

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Manuela Fischer, den Richter Mag. Robert Posch sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Wolfgang Baumann und Ing. Robert Winkelmayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Hans M. Slawitsch, Strauchergasse 16, 8020 Graz, und Rechtsanwälte Fritsch Kollmann Zauhar u Partner, Reitschulgasse 1, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 7. Jänner 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 16. Dezember 2014 betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2013, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3. November 2020 in Anwesenheit der Schriftführerin Sf zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der Bescheid bleibt unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) handelt es sich um eine ehemals „Offene Gesellschaft OG“ (Gründung September 2009) mit im Jahr 2013 bis zu 15 Gesellschaftern. Nach Aufhebung des Konkurses im Oktober 2018 wurde das Unternehmen ab Jänner 2019 als Einzelunternehmen durch Herrn CG geführt. Mit März 2019 wurde das Einzelunternehmen in die nunmehrige GmbH eingebracht.

Die Bf. war insbesondere im Geschäftszweig Parkettbodenverlegung auf Baustellen in ganz Österreich tätig.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Einheitlichen Gewinnfeststellung des Jahres 2013 wurde, beginnend im November 2014, eine Außenprüfung (AP) durchgeführt. Dieser Prüfung ging eine Umsatzsteuersonderprüfung der Zeiträume 1 – 11/2013 voraus.

Dem **Bericht und der Niederschrift der AP vom 15.12.2014** (worauf verwiesen wird) war u.a. zu entnehmen, dass im Jahr 2013 Hauptgesellschafter der Bf. Herr CG mit 12,26% der Anteile war.

Die Gesellschafter tätigten während des Jahres Privatentnahmen zur Deckung des Lebensunterhaltes. Nach Erstellung des Jahresabschlusses wurden den Gesellschaftern, ihrer Beteiligung entsprechend, die Gewinnanteile zugerechnet.

Da die Arbeitsaufträge der Bf. durch die Gesellschafter allein nicht durchzuführen gewesen waren, bestanden im Jahr 2013 Geschäftsverbindungen insbesondere zu zwei Subunternehmen. Es handelte sich dabei um die Unternehmen VBGmbH und MGmbHCoKG.

Die AP befragte die Bf. mehrmals im Detail zu diesen beiden Unternehmen sowie zur Geschäftsverbindung und kam aufgrund der Erhebungsergebnisse zum Schluss, dass die beiden Fremdleistungsunternehmen als Betrugsfirmen einzustufen seien, deren Funktion die Erfüllung von Sozialbetrugs- und Hinterziehungstatbeständen war.

Die beiden Unternehmen seien im fraglichen Zeitraum nicht existent gewesen und nicht für die Bf. tätig geworden.

Die im Jahr 2013 als Aufwand geltend gemachten Fremdleistungen der Rechnungsaussteller, der VBGmbH – insgesamt Euro 260.405,00 - und der MGmbHCoKG – insgesamt Euro 131.902,42, wurden von der AP nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Die AP beurteilte die Rechnungen als Schein- bzw. Deckungsrechnungen.

Die Leistungserbringung der Bf. gegenüber ihren eigenen Auftraggebern wurde seitens der AP nicht bestritten.

Im Schätzungswege seien Betriebsausgaben iHv 50% der aufwandswirksam gebuchten Beträge aus den Eingangsrechnungen der beiden genannten Subfirmen, d.s. insgesamt Euro 196.153,71, anerkannt worden.

Das lt. GuV für das Jahr 2013 ermittelte Betriebsergebnis der Bf. sei um die nicht anerkannten Fremdleistungsaufwendungen erhöht und entsprechend den Beteiligungen die den Gesellschaftern zuzurechnenden Gewinnanteile ermittelt worden.

