrund, dass für eine Vergleichsfirma klar erwiesen ist, dass zugemeldete Personen und Eigenpersonal auf den Arbeitsbestätigungen des 1. NU (Stahlfirma) erfasst sind, dahingehend abgewogen (vgl. VfGH E 1063/2016), dass im gegenständlichen Fall auch bei der Bf. ein solcher Sachverhalt verwirklicht ist.

Die Bf. hat inhaltlich kein einziges Argument, oder Sachverhaltselement dargetan.

Die Bf. hat inhaltlich zu den Vorhaltungen kein einziges konkretes Vorbringen erstattet. Das Vorbringen, dass bloß zu ihren Ungunsten sprechende Feststellungen getroffen wurden, ist vor diesem Hintergrund unverständlich und entlarvt sich als bei den Höchstgerichten (vgl. VfGH E 1063/2016) höchst erfolgreiche Stimmungsmache.

Die Bf. hat die objektiv nach außen in Erscheinung tretende Absicht das Verfahren zu verschleppen, weil durch ausdrückliche Erklärung eine Stellungnahme zu den weiteren Vorhaltungen betreffend Rechnung des Fremdleisters vom 31.10.2008 und Stellungnahme der WGKK zur Unbedenklichkeitsbescheinigung verweigert wird und im gleichen Atemzug weitere Vorbringen angekündigt werden.

Für die Abwägung sollten bereits die Konkurse **sämtlicher** Fremdleister und deren Begleiterscheinungen (Erfüllung der typischen Merkmale von Sozialbetrugsfirmen) ausreichend sein. Eine solche Rechtsprechung der Höchstgerichte liegt allerdings nicht vor.

Im gegenständlichen Fall sind wie bereits mehrfach erwähnt, weitere Feststellungen vorhanden, die auf Sozialbetrug hinweisen (gemischte Arbeitsgruppen - von der Bf. unwidersprochen; Dienstnehmerverflechtungen zwischen den Fremdleistern - von der Bf. unwidersprochen; Verurteilung eines faktischen Machthabers - von der Bf. unwidersprochen; Mehrfachverrechnungen von angeblichen Fremdleistungen - von der Bf. nicht einmal kommentiert; keine Zahlung offener, eingebuchter ltx Rechnungen an den Masseverwalter - von der Bf. unwidersprochen; fehlende Arbeitsbestätigungen oder Abnahmeprotokolle der Fremdleister; Nennung eines Geschäftsführers der Bf. als Geldauszahler bei mehreren Fremdleistern; Veranlassung eines Lohnzettels der ltx für einen nur bei der Bf. gemeldeten Dienstnehmer).

Das Vorbringen der Bf. das System lasse Doppelmeldungen zu und die Fehlleistungen der Fremdleister gingen sie nichts an, trifft nicht zu.

Ohne aktives Zutun der Bf., beispielsweise durch Zumeldung ihrer Schwarzarbeiter, Vortäuschen einer Geschäftsbeziehung zu solchen Konstrukten (durch Verträge und Zahlungen), Absetzung von Scheinrechnungen, wäre der Betrug nicht möglich.

Zwar liegen keine unmittelbaren, technischen Beweise im Sinne von Bild und Tonaufnahmen über die Geldrückgabe, FAXE betreffend Übermittlung (Zumeldung) der Sozialversicherungsdaten von der Bf. an den faktischen Machthaber der angeblichen Fremdleistungsfirmen oder Nachweise betreffend der Provisionszahlungen im Zusammenhang mit dem Kauf von Deckungsrechnungen vor.

Die oa Tatsachen lassen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auf Sozialbetrug unter Beteiligung der Bf. schließen (vgl. Ritz BAO5 § 167 Tz 8).

Das Schweigen der Partei macht den gezogenen Schluss weder wahr noch falsch.

Dieses NICHTS wird insoweit abgewogen (vgl. VfGH E 1063/2016) als ein redlicher Unternehmer wohl die Geschäftsabwicklung dargestellt und die Geschäftsunterlagen offen gelegt hätte.

Insoweit spricht das Schweigen gegen die Partei und beseitigt jeden Zweifel an der gezogenen Schlussfolgerung.

Dennoch ist der Betrug rglm so gut getarnt, dass sämtliche Rechtsschritte von Gerichten, Ämtern, Behörden, den Sozialversicherungsträgern anerkannt werden oder von den Höchstgerichten der Betrug als nicht bewiesen angesehen wird.

Die Aufdeckung erfolgte denn auch im vorliegenden Fall zufällig über einen in einem Konkursakt enthaltenen Hinweis auf den faktischen Machthaber eines Fremdleisters.

Einer Aussetzung des Verfahrens zum Beschwerdeverfahren vor dem VfGH der Fa. B steht entgegen, dass keine gleichartigen Beweislagen gegeben sind und laufend Nachfragen über den Verfahrensstand erfolgen, zumal ein offenes Strafverfahren betreffend der Bf. oder ihrer Organe anhängig sein dürfte.

Abwägung zum Schriftsatz vom 25.9.2019

Die vorgelegten Unterlagen betreffen die Firma B.

Seitens der Abgabenbehörde oder des BFG anerkannte Leistungsbeziehungen zu den angeblichen Subfirmen oder eine Stattgabe im betreffenden Beschwerdeverfahren hat der Spezialvertreter nicht einmal behauptet. Worin der Erkenntniswert der Unterlagen liegen soll bleibt unerfindlich. Zudem betreffen diese nahezu ausschließlich andere Subfirmen als die verfahrensgegenständlichen, und größtenteils andere Zeiträume. Darüber hinaus verbietet das Steuergeheimnis auf eine (allfällige betrügerische) Vorgehensweise der Fa. B einzugehen.

Die vorgelegten Unterlagen wie Eingangsrechnungen, Unbedenklichkeitsbescheinigungen, Bauverträge, Kündigungsschreiben können den Kern des Falles nicht aufklären (weil solche Unterlagen im Rahmen von Betrugsmodellen rgm zur Vortäuschung einer Geschäftsbeziehung erwirkt bzw angefertigt werden), nämlich wieso Personen auf "Subfirmen" zugemeldet sind aber deren Leistungen (bei einer Vergleichsfirma auch deren Namen, die ident mit den zugemeldeten Personen auf solche Betrugsfirmen sind) auf Arbeits- und Leistungsnachweisen des 1. Nachfolgeunternehmers erfasst werden.

Die Bf. hat (wiederum) keine Aufklärung darüber erteilt, weshalb sie keine Arbeitsnachweise ihrer angeblichen Subfirmen vorlegen konnte und weshalb solche Arbeitsbestätigungen dem 1. NU erteilt werden und jenen BVH und Leistungen entsprechen, die in ihren Eingangsrechnungen abgebildet sind. Eine Darstellung der Geschäftsabwicklung und ihres Personaleinsatzes ist unterblieben.

Wegen der auch bei der öpx gegebenen Verdachtslage (Merkmale einer Sozialbetrugsfirma, Dienstnehmerverflechtung zur Bf., siehe beiliegende Farbtabelle) können die diesbezüglich vorgelegten Unterlagen wie Werkvertrag mit einem Bauservice, diverse Bescheide (Unbedenklichkeitsbescheinigungen vom 3.7. und 28.10.2008) der Finanzämter betreffend der öpx keine reale Geschäftsbeziehung der öpx mit dem Bauservice dartun, zumal wegen Ablaufs der Belegaufbewahrungsfrist weitere Auskünfte von dem Bauservice nicht erteilt wurden. Wie ein Finanzamt einen Antrag der am 29.10.08 von der Antragstellerin unterschrieben wurde am 28.10.08 bescheinigen kann, sei dahingestellt. Ebenso der Umstand, dass die Bescheinigung vom 3.7.08 von jener am 28.10.08 abweicht, weil die Formularnummer nicht aufgedruckt ist und die Amtsnummer laut Stempel 10 statt 13 aufweist.

Seitens der WGKK wurde jedenfalls betreffend der von der Bf. zugemeldeten Personen bestätigt, dass die Meldung mit einer Registrierung der öpx und nicht eines Lohnverrechners erfolgt ist. Wer sich diesem Konstrukt tatsächlich als faktischer Machthaber bemächtigt hat ist dem BFG nicht bekannt. Ob das Bauservice Zumelder,

faktischer Machthaber war, oder welcher Sachverhalt tatsächlich vorgelegen hat, der zur Involvierung des Bauservice geführt hat, kann mangels Kenntnis der Namen der Arbeiter, welche Leistungen an das Bauservice erbracht haben sollen (sowie deren Zurechnung zum tatsächlichen Beschäftigten) nicht beurteilt werden. Insoweit kann auch der an ein Bauservice gerichtete Bescheid über die Einstellung einer Vollstreckung vom 28.10.2008 keine reale Leistungsbeziehung der Bf. zu diesem angeblichen Fremdleister beweisen.

Zu der angeblichen Teilnahme der lenx an einem Verkehrsverbund ist entgegenzuhalten, dass dieser angebliche Fremdleister dem eigenen gewerberechtlichen Geschäftsführer, der baufirma1, sowie dem Rechtsnachfolger des Verkehrsverbundes nach Rücksprache mit dem Rechtsvorgänger als auf den Baustellen tätiger Unternehmer unbekannt war und dieses Bild ident ist mit den Nachforschungen des Masseverwalters der ltx - auch dort konnte kein Auftreten am Markt festgestellt werden. Da gemischte Arbeitsgruppen festgestellt wurden ist die Unbekanntheit der Fremdleister seitens des eigenen gewerberechtlichen Geschäftsführers bemerkenswert, weil das Eigenpersonal auf denselben Baustellen (etwa lgasse) wie das angebliche Fremdpersonal gearbeitet hat. Zwar findet der in Rede stehende Fremdleister Erwähnung im Schriftverkehr mit dem Verkehrsverbund; ein Vertragsverhältnis mit dieser war jedoch unerwünscht. Die bloße Erwähnung solcher Konstrukte im Schriftverkehr mit Dritten zeigt die an sich unstrittige rechtliche Existenz der Betrugsfirmen auf, nicht aber eine tatsächliche Leistungserbringung am Markt.

Mit weiteren Dritten zustandgekommene Unterlagen (etwa Arbeitsbestätigungen der jeweiligen Bauleitungen oder Protokolle über die Teilnahme an Baubesprechungen) konnten für keinen der angeblichen Fremdleister vorgelegt oder ermittelt werden.

Eine reale Geschäftsbeziehung können die vorgelegten Unterlagen nicht dartun.

Am 30. September 2019 fand die Hauptverhandlung betreffend den faktischen Machthaber der lenx und der ltx wegen Steuervergehen der Jahre 2007 bis 2012 statt. Der Verfasser hat daran als Zuhörer teilgenommen. Der Angeklagte bekannte sich schuldig und war umfassend geständig in diesem Zeitraum Scheinrechnungen geschrieben und dafür von ihm nicht erklärte Provisionen, darunter auch für jene der beiden oben angeführten Betrugsstrukturen, erhalten zu haben. Das Urteil erwuchs in Rechtskraft.

Im Zusammenhang mit dem langen Tatzeitraum fiel seitens der StA das Wort Systemmangel, welcher nach Angaben des Angeklagten die Verfehlungen erst ermöglicht haben soll.

Abwägung zur Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 2019

Die Auffassung der Partei, die angeblichen Fremdleister könnten, selbst wenn malversive Handlungen im Raum stünden, dennoch mit eigenem Personal Leistungen erbracht haben, ist unverständlich und nicht nachvollziehbar. Sämtliche Fremdleister weisen die Merkmale von Sozialbetrugsfirmen auf, d.h. dass eine operative Tätigkeit oder auch nur Hinweise darauf nicht festgestellt werden konnten. Demgegenüber hat die Bf. nicht einmal ihren eigenen Personaleinsatz dargetan. Die Auffassung der Partei erweist sich sohin als haltlose, bloße Behauptung. Die bloße Anführung solcher Konstrukte im Schriftverkehr reicht für die Annahme einer Leistungsbeziehung nicht aus, zumal die Feststellung eines faktischen, geständigen Machthabers, die erkannte und unwidersprochen gebliebene Betrugsmethode, die seitens der Partei nicht dargestellte vollständige Geschäftsabwicklung, sowie die zahlreichen, ebenfalls unwidersprochen gebliebenen Hinweise auf eine aktive Mitwirkung der Bf. am Betrug (etwa Feststellung gemischter Arbeitsgruppen, Dienstnehmerverflechtungen und Mehrfachverrechnungen von Eingangsrechnungen, etc.) und die fehlenden Arbeitsbestätigungen (Leistungsnachweise) der angeblichen Fremdleister hierzu im krassen Widerspruch stehen.

Dem Antrag auf Feststellung, ob die Bf. in einer schwarzen Liste erfasst ist, wird nicht nachgekommen, weil (wie bereits in der Entscheidung ausgeführt) nicht von Beanstandungen der Finanzpolizei auf Baustellen der Bf. ausgegangen wird und der Partei auch die Gründe hierfür genannt wurden (Zumeldung der Arbeiter auf Betrugsstrukturen). Die Erfassung in einer schwarzen Liste wurde nicht dem Sachverhalt zugrunde gelegt.

Ausgehend davon, dass die Partei keine reale Leistungsbeziehung mit den angeblichen Fremdleistern dartun konnte (weil Schriftverkehr, Rechnungen, Verträge, Überweisungen rglm in solchen Betrugsmodellen angefertigt werden und daher für sich allein nicht den Beweis von Leistungsbeziehungen liefern können), weil die im Geschäftsleben hierfür gebräuchlichen Lieferscheine (hier von der Bauleitung ausgestellte Arbeitsbestätigungen) nicht vorgelegt werden konnten und die angeblichen Fremdleister Merkmale einer Sozialbetrugsfirma aufwiesen, konnte das Finanzamt zu Recht davon ausgehen, dass die Bf. in ihrem Rechenwerk Deckungsrechnungen abgesetzt hat.

Die in der Entscheidung angeführten weiteren Umstände (wie Mehrfachabsetzung von angeblich empfangenen Bauleistungen, Fälschungen von Unterschriften und Unbedenklichkeitsbescheinigungen, Feststellung gemischter Arbeitsgruppen, Dienstnehmerverflechtungen, Feststellung der Erfassung der zugemeldeten Personen auf den Arbeitsbestätigungen des Auftraggebers der Bf., Absetzung der Gesamtleistungen des Eigenpersonals und der Schwarzarbeiter in den Werkleistungen ausweisenden Eingangsrechnungen, Feststellung eines faktischen Machthabers der die Ausstellung von

Scheinrechnungen einbekannt hat, usw.) sind ungeachtet ihrer zufälligen Entdeckung von der Partei unwidersprochen geblieben und lassen sich auf einen einzigen Satz reduzieren.

Wenn die Bf. Leistungen ihrem Auftraggeber erbringt und diese dem Auftraggeber bestätigt werden, dann bleibt für einen angeblichen Fremdleister, der eben diese Leistungen der Bf. erbracht haben soll, kein Platz. Dazu hat sich die Bf. mit keinem einzigen Wort geäußert und keine Unterlagen vorgelegt, die weder ihre bezogenen Leistungen, noch die von ihr erbrachten Leistungen dartun hätten können. Weder wurden Eingangsrechnungen, noch Ausgangsrechnungen vorgelegt. Von der fehlenden Nachweisführung, welche Arbeiter, auf welcher Baustelle, welche Leistungen erbracht haben, ganz zu Schweigen.

Aus diesen Gründen können Eingangsrechnungen, Schriftverkehr, in dem die angeblichen Fremdleister Erwähnung finden, Überweisungen, Firmenbucheintragen, Unbedenklichkeitsbescheinigungen, Bauverträge und der Bescheid über eine Einstellung einer Forderungspfändung allein keine Leistungsbeziehung dartun, sondern standen diese unter Bedachtnahme auf die oa Feststellungen (erwirkten und oder angefertigten) Unterlagen im Zusammenhang mit der Vortäuschung einer Geschäftsbeziehung, um Abgaben- und Sozialbetrug durch Absetzung von Deckungsrechnungen (einschließlich der Durchleitung von überwiesenen Rechnungsbeträgen), Zumeldung von Schwarzarbeitern zu solchen Betrugsstrukturen, zu begehen.

Nach dem Urteil des EuGH C-374/16 besteht bei einer gültigen UID-Nummer Vertrauensschutz in den Geschäftspartner. Für Betrugereien, insbesondere unter Kenntnis und Mitwirkung des Unternehmers, besteht ein solcher Schutz nicht.

Nach der Entscheidung des VwGH ZI 2015/13/0054 stellt eine Banküberweisung einen Zahlungsnachweis dar. Der VwGH (vgl. VwGH 2000/13/0013) schließt per se solche Betrugereien jedoch nicht aus (vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Auftraggeberinnen-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP, 2008, wonach für 9 von 10 im Firmenbuch angemeldeten Baufirmen der Verdacht des Sozialbetruges besteht), weshalb nach Auffassung des BFG wegen des festgestellten faktischen Machthabers und der einhellig von den Masseverwaltern festgestellten umgehenden Barbehebungen die Grenze hin zu Kick Back Zahlungen an den Überweisenden gezogen werden muss.

Der VfGH hat der Argumentation des Spezialvertreters folgend erkannt, dass Begründungslosigkeit Beweislosigkeit bedeute und Willkür festgestellt (E 1063/2016).