Die AP führte in ihrem Bericht Unterlagen an, die ihr im Zuge des Vorhalteverfahrens von der steuerlichen Vertretung der Bf. übergeben worden seien. Die AP hielt dazu fest, dass es sich nach den persönlichen Aussagen des Gesellschafters CG um Unterlagen gehandelt habe, die dieser von Personen, die er den beiden Subunternehmen zurechnete, erhalten habe. Zum Teil waren ihm nur Vornamen der Personen bekannt. Eine weitere Überprüfung, zu den Unterlagen bzw. der Personen, durch die Bf. selbst sei nicht mehr erfolgt. Die Geschäftsbeziehungen seien durch Mundpropaganda, auf Baustellen oder im Kaffeehaus, zustande gekommen. Etwaig benötigte Unterlagen für die Baustellen seien auf der Baustelle, im Kaffeehaus oder per mail ausgetauscht worden.

Die AP hielt fest, dass die Bf. jene, insbesondere in der Baubranche, einer Hochrisikobranche, nötigen Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes nicht erfüllt habe. Die Bf. habe es

unterlassen sich von der Redlichkeit des Geschäftspartners zu überzeugen und dies zu dokumentieren. Sie habe weder die Vertretungsbefugnisse der kontaktierten Personen überprüft, noch seien Bautagebücher oder sonstigen Arbeitsaufzeichnungen geführt worden. Der gute Glaube und das Vertrauen darauf, dass die übergebenen Unterlagen korrekt und vollständig seien und die Kontaktpersonen vertretungsbefugt wären, seien für die Behörde nicht nachvollziehbar.

Die AP stützte ihre Feststellungen zudem auf die Ergebnisse aus zwei ihr vorliegenden Berichten über Außenprüfungen die bei den beiden in Rede stehenden Subunternehmen stattgefunden hatten.

Dem Bericht über die Außenprüfung bei der MGmbHCoKG vom Oktober 2013 war u.a. zu entnehmen, dass diese an der Firmenadresse bereits seit Mitte 2012 nicht mehr existent gewesen war. Es lagen keine Buchhaltungsunterlagen vor, jedoch wurde aufgrund des vorliegenden Kontrollmaterials festgestellt, dass diese Firma mit unzähligen, verschiedenen Rechnungslayouts gearbeitet hatte. Die UID-Nummer war bereits mit 28.3.2013 begrenzt worden. Seit 29.8.2013 befand sich diese Firma im Konkurs.

Dem der AP vorliegenden Bericht über die Außenprüfung bei der VBGmbH vom März 2014 war u. a. zu entnehmen, dass weder an der früheren noch an der in den Rechnungen an die Bf. angeführten Adresse eine Geschäftstätigkeit ausgeübt worden war. Bei den mehrmaligen behördlichen Besichtigungen an der Rechnungsadresse (z.B. August 2013) wurde ein leeres, nicht genutztes Gassenlokal vorgefunden. Der bis Juni 2013 alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer der VBGmbH, X, gab gegenüber der AP an, dass er die Firma nur gegründet hatte um eine arbeitsmarktbefähigende Bewilligung in Österreich zu bekommen. Es wurde festgestellt, dass keine Arbeitnehmer gemeldet waren und keine Leistungen erbracht wurden. Die VBGmbH wurde benutzt um Rechnungen zur Deckung von Personalkosten sogenannter „Kunden“ zu erstellen. Die erfolgten Barabhebungen im Anschluss an die Überweisungen der „Kunden“ ließen auf sogenannte „Kick Back – Zahlungen“ schließen. Die Firma stand bis 2013 laufend mit Firmen in Geschäftsverbindung, die nach jeweils erfolgten Außenprüfungen durch die Abgabenbehörde als nicht leistende Scheinfirmen eingestuft worden waren. Der spätere Geschäftsführer, Y, gab im September 2013 gegenüber der Behörde an, dass er in Serbien wohne aber immer wieder nach Wien komme um die Geschäfte zu führen.

Die Abgabenbehörde, das FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, folgte den hinsichtlich der beiden Fremdleistungsfirmen getroffenen Feststellungen der AP und anerkannte die Betriebsausgaben nur im Ausmaß von 50% der bisherigen Aufwendungen. Das FA erließ gegenüber der Bf. einen **Bescheid mit Datum 16. Dezember 2014** betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2013.