Das BFG vermag sich nicht über die Möglichkeiten des LKA, der Betriebsprüfung usw. zu äußern. Fakt ist, dass Original- und Absolutbeweise wie etwa FAXE vom Stpfl. an den faktischen Machthaber betreffend Übermittlung der Sozialversicherungsdaten der zuzumeldenden Schwarzarbeiter, Auszahlungslisten betreffend Schwarzarbeiter oder Foto oder Filmaufnahmen der Geldbehebung, eher selten vorgelegt werden; sondern verixelte Namen aus Berichten an Ermittlungsbehörden als Aktenvermerk in den Arbeitsbogen der Prüfer Eingang finden; in den Akten Ha-Ha Bemerkungen eingefügt werden oder schlichtweg bloß die nicht vorhandene ZMR-Meldung des Geschäftsführers des angeblichen Fremdleisters ins Treffen geführt wird oder nicht mit der Eintragung ins Firmenbuch idente Unterschriften auf Verträgen oder Kassabelegen als Begründung für die Aberkennung der oft mehrere hunderttausende Euro betragenden Betriebsausgaben herangezogen werden. Die Replik auf ein Ermittlungersuchen wurde seitens des verfahrensbeteiligten Finanzamtes über das Präsidium geführt. Dagegen hat das Finanzamt betreffend Übermittlung von Unterlagen betreffend Prüfung des faktischen Machthabers blitzartig reagiert, wodurch lenx und ltx Rechnungen erstmals für den Verfasser überhaupt sichtbar wurden.

Die Beschränkungen durch Geheimhaltungsverpflichtungen, Beweisverwertungsverbote (etwa vollständige Offenlegung der Bankkonten einer solchen Papierfirma gegenüber der Partei betreffend umgehende Barbehebungen), regelmäßig aus diesen Gründen der Partei nicht vorgehaltenen Stellungnahmen des Prüfers zur Beschwerde, engen die Beweismöglichkeiten ebenso ein, wie die oft - aus Vorteilhaftigkeitsgründen im Strafverfahren - eingenommene Haltung der Partei sich zur Sachlage zu verschweigen (VfGH E 1063/2016). Abgesehen von der theoretischen Möglichkeit die Arbeitsbestätigungen beim Auftraggeber der Bf. zu beschaffen oder dem Glückstreffer, dass ein faktischer Machthaber gerichtlich verurteilt wird, ist bei dem gegenständlichen Betrugsmodell, wonach eine reale Firma möglichst realistisch für eine kurze Zeit vorgespielt wird (sohin Verträge, Zahlungen, Rechnungen, etc. realistisch der Behörde vorgelegt werden) ein Gegenbeweis nur dadurch möglich, dass der Partei, dem Unternehmer, welcher mit einer Unzahl von Fremdleistern kontrahiert haben will (und die allesamt keine Sozialabgaben geleistet haben) folgenwirksam zum Nachweis seiner Leistungserbringung und jener der Fremdleister aufzufordern.

Die durchgeführten Massenerbefragungen haben die Zustände der "Beschäftigungs"verhältnisse widerspiegelt, nämlich einerseits die einseitige Zumeldung zu den Papierfirmen ohne dass je hierfür eine Bewerbung vorausgegangen wäre und andererseits die fehlenden Absicherungen (ausständige Lohnzahlungen zu Weihnachten,

keine Durchsetzung von Ansprüchen beim IEF, Unfallversicherungen, usw.) und letztlich, dass ein Projekt der Bf. nicht erkannt wurde.

Wie sich die nachhaltige Beschäftigung durch Zumeldung bei Sozialbetrugsfirmen für die Wiener Eisenbieger darstellt, dafür mag die offene Zuschrift eines Befragten Anhaltspunkte liefern (siehe unten).

Ob die Dimension und Dauer solcher Betrügereien (vgl. Endbericht zum Forschungsprojekt "Sozialbetrug, auch im Zusammenhang mit Lohn- und Sozialdumping" vom 15.03.2012, der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien, wonach Betrugsfirmen in unüberschaubarer Anzahl bestünden, S. 48) nicht eine Auseinandersetzung über ein effektiveres Gegengewicht auf staatlicher Seite erfordert, damit nicht Arbeiter mit mehr als 40 solcher Firmen aus dem Erwerbsleben ausscheiden und die tatsächlichen Beschäftigten auch tatsächlich die Sozialabgaben bezahlen, oder ob eine solche Hinterfragung angesichts der Beweisprobleme von vornherein illusorisch ist, mag der ungeneigten (kritischen) Öffentlichkeit vorbehalten bleiben.

Hinzutritt, dass ungeachtet der Beschwerne der Schwarzarbeiter die Bf. tatsächlich dadurch beschwert sein könnte, dass möglicherweise polizeiliche Ermittlungen gar nicht auf die unredlichen Wirtschaftsteilnehmer sondern auf faktische Machthaber, Scheingeschäftsführer solcher Betrugsfirmen gerichtet waren.

Die nunmehr von der Finanzverwaltung möglicherweise einseitig auf die Sub-Subfirmen - wie die Bf. - beschränkten Prüfungsmaßnahmen, ohne wie sonst üblich Kettenprüfungen vorzunehmen, werden aus Sicht der Bf. vermutetermaßen als unfair angesehen.

Dass hier neben der Bf. weitere Nutznießer von dieser Geschäftspraktik, Arbeiter auf andere, eigens hierfür übernommene Firmen beitragslos zuzumelden profitiert haben, liegt auf der Hand.

Zwar lässt die Entlarvung eines faktischen Machthabers unter Bedachtnahme auf die gegebenen Merkmale eines Sozialbetruges zwingend auf die Mitwirkung der Bf. schließen, weil mit den eingetragenen Scheingeschäftsführern kein Geschäft abgeschlossen werden konnte, die zugemeldeten Personen kein Dienstverhältnis zu einer solchen Gesellschaft begründen konnten, sondern Überweisungen der Rechnungsbeträge dadurch vorgetäuscht wurden, dass diese umgehend wieder vom Machthaber bar behoben wurden.

Dennoch kommt es in Einzelfällen zur Aufhebung durch den VwGH.

Im gegenständlichen Fall ist einem verständigen Masseverwalter zu verdanken, dass die Auffindung des Urteiles des faktischen Machthabers überhaupt möglich wurde.

Um eine Beweisdichte zu schaffen haben die auf die Fremdleistungsfirmen zugemeldeten Personen gewissenhaft die an sie gerichteten Zeugenbefragungen beantwortet und wurden vom Verfasser unter Belastung der Geschäftsstelle Massenbefragungen der bei etx und fortx zugemeldeten Personen durchgeführt (Ergebnis: Keine Rückmeldung hat ein Bauvorhaben der Bf. erkannt und wurden in Telefonaten die fehlende soziale Absicherung eines aus den Medien bekannten Unfallopfers beklagt, und wurde bei in Pension befindlichen Personen der Wunsch nach einem mentalen Abschluss betreffend solcher Beschäftigungsverhältnisse geäußert).

Demgegenüber hat der Spezialvertreter der Bf. (Autor von Fachliteratur auf dem Gebiet des Beweisrechts) zu Unrecht eine Beweislastumkehr gefordert und das Verfahren dadurch auf die Spitze getrieben, als eine Mitwirkung der Bf. an der Aufklärung des Sachverhaltes völlig unterblieben ist.

Zudem hat der Verfasser das Prozedere so verstanden, dass der Partei zur Kenntnis gebrachte aber unwidersprochen gebliebene Sachverhaltsannahmen Beweis liefern, sofern sie schlüssig sind. Solche Grundsätze dürften nach VfGH ZI 1063/2016 nicht mehr gelten, weil Zweifel an der Empfängereigenschaft auch dann nicht vorliegen, wenn sich die Partei zum Vorwurf die Unterschrift auf dem Kassabeleg entspreche nicht jener im Firmenbuch gar nicht einmal äußert.

Da jene Arbeiter, welche die von der Bf. gegenüber ihrem Auftraggeber abgerechneten (Regie-) Leistungen erbracht haben, von ihr nicht benannt wurden und die für Betrugsfirmen typischen Merkmale bei allen Fremdleistern vorlagen, konnte der Auffassung der Bf. nicht gefolgt werden, die Malversationen der Fremdleister gingen sie nichts an, weil darüber hinaus ein Beweis für eine wirtschaftliche Leistungserbringung nicht erbracht werden konnte (weder die baufirma1 als Generalunternehmer, noch der Masseverwalter konnten ein Auftreten am Markt oder den Baustellen feststellen und wurde spx von einem Kollega bek bei der "ltx" eingestellt und ist der eingetragene Geschäftsführer schon wegen der Verurteilung des faktischen Machthabers als Scheingeschäftsführer entlarvt), sondern im Gegenteil Umstände hervorkamen, dass die behaupteten Werkleistungen gar nicht möglich waren (weil gemischte Arbeitsgruppen gegeben waren - etwa jene von dn2, bloße Arbeitskräftegestellungen an die Stahlfirmen vorlagen, weil ihr Vorarbeiter zg die Arbeitsgruppe führte; oder bloße Regieleistungen erbracht wurden etwa im Rahmen von Verlegeleistungen im Straßenbau, welche im Team mit dem Verlegeleiter und dessen Maschinen - etwa ein Kran, erbracht wurden, was unwidersprochen geblieben ist.

Bei einer solchen Sachlage ist es nicht unschlüssig, die zur Absetzung beantragten Fremdleistungsrechnungen als Deckungsrechnungen anzusehen, noch dazu wenn die gegebenen Dienstnehmerverflechtungen, welche in der Zumeldung identer Personen von einer zur nächsten Betrugsfirma bestand, geradezu auf die Zumeldung durch einen Beschäftigten hinweist und die Umstände der Personalübernahme von rund 20 Personen von der Itx durch die Bf. selbst, den Beschäftigten identifizierbar macht.

Angesichts der Entscheidung des VfGH, der im gegenständlichen Verfahren von vornherein aufrechterhaltenen Willküranwürfen, sowie den in Einzelfällen erfolgten Aufhebungen durch den VwGH in vergleichbaren Fällen, der beharrlichen Weigerung der Partei wurden vom Verfasser - ungeachtet des Umstandes, dass die Feststellung eines faktischen Machthabers der rechtskräftig verurteilt wurde - eigentlich Beweis genug sein hätte müssen - der Forderung des Spezialvertreters folgend - weitere Beweise für die Mitwirkung der Bf. am Betrug ermittelt. Im Wesentlichen handelt es sich dabei um die Vorgänge rund um die Übernahme der Dienstnehmer der Itx zur Bf. mit 2.3.09 (während die Zumeldung der Arbeiter bis 27.2.09 aufrecht blieb, wurden Rechnungen nur bis zum 1.2.09 verbucht und ab 16.2. Rechnungen der fortx eingebucht; Zahlungen an den Masseverwalter für die im Rechenwerk der Bf. verbuchten Rechnungen sind nicht erfolgt, wohl aber die Übernahme von Gehaltsansprüchen einzelner Dienstnehmer an die Itx durch die Bf.); und um Widersprüchlichkeiten zwischen der Anmeldung zur Sozialversicherung von Personen bei der Bf, obwohl Lohnzetteln von den Betrugsfirmen ausgestellt wurden, sowie um Mehrfachverbuchungen von Eingangsrechnungen angeblicher Fremdleister.

Die Dienstnehmeraussagen sind ungeachtet der Tatsache, dass damit Schwarzarbeitsverhältnisse eingestanden werden, sehr ehrlich ausgefallen und daher beweiskräftig. Generell wurde telefonisch geäußert solchen Beschäftigungsverhältnissen ein Ende zu bereiten, weil diese oft mit Lohnschmälerungen und besonderen Abhängigkeitsverhältnissen einhergingen und nicht einmal die Zumeldung zu einer Betrugsfirma zur Sozialversicherung sicher war. D.h. oft vor Weihnachten, dass Löhne nicht ausbezahlt wurden oder von den Arbeitern selbst festgestellt wurde, sie bekommen bei solchen Verhältnissen keinen Bankkredit oder sie sind gar nicht versichert etc.

Haarspalterisch könnte die Haltung der Höchstgerichte vorausgeahnt werden, dass die unzutreffenden Lohnzettelausstellungen durch die Bf. bloß auf den einzig betroffenen Dienstnehmer Wirkung entfalten und nur insoweit- sofern überhaupt die Auffassung des Verfassers geteilt wird - die unzutreffenden Lohnzetteln beweisen eine Mitwirkung der Bf. am Sozialbetrug.

Der Verfasser maßt sich nicht an die Grenze zu ziehen, wann in abgabenrechtlicher (nicht strafrechtlicher) Hinsicht die ermittelten Beweise ausreichen, um Scheinrechnungen anzunehmen. Er hat in dieser Entscheidung bereits mehrfach eingestanden, dass keine Absolutbeweise vorliegen (wie sie von den Höchstgerichten gefordert werden dürften oder die jenen entsprechen, die sich aus den bei einer Vergleichsfirma aufgefundenen Unterlagen ergeben), und die Substanz des Prüfberichtes sich auf die Behauptung von Dienstnehmerverflechtungen beschränkt, zumal internen Stellungnahmen, verixtelte Namen in Berichten an die Staatsanwaltschaft wohl keine Beweiskraft zukommt.

Dennoch weist dieser Fall zwei Besonderheiten auf. Erstens steht ein faktischer Machthaber fest, der nicht Bauleistungen erbracht, sondern u.a. Zumeldungen über eine Lohnverrechnerin weitergeleitet hat, umgehend zu den Bankeingängen (taggleich) Barbehebungen durchgeführt hat und bei dem im Zuge einer Hausdurchsuchung an dessen Nebenwohnsitz Speichermedien mit diversen Ausgangsrechnungen vorgefunden wurden. Eine Buchhaltung oder Fahrnisse oder relevante mit Bauleistungen verbundene Aufwendungen wurden nicht festgestellt.

Zweitens wandert eine nicht gerade kleine Gruppe an Personen jedenfalls bis Feber 2009 von einem angeblichen Fremdleister zum anderen um letztlich von der Bf. ab März als Dienstnehmer auf ihren Baustellen weiterzuarbeiten.

Der Schluss, die Personen seien nur Schwarzarbeiter bei lenx und ltx nicht aber bei öpx so es einer wäre ist nach Auffassung des Verfassers unschlüssig, wenn man bei gleichen Verhältnissen (Geldauszahler, Arbeitsgruppe, Vorarbeiter, Baustellen der Bf. und Merkmalen des Fremdleisters als Sozialbetrugsfirma) von Dienstverhältnissen bei der öpx ausginge.

Ähnliches gilt für etx und fortx. Zudem wurde eine Massenbefragung der auf diese Konstrukte gemeldeten Personen durchgeführt. Diese hatte zwar keine vollständige Rücklaufquote, aber brachte ein eindeutiges Bild. Keiner kannte die Bauvorhaben der Bf.; manche nannten ein Tunnelprojekt oder Brückenprojekt; viele wussten nicht einmal um deren Zumeldung und gaben den tatsächlichen Beschäftigten an; andere beschrieben Gegebenheiten des Arbeiterstrichs (Treffpunkt am....Platz), wieder andere begründeten die Zumeldung mit dem Umstand die Familie ernähren zu müssen und auf die nähere Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses keinen Einfluss nehmen zu können und eine Zuschrift kommentierte die Tatsache solcher jahrelanger dubioser Beschäftigungsverhältnisse die vom Staat hingenommen würden - unter der Ausbedingung der Vertraulichkeit - als Idiottensystem.

Betreffend der Fa. fortx wurde im Zusammenhang mit einer intern gestellten Entscheidung des BFG im Zusammenhang mit der Anwendung des § 162 BAO vom VwGH die Revision

mit Beschluss zurückgewiesen (Zl Ra 2015/13/0032), weil Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher und Besprechungsprotokolle zur Glaubhaftmachung einer Geschäftsbeziehung nicht vorgelegt wurden.

Davon ausgehend, dass Arbeitsbestätigungen die Originalbelege im Bauwesen sind und die Bf. diese weder vorlegt noch sonst dartun kann wer (welche Arbeiter) die auf den Fremdleistungsrechnungen ausgewiesenen Leistungen etwa der fortx und der etx erbracht haben, diese Firmen in gleicher Weise Merkmale einer Sozialbetrugsfirma aufweisen, der Abschluss diesbezüglicher Werkverträge schlichtweg unglaubwürdig ist, weil die Leistungen der Bf. nach Stundenentgelten von ihren Auftraggebern abgegolten wurden und diese Arbeiter ab März 2009 zwar nicht mehr in diesem Umfang aber weiter bei dubiosen ebenfalls die Merkmale einer Zumeldungsfirma aufweisenden Firmen gemeldet werden (pro, vpx, schux, lx, usw. vgl. das diesbezügliche Schaubild im Vorhalt) sollte einem Unternehmer, der seine betrieblichen Verhältnisse beharrlich verschweigt, ohne einen Willkürakt zu setzen, die Betriebsausgaben aberkannt werden und wenn wie hier augenscheinlich Scheinrechnungen vorliegen, Kapitalertragsteuer vorgeschrieben werden.

Einen vollständigen Nachweis welche Arbeiter konkret zu welcher Betrugsfirma ab März 2009 zugemeldet wurden und wer welche Arbeiten auf welcher Baustelle verrichtet hat kann nicht erbracht werden, weil die Bf. die Eingangsrechnungen der Fremdleister nicht vorgelegt hat, die Aufbewahrungsfrist für Belege für Zeiträume 2008 und 2009 längst abgelaufen ist, sohin auch bei den Auftraggebern der Bf. Arbeitsbestätigungen nicht mehr beschafft werden können.