Damit wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt iHv Euro 366.185,37 festgestellt und entsprechend den Anteilen den Beteiligten zugeteilt.

Die gegenständliche **Beschwerde der Bf. vom 7. Jänner 2015** richtete sich gegen den genannten Bescheid.

Mit der Beschwerde wurde beantragt, den Bescheid im Sinne der eingereichten Feststellungserklärung zu erlassen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2013 daher mit Euro 170.031,67 festzusetzen.

In Begründung der Beschwerde wurde u.a. ausgeführt:

Der angefochtene Bescheid beruhe auf dem Ergebnis der für das Jahr 2013 durchgeführten AP, worüber die Niederschrift vom 15.12.2014 vorliege. Demnach seien von Zahlungen für Fremdleistungen an die Firmen MKG und VBGmbH in Höhe von insgesamt Euro 392.307,42 nur 50 % anerkannt worden. Die weiteren 50 % in Höhe von Euro 196.153,71 seien dem erklärten Gewinn hinzugerechnet worden. In Tz 7 der Niederschrift werde dies u.a. damit begründet, dass es sich bei den Unternehmen um Scheinfirmen handle. Für die Bf. stehe außer Streit, dass die von den Firmen MKG und VBGmbH fakturierten Leistungen auch tatsächlich erbracht worden seien und die Leistungserbringer im Namen der MKG bzw. VBGmbH aufgetreten seien. Das Finanzamt habe die teilweise Nichtanerkennung der geleisteten Zahlungen nicht auf § 162 BAO gestützt. Damit stelle sich aber die Frage nach der rechtlichen Grundlage der teilweisen Nichtanerkennung der Zahlungen. Die in Auftrag gegebenen Parkettverlegearbeiten seien tatsächlich durchgeführt worden, die Arbeitsabwicklung sei von der Bf. kontrolliert und - vom Finanzamt unbestritten und aus den Buchhaltungsunterlagen klar ersichtlich - an die Auftraggeber weiterverrechnet worden.

Mit eigenen personellen Kapazitäten wäre die Bf. niemals in der Lage gewesen, diese Arbeiten durchzuführen. Es werde ja auch vom Finanzamt nicht bestritten, dass die Arbeiten durchgeführt worden seien und zwar nicht von irgendjemandem, sondern von Personen, die als MKG bzw. VBGmbH aufgetreten seien. Es sei dahingestellt, ob das Auftreten unter diesem Firmennamen der Wahrheit entsprochen habe oder ob die beauftragten Subunternehmer unter falschem Namen aufgetreten sind. Hier gehe es um die Frage, ob nachweislich geleistete Zahlungen für unbestrittener Weise durchgeführte Arbeiten als Betriebsausgabe abzugsfähig seien. Die teilweise Nichtanerkennung dieser Zahlungen führe dazu, dass die Einnahme versteuert werde, die aus der Weiterverrechnung dieser Leistungen resultiere, den Herstellungskosten hierfür jedoch der steuerliche Aufwand versagt bleibe. Damit werde ein Scheingewinn versteuert, der jeglichem externen Betriebsvergleich widerspreche. Bei einem Umsatz in Höhe von € 847.794,31, hätte die Bf. einen steuerlichen Gewinn vor Gewinnfreibetrag in Höhe von € 390.273,78 erzielt, das wären 46,03 % des Umsatzes! Dieses Ergebnis zeige, dass die teilweise Nichtanerkennung von Betriebsausgaben zu einem wirtschaftlich völlig verzerrten Ergebnis führe.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Seitens des Finanzamtes werde nicht behauptet, dass die streitgegenständlichen Zahlungen für Parkettverlegeleistungen nicht durch den Betrieb veranlasst gewesen wären. Die betriebliche Veranlassung dieser Zahlungen stehe somit außer Streit.