Dagegen wurde ein Vertrag mit der etx (einem dienst) vorgefunden, dessen Unterschrift mit dem beiliegenden Kassabeleg nicht ident ist (vgl. das vom Spezialvertreter der Beschwerdeführerin zitierte Erk des FG Berlin-Brandenburg, wonach bei Anhaltspunkten für Unregelmäßigkeiten eine erhöhte Sorgfaltspflicht des Unternehmers besteht) ; wobei der Kassabeleg wiederum nicht ident ist mit dem im Kassabuch eingetragenen Rechnungsbetrag und der ebenfalls vorliegende Wochenbericht keine Angaben enthält wem er bestätigt wurde. Die darin aufgezeichneten 10 Mann konnten von der Bf. nicht benannt werden. Die Schlussfolgerung die Unterschrift auf dem Kassabeleg sei gefälscht, der Wochenbericht von der Bf. selbst angefertigt, wobei die 10 Mann die Schwarzarbeiter der Bf. sind, für die die nicht vorgelegte Deckungsrechnung der etx erforderlich geworden ist, wurde der Bf. vorgehalten und wird, da diesbezüglich NICHTS vorgebracht wurde dem angenommenen Sachverhalt zugrundegelegt.

Die Rechnung der lenx vom 15.7.2008 (enthalten in der Übermittlung der Betriebsprüfung betreffend fakt.Machthaber) beträgt Euro 17.213,40 bei einer Verlegleistung von 85.345 kg betreffend straße Niveaufreimachung ergibt nach Gewicht 0,201 Euro je Tonne (Rechnungsbetrag durch 841 Stunden ergibt: 20,46 € Preis je Stunde).

Im Kassabuch unter Nummer 045 vom 31.7.08 stahlfa GmbH ist ein Betrag von 24.115,73 (26 Euro mal 927,51 Stunden) angeführt.

Im Bautagebuch der region sind für den Zeitraum 1.-15.7.08 841 Mannstunden der Eisenflechter angefallen.

D.h. die Fa. stahlfa hat Arbeitskräfte um 26 Euro eingekauft und die Bf. hätte bei gegebenen regulären Arbeitskosten von 20 Euro (10 Euro Stundenlohn je Hilfskraft am Bau zuzüglich 100 % Lohnnebenkosten) bei einem weiteren Zwischenhändler mit mindestens rund 24 Euro je Stunde (Regiekosten der Fremdleister) rechnen müssen, was einer verschwindend kleinen Rohgewinnspanne von rund 8 % entsprochen hätte.

Für die Bf. macht die Vorgangsweise eines 3. Sublers nur Sinn, wenn dieser wie im vorliegenden Fall auf dem Papier tätig wird (Schein-Anmeldungen, also Zumeldungen zu diesem Papierkonstrukt; Deckungsrechnungen von diesem Papierkonstrukt; und Durchleitung von angeblichen Banküberweisungen) und realen Schwarzarbeiterkosten von etwa 10 Euro pro Stunde für Hilfskräfte.

Beachtlich dabei ist, dass die Firmen welche im Gerichtsakt des fakt.Machthaber den Betrugsvorgang mit den gleichen Fremdleistungsfirmen nachvollziehbar machen, nicht genannt werden dürfen. Diesbezüglich besteht also ein Beweisverwertungsverbot betreffend Nennung von Vergleichsfirmen.

Deshalb mussten das Bautagebuch der region, die Eingangsrechnung der lenx vom 15.7.08 und Kassabucheintragen in Zusammenhang gebracht werden.

Für die Nachvollziehbarkeit ist wesentlich, dass für die reale Beschäftigung eines 3 Subunternehmers in Form von Werkleistungen bei den gegebenen Auftragsverhältnissen kein Platz ist, weil die Arbeitsstunde am Markt mindestens 24 Euro die Stunde beträgt, und weiters rund 26 Euro von den Auftraggebern bezahlt wurden (bzw 27 Euro beim hws), was keine relevante Gewinnspanne für die Bf. erkennen lässt. Dass daher gemischte Arbeitsgruppen (Eigenpersonal der Bf. und auf den 3. Papier Subler zugemeldete Personen) in den Arbeitsbestätigungen des 1. NU (Stahlfirmen) aufscheinen, spricht gegen eine wirtschaftliche Tätigkeit der ohnehin sämtliche Merkmale einer Betrugsfirma aufweisenden "Fremdleister".

In diese Richtung weist auch die aufgefundene Rechnung der ltx vom 31.10.2008, BVH jstr,

wobei die dort angeführten Leistungen in der Arbeitsbestätigung, die dem 1. NU erteilt wurde, bereits enthalten waren.

In Replik auf VfGH E 1063/2016, wonach trotz der Aufforderung zur Stellungnahme seitens des BFG die Partei NICHTS vorbringt, die Amtspartei NICHTS Relevantes vorgelegt hat, muss dieses NICHTS nach dem VfGH und den Ausführungen des Spezialvertreters zur Beweislosigkeit führen, welche zur Begründungslosigkeit führt und Willkür darstellt.

Zufällig kann den Höchstgerichten das (und der Partei ihr eigenes) Betrugsmodell dargetan werden. Eine solche Darstellung stelle eine Begründung dar (VfGH 1063/2016), was einer Willkür entgegenstehen dürfte, zumal die mit dem Betrug zwingend verbundenen Umstände, wie insbesondere gemischte Arbeitsgruppen und Absetzung der Gesamtleistungen in den Fremdleistungsrechnungen (zB lenx 15.7.08 betreffend s und ltx 31.10.2008 betreffend jstr), erwiesen sind.

Ungeachtet vom Ausgang dieses Verfahrens hat die jahrelange, tägliche Befassung mit dem vorliegenden Text die Leistungskapazitäten der Gerichtsabteilung gesprengt und die Chancen der Eisenbieger auf eine gesetzeskonforme Beschäftigung nicht erhöht.

Eine verbale Bewertung dieser Situation ist dem Verfasser verwehrt.

Mit der systemhaften Abfolge der Konkurse der angeblichen Fremdleister liegt unzweifelhaft Sozialbetrug vor.

Umstände, welche die Mitwirkung der Bf. am Betrug beweisen, sind in die Entscheidung eingeflossen.

Unabhängig vom Ausgang dieses Verfahrens ist angesichts des Vorranges des Rechtsstaates (mit Geheimhaltungs- und Vertrauensschutzregeln und fehlenden Sanktionen für unterbliebene Mitwirkung) vor einem Ordnungsstaat (welcher die soziale Lage der Eisenbieger und der damit einhergehenden Steuerausfälle nicht negieren könnte) eine Auseinandersetzung durch eine kritische Öffentlichkeit von vornherein illusorisch. Für den Verfasser ist damit das Ende der Ausbaustrecke (schon angesichts der vor dem Höchstgericht erfolgreichen Vorgehensweise des Spezialvertreters auf vielen (hundert) Seiten mit vielen schönen Worten NICHTS zur Sache zu sagen; vgl VfGH E 1063/2016) erreicht.

Rechtliches

Zitiert aus RV/7102946/2013

"Gemäß § 23 Abs 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

§ 23 Abs 1 gilt nicht nur für Scheingeschäfte, sondern auch für andere Scheinhandlungen. Scheinhandlungen sind Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind, und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht (Ritz, BAO Kommentar, § 23 Tz 6 mwN).

Scheingeschäfte sind zivilrechtlich unwirksam, wirksam ist gegebenenfalls das verdeckte Geschäft. Dies gilt auch im Abgabenrecht.

In seinem Erkenntnis vom 22.9.2006, RV/1343-W/03, erwog der unabhängige Finanzsenat:

Ein Scheingeschäft im Sinne des § 916 ABGB liegt vor, wenn sich die Parteien dahin gehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich eintreten lassen wollen. Das Scheingeschäft setzt somit gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 23 Tz 1).

Typischer Anwendungsfall ist der Abschluss eines Geschäftes zur Täuschung der Steuerbehörde, um eine bestimmte Steuerbelastung hierdurch zu vermeiden. Ein solches Scheingeschäft ist nach § 916 Abs 1 erster Satz ABGB nichtig, weil es von beiden Teilen nicht gewollt war und auch keiner der Partner auf die Wirksamkeit der Erklärung vertraute (vgl. OGH 28.9.2005, 7 Ob 116/05t).

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht."

Die in § 115 BAO normierte amtswegige Ermittlungspflicht findet dort ihre Grenze, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht zugemutet werden können. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0002).

Liegen ungewöhnliche Verhältnisse vor, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder stehen die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch, so besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 19.5.1992, 91/14/0089).

Grundsätzlich trägt die Behörde auch bei fehlender Mitwirkung der Partei an der Feststellung des relevanten Sachverhaltes die Feststellungslast (§ 115 Tz 8 Ritz, BAO5). Diese tritt zwar umso mehr in den Hintergrund als die Partei im Verfahren nicht mitwirkt (§ 115 Tz 9 Ritz BAO5 mit Hinweisen auf VwGH 99/13/0024, 97/14/0011 und 2004/15/0144). Die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde findet dort ihre Grenze, wo nur mehr die Partei die erforderlichen Angaben (hier: über ihren Personaleinsatz und die zur Abrechnung ihrer Leistungen erforderlichen Aufzeichnungen) machen kann (Ritz BAO5 § 115 Tz 9 mit Hinweisen auf VwGH 94/15/0131, 94/15/0181 und 2006/13/0136).

Nach diesen Ausführungen sollte angesichts des völligen Verschweigens der Partei die Grenze der Ermittlungspflicht erreicht und damit die Feststellungslast des BFG aufgehoben sein. Ein solches Vertrauen in die Rechtsprechung wäre angesichts der bereits zitierten Entscheidung des VfGH und des VwGH trügerisch, zumal unwidersprochene Vorhaltebedenken nicht automatisch richtig sind (Ritz BAO5 § 161 Tz 8).

Ungeachtet der fehlenden Mitwirkung der Partei können im Rahmen der freien Beweiswürdigung Mehrfachverrechnungen von angeblichen Fremdleistungsrechnungen festgestellt werden, welche die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung widerlegen. Feststellungen über die Unrichtigkeit der angeblichen Fremdleistungsrechnungen stehen einem Urkundenbeweis durch die ohnedies seitens der Bf. nicht einmal vorgelegten "Fremdleistungsrechnungen" entgegen und beschränken die Beweiskraft der Banküberweisungen auf den Zahlungsvorgang an sich, ohne eine Leistungsbeziehung darzutun.

Dem Schweigen der Partei steht ein verständiger Masseverwalter, der den Betrug gewittert hat; ein kritischer Spezialvertreter, der die Beweisfrage hinsichtlich der Mitwirkung der Partei (wenn auch zu Unrecht) gestellt hat; eine eindeutige Beweislage hinsichtlich des Betrugsmodelles die im Strafverfahren des faktischen Machthabers offenbar wurde (wonach die Arbeiter der Subfirmen wie jener der Partei und die Arbeiter die auf die angeblichen Fremdleister zugemeldet wurden gemeinsam in der dem 1. NU erteilten Arbeitsbestätigung erfasst wurden) und u.a. glaubhafte (ehrliche) Zeugenaussagen der Arbeiter (der Bf.) gegenüber.

Das BFG geht daher letztlich doch von einer Feststellungslast aus und wird in freier Beweiswürdigung (der Zeugenaussagen) von gemischten Arbeitsgruppen ausgegangen,

welche die Mitwirkung der Bf. am ihr dargestellten Betrugsmodell beweisen. Nach den Aufzeichnungen im Bautagebuch (841 Leistungsstunden) wird davon ausgegangen, dass in der Rechnung der

lenx vom 15.7.08 die betreffend des abgerechneten Bauvorhabens gesamte Verlegeleistung abgerechnet wurde. Dies trifft auch für die Rechnung ltx vom 31.10.2008 betreffend BVH jstr zu, deren Leistungen bereits in den dem 1. NU erteilten Arbeitsbestätigungen erfasst waren.

D.h. in den angeblichen Fremdleistungsrechnungen waren in der ausgewiesenen Gesamtleistung die Leistungen des Eigenpersonals enthalten, was wiederum die Fremdleistungsrechnungen als Scheinrechnungen entlarvt und die Zuordnung der Schwarzarbeiter zur Bf. ermöglicht. Wegen der festgestellten Dienstnehmerverflechtungen zwischen den angeblichen Fremdleistern wirkt die Feststellung auch für die übrigen Fremdleister.

Für Zeiträume ab 2.3.09 konnte der Betrug (Zumeldung auf weitere Verdachtsfirmen und Deckungsrechnungen der fortx und der etx) ebenfalls sichtbar gemacht werden (Mehrfachverrechnung der angeblichen Fremdleistungsrechnungen, Doppelmeldung von Dienstnehmern bei der Bf. und den Verdachtsfirmen bzw. angeblichen Fremdleistungsfirmen; wobei Letztere im Einzelfall vom VWGH bereits als nicht leistungserbringende Gesellschaft beurteilt wurde.

Mit der Fülle an relevanten Feststellungen die ein Gesamtbild ergaben, dem von der Bf. nur hinsichtlich des Ergebnisses nicht aber dessen zugrundeliegenden Feststellungen widersprochen wurde, sollte eine willkürliche, feststellungslose, begründungslose und beweislose Entscheidung nicht vorliegen.

"In seinem Erkenntnis vom 20.9.2007, 2007/14/0007, erwog der Verwaltungsgerichtshof: Die belangte Behörde hat ausgehend von den Feststellungen der Betriebsprüfung (weshalb der diesbezüglich in der Beschwerde gerügte Mangel fehlender Feststellungen nicht vorliegt) unter Auseinandersetzung mit den gegenteiligen Argumenten der Beschwerdeführenden Partei dargelegt, warum sie zur Auffassung kam, dass es sich bei den beiden gegenständlichen Gesellschaften in Liechtenstein um "Briefkastenfirmen" gehandelt habe. Insbesondere hat die belangte Behörde auch die Gründe angeführt, die ihrer Ansicht nach dafür sprechen, dass beide Unternehmen die in Rechnung gestellten Leistungen nicht hätten erbringen können. Dem tritt die beschwerdeführende Partei vor

dem Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die vorgelegten Urkunden (Handelsregisterauszug, Gewerbeberechtigung, Schreiben des Amtes für Volkswirtschaft und Nachweis der österreichischen UID Nummer sowie Zollabrechnung) entgegen.

Die dabei von der Beschwerdeführenden Partei erhobene Rüge, die belangte Behörde habe diese Dokumente nicht (ausreichend) zugunsten der Beschwerdeführenden Partei gewürdigt, vermögen jedoch im Rahmen der dem Verwaltungsgerichtshof zustehenden Kontrolle der Beweiswürdigung der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen:

Zentrales Argument der Abgabenbehörde erster Instanz (im Anschluss an die Betriebsprüfung) wie auch der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid war, dass die Geschäftsführertätigkeit von einem (amtsbekannten) Treuhänder ausgeübt werde, der diese Funktion auch noch bei einer Mehrzahl anderer Gesellschaften inne habe; eine personelle Ausstattung für eine eigene Geschäftstätigkeit sei bei beiden Gesellschaften nicht erkennbar. Dem ist die beschwerdeführende Partei im Abgabenverfahren (und vor dem Verwaltungsgerichtshof) nicht konkret entgegen getreten. Wenn die belangte Behörde daher zu dem Schluss kam, es lägen "Briefkastengesellschaften" vor, woran die vorgelegten Urkunden ebenso wenig wie der Umstand etwas ändern würden, dass zu einem früheren Zeitpunkt die beschwerdeführende Partei selbst Leistungen an die A. AG erbracht habe, vermag der Verwaltungsgerichtshof dies nicht als unschlüssig anzusehen.

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Gemäß § 184 Abs 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt, oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen festzustellen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (VwGH 22.6.1983, 83/13/0051). Die Wahl der Schätzungsmethode steht dabei der Behörde im Allgemeinen frei, doch muss das Verfahren einwandfrei abgeführt und die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein.

In seinem Erkenntnis vom 16.5.2002, 96/13/0168, erwog der Verwaltungsgerichtshof in einem Baugewerbefall:

Dass die betreffenden Arbeiten durchgeführt wurden, ist unstrittig und wurde von der hinsichtlich des zweitangefochtenen Bescheides belangten Behörde dahingehend berücksichtigt, dass sie bei der Ermittlung der zur Kapitalertragsteuerverpflichtung führenden verdeckten Ausschüttung (§ 8 Abs 2 KStG 1988) von den zugeschätzten Umsätzen einen mit 50 % geschätzten Lohnaufwand abgezogen hat.

Der unabhängige Finanzsenat erwog in seinem Erkenntnis vom 11.7.2013, RV/0243-W/13:

Im Schätzungswege wurde von der BP die Hälfte des Fremdleistungsaufwandes als Lohnaufwand und die andere Hälfte als verdeckte Ausschüttung an die beiden Gesellschafter der ...GmbH,...behandelt...