Wenn aber eine Ausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgabe gelte, so stehe es nicht im Ermessen der Abgabenbehörde, sie als Betriebsausgabe bzw. als Verminderung des steuerlichen Gewinnes zu berücksichtigen oder nicht. Dies müsse im vorliegenden Fall umso mehr gelten, als die Zahlungen auf Bankkonten der Empfänger geleistet worden seien und die leistenden Personen unter dem Namen der Empfänger aufgetreten seien. Die beauftragten Firmen seien bei Aufnahme der Geschäftsverbindung im Firmenbuch eingetragen gewesen, hätten über eine aufrechte UID-Nummer verfügt und seien in der HFU-Liste eingetragen gewesen. Auch wenn dies nach den gesetzlichen Vorgaben gar nicht Voraussetzung für die Absetzbarkeit als Betriebsausgabe erforderlich wäre, so sei es dennoch erwähnt, um den Vorwurf des Finanzamtes zu entkräften, die Bf. hätte bei Eingehen der Geschäftsverbindung Sorgfaltspflichten außer Acht gelassen. Es wäre im Gegenteil die Existenz der Firmen geprüft und festgestellt worden, dass seitens der Behörden die Registrierung dieser Firmen samt Eintragung in die HFU-Liste erfolgt sei. Darüber hinaus habe sich die Bf. auch Bestätigungen über die Anmeldung von Dienstnehmern vorlegen lassen. Die Nichtführung von Bautagebüchern sei vollkommen branchenüblich und wären solche Bautagebücher in keiner Weise erforderlich. Was die Preisgestaltung anlange, so existiere für Parkettverlegungen ein allgemein üblicher Standardpreis, der eingehalten und bezahlt worden sei. Die Durchführung der Arbeiten sei laufend kontrolliert worden. Eine Verpflichtung des Auftraggebers, den Auftragnehmer dahin zu überprüfen, ob dieser seinerseits alle steuerrechtlichen Verpflichtungen einhält, bestehe nicht.

Zusammenfassend stellte die Bf. fest, dass es sich bei den streitgegenständlichen Zahlungen um Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG handle, diese Bestimmung zwingendes Recht darstelle und die geleisteten Zahlungen daher nicht nur zu 50%, sondern zu 100 % als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

Es wurde beantragt:

- a) Abänderung des angefochtenen Bescheides im Sinne der obenstehenden Beschwerdeausführungen
- b) Anberaumung einer mündlichen Verhandlung
- c) Entscheidung durch den gesamten Senat.

Die **Stellungnahme der AP** zur Beschwerde datierte vom 9.7. 2015 und wurde darin insbesondere auf den Bericht zur AP und die darin enthaltenen Feststellungen verwiesen.

In der dazu erbrachten **Gegenäußerung der Bf. vom 17.8.2015** führte diese an, dass sämtliche Zahlungen an die Subunternehmer auf Bankkonten dieser Firmen geleistet worden seien. Diese Firmen hätten die in Auftrag gegebenen Arbeiten mit eigenen Arbeitern ausgeführt. Ein Auftreten unter möglicherweise falschem Namen könne nichts daran ändern, dass die Betriebsausgaben abzugsfähig wären.

Die Schätzung der AP sei nicht anzuerkennen.

Es wurde ausgeführt, dass die Bf. im Jahr 2013 insgesamt 83.000 m² Parkettböden verlegt

habe. Die Arbeiten seien insbesondere von den beiden genannten Firmen, aber teilweise auch von anderen Firmen erbracht worden. Es sei davon auszugehen, dass von den Fremdleistern ca. 50.000 m² Parkett verlegt worden seien und eine Eigenleistung durch die Gesellschafter der Bf. von rund 33.000 m² gegeben gewesen sei. Bei durchschnittlich zehn operativ auf der Baustelle arbeitenden Gesellschaftern ergebe dies 3.300 m² pro Mann an ca. 220 Arbeitstagen, somit 15 m² pro Tag. Dies sei gerade jenes Flächenausmaß, dass ein Mann an einem Tag verlegen könne. Die Rechnung zeige, dass die nicht anerkannten Fremdleistungen erbracht worden sein mussten, weil sie ansonsten auch nicht an Kunden hätten weiterverrechnet werden können. Dazu komme, dass der Umsatz im Jahr 2013 € 836.000,00 betrug und bei 83.000m² verlegtem Parkett, ergebe dies durchschnittlich € 10,- pro Quadratmeter. Der Deckungsbeitrag habe etwa € 1,00 pro Quadratmeter betragen, d.h. es seien an Fremdleister ca. € 9,00 pro Quadratmeter bezahlt worden. Würde die Schätzung des Finanzamtes zutreffend sein, so hätte die Bf. einen exorbitanten und vollkommen unerklärlichen Gewinn erzielt. Sie hätte außerdem für die Arbeiten Subunternehmerpreise bezahlt, die weit unter dem üblichen Preisniveau gelegen wären. Eine Kürzung der Betriebsausgaben sei nicht gerechtfertigt, weil die geltend gemachten Betriebsausgaben den „eingekauften“ Parkettverlegearbeiten entsprochen haben. Dass diese eingekauften Arbeiten zur Gänze und ordnungsgemäß von der Bf. weiter fakturiert und die Erlöse zur Gänze versteuert worden seien, stehe außer Streit.

Die **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** erging mit Datum 18.9.2015. Die Beschwerde wurde damit als unbegründet abgewiesen.

Die Behörde folgte in ihren Argumenten den Ausführungen und Feststellungen der AP und hielt nochmals fest, dass trotz mehrerer Vorhalteverfahren und ausreichend Gelegenheit zur Aufklärung der Dokumentationsmängel betreffend die Fremdleistungen, die Zweifel der Behörde durch die Bf. nicht ausgeräumt worden seien.

Der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG (**Vorlageantrag**) wurde mit Schreiben vom 6.10.2015 gestellt.

Die Vorlage an das BFG erfolgte am 30.8.2017.

Mit **Beschluss vom 23.6.2020** ersuchte das BFG die Bf. um Stellungnahme zu den aufgrund des bisher vorliegenden Sachverhalts feststellbaren Ergebnissen. Die Bf. wurde ersucht stichhaltige Nachweise beizubringen um ihre Argumente zu untermauern.

Die Richterin hielt u.a. fest, dass zu den in Rede stehenden Eingangsrechnungen der beiden Firmen u.a. keine Grundaufzeichnungen, wie z.B. Bautagebücher oder Stundenaufzeichnungen, Regieaufzeichnungen, vorlagen, dass in den Rechnungen die Leistungszeiträume lediglich als Monatsangaben ohne konkrete Angaben zu den tatsächlichen Arbeitstagen, Stunden etc. enthalten waren und dass die fakturierenden Subfirmen nicht über das erforderliche Personal verfügt hatten um die verrechneten Leistungen erbringen zu können. Eine Überprüfung sei aufgrund dieser Unterlagen nicht möglich und wäre die Leistung daher als nicht durch die angegebenen Subunternehmen erbracht zu beurteilen.

Aufgrund der Unterlagen und dem Ergebnis der AP käme man bei Beurteilung des Sachverhalts, in freier Beweiswürdigung, zum Schluss, dass die fakturierten Leistungen nicht durch die auf den Rechnungen angeführten Firmen, die MGmbHCoKG bzw. VBGmbH, hätten erbracht werden können und somit Schein- bzw. Deckungsrechnungen vorlägen. Das Argument der Bf., dass die Zahlungen an die beiden angeführten Firmen mittels Überweisung erfolgt seien und daher betrieblich veranlasste Zahlungen bzw. Aufwendungen vorlägen, reiche als Nachweis für die Anerkennung der fakturierten Leistungen als Betriebsausgabe nicht aus. Die Zweifel an der Leistungserbringung der Firmen wären dadurch nicht ausgeräumt. Dieser Umstand könne nicht durch eine Zahlungsform widerlegt werden.