Was die Deckungsrechnungen anbelangt, sind demnach die BP bzw das FA aufgrund der Ermittlungsergebnisse zu Recht davon ausgegangen, dass nur ein teil der angeblich den Subfirmen gegebenen Gelder zur Bezahlung von "Schwarzarbeitern" verwendet wurde. Die Schätzung der Höhe der Aufwendungen für "Schwarzarbeiter" mit 50 % entspricht, worauf die BP in ihrem Bericht hingewiesen hat, sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der Rechtsprechung (vgl. VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115). Die "Schwarzarbeiter" werden hier "netto für brutto" entlohnt, demnach die Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträge "eingespart".

In seinem Erkenntnis vom 13.5.2013, RV/2299-W/12, erwog der unabhängige Finanzsenat: Die Berufungsbehörde teilt die Auffassung des Finanzamtes, dass es sich bei der streitgegenständlichen Akontozahlungen von € 201.000 im Zeitraum September bis Dezember 2010 an die C D Personalüberlassung und Bauunternehmen GmbH um Scheinaufwendungen gehandelt hat und tatsächlich 50 % dieses Betrages für Aufwendungen für die Beschäftigung von "Schwarzarbeitern" verwendet wurden, während 50 % dieses Betrages dem Alleingesellschafter Ing. K A zufließen.

In seinem Erkenntnis vom 06.05.2013, RV/1337-W/12, erwog der unabhängige Finanzsenat:

Für das Abgabenverfahren ist hingegen von Bedeutung, ob die Bw tatsächlich wirtschaftlich mit den ihr in Rechnung gestellten Beträgen belastet war.

Dies ist aber nach den Ergebnissen der Außenprüfung zu verneinen.

In den Berufungen wird selbst eingeräumt, dass es sein könne, dass "die Angaben über die jeweiligen Subfirmen" stimmen. Die daran anschließende Behauptung, dies habe aber nichts mit der Bw zu tun, ist lebensfremd und steht im Widerspruch zu den Feststellungen der Außenprüfung.

Dass derartige Scheinfirmenkonstruktionen nicht den wahren wirtschaftlichen Gehalt von Geschäftsbeziehungen wiedergeben, ist evident.

Auch die Berufungsbehörde geht davon aus, dass tatsächlich Bauarbeiten durchgeführt

wurden und hierfür tatsächlich Arbeitskräfte eingesetzt wurden.

Als erwiesen ist anzusehen, dass dafür gesorgt wurde, dass die tatsächlichen Arbeitskräfte ihren Lohn netto ausbezahlt erhalten, damit die Arbeiten auch durchgeführt werden.

Die Schätzung eines Aufwandes für die Arbeiter sowie für die für die vermeintlichen Subfirmen nach außen auftretenden Personen (siehe die Darstellungen über die Honorierung der Mühewaltung dieser Personen im Prüfungsbericht) durch die Außenprüfung ist daher zu Recht erfolgt. Die angesetzte Höhe dieses Aufwandes mit 50% trägt dem Umstand, dass Lohnabgaben tatsächlich nicht geleistet wurden, angemessen Rechnung.

Betreffend diese Entscheidung wurde VwGH-Beschwerde zur Zl. 2013/13/0071 eingebracht. Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 31.07.2013 abgelehnt.

In seinem Erkenntnis vom 13.12.2011, RV/0769-L/08, erwog der unabhängige Finanzsenat: Im berufsgegenständlichen Zeitraum 1006 und 2007 führte sie - meist als Subunternehmer - Bauaufträge aus. Teilweise arbeitete sie dabei mit eigenem Personal, hauptsächlich jedoch arbeiteten auf den Baustellen Arbeiter, die über diverse Scheinfirmen bei der Sozialversicherung angemeldet waren, wobei aber keine Lohnabgaben oder Sozialversicherungsbeiträge entrichtet wurden. Von den angeblichen Personalgebern wurden Eingangsrechnungen gebucht bzw. auch als Betriebsausgaben abgesetzt. Lohnsteuer wurde von keinem "Beschäftigten" (Personalverleiher bzw. tatsächlicher Beschäftigter (=Bwin)) einbehalten bzw. an das Finanzamt abgeführt.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Der Ansatz der Betriebsprüfung berücksichtigt bereits einen "Abschlag", da 50% der Zahlungen als Lohnaufwand (und somit als Betriebsausgabe gewinnmindernd) eingestuft wurden.

In seinem Erkenntnis vom 29.06.2011, RV/3078-W/02, erwog der unabhängige Finanzsenat:

Nach den Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Zeugeneinvernahmen, bestehen keine Zweifel daran, dass neben eigenen angemeldeten Arbeitskräften der Bw, weitere, nicht von der Bw. bei der Sozialversicherung angemeldete Arbeitskräfte zur Leistungserstellung herangezogen wurden. Deren Entgelt bzw. Entlohnung ist im Schätzungswege als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, sodass der Berufung in diesem Punkt teilweise stattzugeben ist. Bei Berücksichtigung der Tatsache, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden,

erscheint eine Schätzung von 50% des in der Rechnung der Y.GmbH ausgewiesenen Rechnungsbetrages als Betriebsausgaben als angemessen.

In seinem Erkenntnis vom 20.3.2006, RV/0359-W/02, erwog der unabhängige Finanzsenat:

Die fraglichen Rechnungen der T-GmbH werden als Schein- bzw. Deckungsrechnungen qualifiziert, die gegen Entgelt bezogen und zu dem Zweck erstellt wurden, die gegenüber den Rechnungsbeträgen wesentlich geringeren Betriebsausgaben für die tatsächlichen Leistungserbringer und zusätzlich lukriertes Schwarzgeld als Betriebsausgaben zu belegen bzw abzudecken. Wesentlich geringere Betriebsausgaben ergeben sich hinsichtlich dieser Aufwendungen aus den wegfallenden Gewährleistungsansprüchen sowie aus dem Umstand, dass keine Lohnabgaben wie Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfond, DZ etc. abgeführt werden. Aus diesem Grund wurden im Schätzungswege 50 % der Rechnungsnettoeträge als Betriebsausgabe der Bw. in Abzug gebracht. Bezüglich der zweiten Hälfte des Rechnungsbetrages, welcher nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen ist, liegen jedoch in gleicher Höhe Mehrgewinne vor die dem Betriebsvermögen der Bw. entzogen wurden.

In seinem Erkenntnis vom 25.2.2004, RV/3662-W/02, erwog der unabhängige Finanzsenat: Was schließlich die Kritik der Bw. am gewählten Schätzungsmodus betrifft, so wird darauf verwiesen, dass ein Ansatz von 50 % des Lohneinsatzes für "Schwarzarbeiter" - bezogen auf in den Eingangsrechnungen abgerechnete Arbeitslöhne - den wirtschaftlichen Erfahrungen entspricht, fallen doch in diesen Fällen weder Lohnabgaben noch Lohnnebenkosten an, wobei diese Kosten zuzüglich einer z berücksichtigenden Gewinnmarge etwa 50 % eines Bruttolohnes ausmachen.

VwGH Beschwerde zur ZI 2004/13/0054 eingebracht. Mit Erk v 19.9.2007 als unbegründet abgewiesen.

In der UFS-Entscheidung GZ RV/0052-W/02 vom 19.August 2003, auf welche in der Berufungsentscheidung 26.3.2008, RV/0892-W/07, verwiesen wurde, wurde folgender Sachverhalt abgehandelt:

Eine Baufirma in der Rechtsform einer GmbH hatte sich hinsichtlich der Durchführung von Betonschalungen und Betonierarbeiten zweier Subunternehmen (ebenfalls GmbHs) bedient. Im Zuge einer Bp. wurde festgestellt, dass beide Subfirmen kein Personal angemeldet hatten und daher nicht in der Lage waren, die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen zu erbringen. Die Bp ging von der Annahme aus, dass als Leistungserbringer nur Schwarzarbeiter in Frage kamen und schätzte den erforderlichen Aufwand mit 100 ATS pro Arbeitsstunde bzw mit 50 % der Rechnungsbeträge. Der Prozentsatz 50 % wurde von der Bp mit Erfahrungswerten begründet, wonach bei

Außerachtlassung des Gewinnaufschlages, der Sozialversicherungsbeiträge und der Lohnabgaben ein um 50 % geringerer Aufwand anfallt.

Die Bf bringt betreffend die Schätzung vor die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen lasse nicht einmal andeutungsweise erkennen, wie die BP zu diesem Ergebnis gelangt ist. Die BP habe sich darauf beschränkt, den Fremdleistungsaufwand um die Hälfte zu kürzen, ohne auch nur anzudeuten, was für dieses Schätzungsergebnis spricht. Insbesondere sei die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) schlüssig darzutun und davon sei der BpBericht meilenweit entfernt.