Hinsichtlich der Auftragserfüllung der Bf. gegenüber ihren Auftraggebern bestehe grundsätzlich kein Zweifel. Die Bf. habe Leistungen verrechnet und seien die Ausgangsrechnungen von den Kunden der Bf. bezahlt worden.

Unstrittig war, dass die Bf. selbst über keine eigenen Arbeitskräfte verfügte, sodass die Leistungen durch andere, fremde Arbeiter erbracht worden sein mussten. Da die beiden Fremdleistungsfirmen nachweislich nicht über dementsprechendes Personal verfügt haben, sei zu schließen, dass nicht gemeldete Arbeiter herangezogen worden waren und vorgetäuschte Fremdleistungen durch Subunternehmer vorlagen.

Die sachliche Richtigkeit der Eingangsrechnungen sei in Zweifel zu ziehen gewesen, d.h. der ordnungsgemäße Nachweis der Betriebsausgaben habe gefehlt. Die AP sei demnach berechtigt gewesen eine Schätzung gem. § 184 BAO durchzuführen. Der Aufwand sei seitens der AP iHv 50% des in der Buchhaltung der Bf. erfassten Aufwandes aus den strittigen Eingangsrechnungen geschätzt worden.

Zur Höhe der Schätzung sei auf die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis hinzuweisen. Die geschätzten 50% des verbuchten Aufwandes als Betriebsausgabe seien Erfahrungswerte und fänden ihre Deckung darin, dass tatsächlich leistende Personen aufgrund fehlender Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben bzw. fehlender arbeitsrechtlicher Bewilligung um rund 50% kostengünstiger bezahlt werden könnten.

Mit **Schreiben der Bf. vom 9.7.2020** wurde zum Beschluss des BFG Stellung genommen.

Die Bf. vermeinte darin u.a., dass der Bf. die Beschäftigung von nicht angemeldetem Personal unterstellt werde. Die Bf. habe sich vergewissert, ob die Fremdfirmen ihren sozialversicherungsrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen seien und verwies als Beweis auf Kopien von Anmeldungen diverser Dienstnehmer. Der Stellungnahme lege man Anmeldungen der beiden Subunternehmen bei.

Es sei der Bf./einem Auftraggeber/ zur Einhaltung von Sorgfaltspflichten nicht zuzumuten, während des Zeitraums der Geschäftsverbindung mit einem Fremdleister, dessen gesamte laufende Lohnverrechnung zu überprüfen. Das Verlangen nach dem Beweis der Anmeldung von Dienstnehmern zeige aber die Bemühungen der Bf. Die Bf. habe auch Firmenbuch- und Gewerberegisterauszüge verlangt, die UID Nummern überprüft und auch die HFU-Liste. Diesbezügliche Kopien seien der Stellungnahme beigelegt.

Die Bf. gab an, dass die Abwicklung der Aufträge branchenüblich erfolgt sei. Montageaufträge sowie Kopien der Werkverträge mit den Firmen lägen bei. Es sei bei diesen Verträgen im Zuge des Abschlusses lediglich übersehen worden das Datum einzutragen.