Aufgrund der vom Bundesfinanzgericht geteilten Schlussfolgerung der Prüferin, dass sich die Bf der Vehikel-Reihe offensichtlich bedient hat, um Ausgaben in einer Höhe zu lukrieren, die nicht dem tatsächlichen Lohnaufwand entsprachen, und der konkret nicht in Abrede gestellten Beurteilung der Prüferin, dass der tatsächliche Aufwand im Prüfungszeitraum mangels Vorliegen vollständiger Aufzeichnungen nur geschätzt werden kann, entsprach die Vorgangsweise, 50 % der erklärten Fremdleistungssummen als Lohnaufwand anzuerkennen, den zitierten Entscheidungen."

Zum Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer

Ausgehend von den in der Beilage verdeckte Ausschüttung des Berichtes vom 4.3.2013 sich ergebenden Bemessungsgrundlagen (verdeckte Gewinnausschüttungen) errechnet sich die Kapitalertragsteuer wie folgt:

verd. GA	2008	2009
Fremdleistungen	417.613,28	163.943,17
-50 % anerkannter Lohnaufwand	208.806,64	81.971,59
verd. GA	208.806,64	81.971,59
25 % Kapitalertragsteuer	52.201,66	20.492,90

"§ 224 Abs 1 BAO bestimmt: Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Ritz führt zu dieser Bestimmung im BAO-Kommentar, § 225 Tz 8 (mwN) aus: Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe.

Mit Erkenntnis vom 25.7.2013, 2010/15/0012, erkannte der Verwaltungsgerichtshof über die Beschwerde gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1998 und 1999 zu Recht:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

In seinem Erkenntnis vom 16.7.2007, RV/0931-W/03, erwog der unabhängige Finanzsenat:

Bei Berücksichtigung der Tatsache, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden, ist eine Schätzung von 50 % der in den Rechnungen der Subunternehmer ausgewiesenen Rechnungsbeträge als Betriebsausgaben angemessen. Gemäß § 93 Abs 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. Dies gilt zufolge des Abs 2 Z 1 a leg cit auch für verdeckte Ausschüttungen.

Gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 ist der Gläubiger beim Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) Steuerschuldner. Der Schuldner der Kapitalerträge haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegen verdeckte Gewinnausschüttungen vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die ihrer Einkleidung nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (vgl dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. März 1974, 1157/72). Hiezu ist gemäß Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 1977, 410, 618/77 ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft erforderlich, welcher gemäß den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1979, 1264/78, bzw vom 10. Dezember 1985, ZI 85/14/0080 bereits aus den objektiven Umständen des betreffenden Falles erschlossen werden kann. Es genügt dazu ein Verhalten des Organs, welches den Schluss erlaubt, dass dieses die Verminderung des Gesellschaftsvermögens geduldet habe (vgl dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1993, ZI 90/13/0155, allesamt in Doralt-Ruppe: Grundriss des österreichischen Steuerrechtes I, 7. Auflage, 2000, Seite 326).

Werden im Zuge einer Betriebsprüfung Mehrgewinne festgestellt, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, so ist gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. März 1982, 81/13/0072 und

24. März 1998, 97/14/0119 (ÖStZB 1998, 737), davon auszugehen, dass sie den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttungen im Verhältnis ihrer Beteiligungen zugeflossen sind (oa Doralt/Ruppe S 327).

Wie sich aus den vorherigen Feststellungen ergibt, hat die Bw. Mehrgewinne in Höhe der in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge abzüglich der tatsächlich an die billigeren Leistungserbringer bezahlten (geschätzten) Entgelte erzielt, die im Betriebsvermögen der Bw. keinen Niederschlag gefunden haben. Diese Vermögensminderung wurde von der geschäftsführenden Gesellschafterin Sa geduldet.

Die Bf. ist nicht die Schuldnerin der Kapitalertragsteuer, vielmehr haftet sie für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST. Gegen sie ist also mit Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO vorzugehen."

Zur Inanspruchnahme der Bf. als Schuldnerin der Kapitalerträge ist anzuführen, dass gemäß § 95 Abs 5 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge nur ausnahmsweise in Anspruch genommen wird. Es liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie die Haftung des Schuldners der Kapitalerträge (also der ausschüttenden Gesellschaft) geltend macht oder den Steuerschuldner unmittelbar in Anspruch nimmt.

Eine ausnahmsweise Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge stellt in erster Linie darauf ab, dass eine ausschüttende Gesellschaft infolge eines Rechtsirrtums, also idR ohne grobes Verschulden, einen bestimmten Ausschüttungsvorgang als nicht KEST-pflichtig angesehen habe. Bei verdeckten Ausschüttungen geht es aber nicht um einen Irrtum oder ein der abfuhrpflichtigen Gesellschaft unterlaufenes Versehen, sondern um eine vom Wissen und Willen (des geschäftsführenden Organs oder allenfalls der Gesellschafterversammlung) der Körperschaft getragene Vermögenszuwendung (vgl. Kirchmayer/Zorn, Kapitalertragsteuer bei verdeckten Ausschüttungen aus Schwarzumsätzen der GmbH, SWK 2015 20/21 S 974 ff).

Die Vorschreibung der KEST an die Bf. als Abfuhrpflichtige und Schuldnerin der Kapitalerträge im Haftungsweg erfolgte somit in Ausübung des Ermessens (§ 20 BAO) der Behörde zu Recht.

Sind Fremdleistungsrechnungen als Scheinrechnungen zu beurteilen, dann hat die Betriebsprüfung zu Recht den Abzug als Betriebsausgaben versagt.

Im gegenständlichen Fall lagen Hinweise vor, dass die Bf. selbst Beschäftigter der zur Leistungserbringung (und von der Bf. abgerechneten Leistungen) eingesetzten Arbeiter ist.

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind Schwarzlöhne als Lohnaufwand abzugsfähig (!).

Da der Rechtsansicht des VwGH zu entsprechen ist, waren die Schwarzlöhne im Wege der Schätzung als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Einer Anwendung des [§ 162 BAO](#) auf die Schwarzlöhne stand entgegen, dass die Namen der Schwarzarbeiter (beinahe persönlich) bekannt waren.

Der VwGH sieht einen Ansatz von 50 % des Rechnungsbetrages als angemessen an."

Im gegenständlichen Fall erhalten Schwarzarbeiter nach eigenen Angaben 10 Euro je Stunde (Vorarbeiter etwas mehr). 1 Mann verlegt durchschnittlich 100 kg Stahl pro Stunde, d. h. die Verlegung einer Tonne Stahl kostet dem Unternehmer ca. 100 Euro.

In den aufgefundenen Verträgen mit der lenx und der ltx waren 24 Euro je Regiestunde angesetzt.

Mit einem "Lohnanteil" von 50 % wird die Bf. daher nicht beschwert, weil die mit der Scheinhandlung verbundenen Kosten nicht berücksichtigt werden dürfen.

Das BFG geht in Übereinstimmung mit den Feststellungen der Bp im Schätzungsweg [§ 184 BAO](#) davon aus, dass Aufwendungen für die unstrittig erbrachten Leistungen in Höhe von 50 % der in den Rechnungen dargestellten Nettobeträgen vorlagen und in Höhe der Differenz von einer verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafter der Bf. auszugehen war. Von einer Änderung der Bemessungsgrundlage wurde abgesehen, weil einerseits durch die in den versagten Abrechnungen (angebliche Fremdleistungsrechnungen) enthaltenen Leistungen des Eigenpersonals die Bemessungsgrundlage zu erhöhen wäre (weil der Lohnaufwand für Eigenpersonal zusätzlich abgesetzt wurde), aber andererseits Hinweise (Aussage dn22 betreffend Vorarbeiter nm, der bei der Bf. arbeiten soll) dafür vorliegen, dass die Bf. auch nicht zur Sozialversicherung gemeldete Arbeiter beschäftigen könnte, welche nicht zwingend in den Fremdleistungsrechnungen enthalten sein müssen.

"Die von der Bf. solcherart erzielten Mehrgewinne (Fremdleistungsrechnungsbeträge abzüglich Schwarzlöhne) haben im Betriebsvermögen der Bf. keinen Niederschlag gefunden und sind als verdeckte Gewinnausschüttungen den Gesellschaftern der Bf. zugeflossen (vgl. VwGH 2003/13/0115).

Vor dem Hintergrund der Würdigung des Sachverhalts durch das BFG, wonach die Bf. die Beauftragung von Unternehmen lediglich vorgetäuscht und die Bauaufträge von ihr durch nicht ordnungsgemäß angemeldete (und entsprechend billigere) Arbeitskräfte erfüllt

wurden lag ein Mehrgewinn vor, der im Betriebsvermögen der Bf. keinen Niederschlag gefunden hat.

Es ist als erwiesen anzunehmen, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer Schwarzarbeiter eingesetzt haben, die die gegenständlichen (überhöhten) Eingangsrechnungen erforderlich machten und die geleisteten Zahlungen an sie zur Gänze zurückflossen."

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall waren nicht Rechtsfragen, sondern Beweisfragen zu lösen, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 3. Oktober 2019