Die Fremdleister hätten die Arbeiten im Sinne der getroffenen Vereinbarungen erbracht. Diese seien von der Bf. entsprechend honoriert worden und habe die Bf. die entsprechenden Nachweise schon im Prüfungsverfahren beigebracht. Es sei für die Bf. sachverhaltswidrig, dass die an die Fremdleistungsfirmen nachweislich geleisteten Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Zur Schätzung der AP argumentierte die Bf., dass hier nicht die geeignetste Methode vorliege, die dem Einzelfall gerecht werde und um mit der Schätzung den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen. Die Bf. hielt nochmals fest, dass die Schätzung der Betriebsausgaben mit lediglich 50% zu einem Gewinn von ca. 46% des Umsatzes führe und damit jeglichem inneren und äußeren Betriebsvergleich widerspreche. Es wurde dargelegt, dass im Jahr 2013 ca. 83.000 m² Parkettböden verlegt und verrechnet worden seien; davon ca. 50.000 m² von Fremdleistern und 33.000 m² durch Eigenleistung. Der Fremdleistungsaufwand habe ca. 408.000 Euro betragen und habe damit dem üblichen Preis für die genannte Menge an verlegten Parkettböden entsprochen. Bei Kürzung des Fremdleistungsaufwands um 50% ergebe sich ein völlig unrealistischer zu niedriger Aufwand pro m² oder ein Volumen von 25.000 m² Parkett für das die Bf. einen Umsatz erzielt hätte, dem aber kein Aufwand gegenüberstehe. Die Bf. verwies auf die Ausgangsrechnungen des Jahres 2013. Die Bf. hielt fest, dass sie im Jahr 2013 keine Dienstnehmer beschäftigt hatte, da es sich um eine offene Gesellschaft mit 15 Gesellschaftern gehandelt habe, von denen Herr CG selbst mit Auftragsakquirierung und Verwaltung befasst war, die übrigen Gesellschafter aber auf der Baustelle tätig waren. Am Jahresende 2013 bestand die Gesellschaft nur mehr aus vier Gesellschaftern, einige Gesellschafter waren Ende Juli ausgetreten, einige Ende September und einige Ende November.

Aufgrund der zeitlichen Beteiligungen und Tätigkeiten der Gesellschafter errechne sich ein Anteil am nachweislich verlegten Parkettboden von 33.000 m² als Eigenleistung bei 18.760 Arbeitsstunden. Dies ergebe einen durchaus realistischen Wert von 1,76 m² verlegtem Parkett pro Arbeitsstunde (inklusive Nebenleistungen). Bezogen auf den gesamten Fremdleistungsaufwand von Euro 408.000 ergebe dies bei 50.000 m² Parkettfläche durchschnittlich 8,16 Euro pro m², was wiederum den ortsüblichen Preis des Jahres 2013 darstelle. Gehe man davon aus, dass die Fremdleister 1,76 m² in einer Stunde verlegen, so entspreche dieser m²-Satz von 8,16 einer Stundenentlohnung von Euro 14,36. Die Kürzung des Fremdleistungsaufwandes um 50% hätte bei der Bf. zu einem Aufwand von nur 4,08 Euro geführt, was völlig unmöglich sei. Denn um diesen Preis könne man keinen Parkettboden verlegen. Die tatsächlich angefallenen Beträge seien daher schlüssig und nachvollziehbar.

Der dem BFG übermittelten Stellungnahme lagen die nachstehenden Unterlagen in Kopie bei, die großteils auch bereits der AP vorgelegt worden waren.

Kopien betreffend VBGmbH und zwar:

- Firmenbuchauszug 6.6.2013
- Gewerberegisterauszug 4.2.2013
- Reisepasskopie des Geschäftsführers Y
- Bescheid über die UID Nummer 30.6.2009

Kopien betreffend MGmbHCoKG und zwar:

- Gewerberegisterauszug 20.7.2012
- Schreiben Magistrat der Stadt Wien in Gewerbeangelegenheiten vom 18.1. 2012 an MKG und an MGmbHCoKG vom 25.10.2012.
- Bescheid der Stadt Wien an die MKG, dass die Voraussetzungen für die Ausübung des Gewerbes im Standort Wien 14 **straße 149/19 vorliegen und über die Genehmigung der Bestellung des Herrn Z als gewerberechtlicher Geschäftsführer 12.5.2009
- Bescheid über die Erteilung der UID Nummer an MKG vom 22.7.2008
- Kopie des Reisepasses des Geschäftsführers Q
- Geschäftsraummietvertrag vom 9.2.2012 der MKG gültig ab 1.3.2012 – *gasse 45,
- Firmenbuchauszug vom 2.12.2011 und 20.2.2012 – MKG
- Firmenbuchbeschluss vom 22.6.2012 und Auszug vom 25.6.2012 – MGmbHCoKG.

Den beiliegenden Kopien von Werkverträgen mit den beiden Subunternehmern war zu entnehmen, dass es sich um sogenannte „*Rahmenverträge für Montage- und Verlegearbeiten von Produkten aus der Holzindustrie*“ handelte. Auf einen Montageauftrag wurde auf der ersten Seite hingewiesen. Im Vertrag war u.a. angeführt, dass Aufmaßblätter, Stundenscheine, Regiescheine (durch örtliche Bauleitung bestätigt) der Rechnung beizulegen sind; Arbeitsberichte sind zu führen. Die beiden Verträge waren zwar unterschrieben, jedoch war kein Datum enthalten.

Die vorgelegten Kopien von Montageaufträgen betrafen bis auf zwei das Jahr 2012.

Zu den beigebrachten Meldungen von Arbeitern war festzuhalten:

- die vorgelegten Meldungen der VBGmbH betrafen, bis auf eine Meldung aus dem Jahr 2013, nur das Jahr 2012,
- die vorgelegten Meldungen zur MGmbHCoKG betrafen die Jahre 2010, 2011 und 2012.

Am **3. November 2020** fand die durch die Bf. beantragte mündliche Senatsverhandlung vor dem BFG statt. Auf die darüber aufgenommene Niederschrift wird hingewiesen.

Zum Firmensitz der Bf. wurde festgehalten, dass sich dieser heute in Graz befindet. An der früheren Adresse in 1030 Wien ist die Bf. nicht mehr tätig.

In der Niederschrift wurde nach Vortrag des Sachverhaltes und Verweis auf den Beschluss des BFG vom 23.6.2020 und die diesbezügliche Stellungnahme der Bf. vom 9.7.2020 u.a. folgendes festgehalten.

Der Vertreter der Bf. verwies grundsätzlich auf die Ausführungen und Argumente in der Beschwerde und in der letzten Stellungnahme gegenüber dem BFG. Er hielt fest, auch wenn der Ablauf und die Vorgangsweise der Bf. im Jahr 2013 wohl als schlampig zu bezeichnen sei, werde betont, dass die beiden Fremdleistungsfirmen die Leistungen erbracht haben, dass sie über Arbeiter verfügten, im Firmenbuch eingetragen waren und über eine UID-Nummer verfügten. Man könne der Bf., die damals 15 Gesellschafter hatte, nicht unterstellen mit Schwarzarbeitern gearbeitet zu haben. Der Vertreter der Bf. vermeinte, dass ein Unternehmen nicht verpflichtet werden kann, sich sozialversicherungsrechtlich und finanzrechtlich über den Geschäftspartner zu informieren, wenn die Leistungen erbracht worden seien, eine Abrechnung nach Quadratmetern erfolgt sei und keine Beanstandungen vorlägen.

Der Vertreter des Finanzamtes merkte zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten an, dass die durch die Bf. beigebrachten Unterlagen von den Fremdleistungsfirmen stammten und keine Nachprüfung durch die Bf. erfolgt sei. Es seien keine Abfragen durch die Bf. selbst durchgeführt worden. Es sei nicht geprüft worden, ob die Arbeiter zu den beiden Fremdleistern gehörten oder nicht. Die Kontaktnahme mit den Unternehmen sei ohne Überprüfung der für diese auftretenden Personen erfolgt.

Herr CG gab auf die Frage der Vorsitzenden, ob seine Aussage gegenüber der AP über die Kontaktnahme zu den Unternehmen in Kaffeehäusern und an Baustellen richtig sei, als Antwort „Ja“. Auf die Frage, ob er selbst auf den Baustellen gewesen sei und was er dort gemacht habe, antwortete er, dass er dort gewesen sei und die Qualität der Arbeit der Subunternehmen kontrolliert habe. Kontakte zu weiteren vertretungsbefugten Personen der beiden Firmen hätten daraus „nicht unbedingt“ resultiert. Er habe die Arbeiter niemals gefragt welchen Firmen sie zugehörig seien.

Der Vertreter der Bf. argumentierte, dass die Aufträge über zu verlegende Quadratmeter lauteten, die Auftragsvergabe über Quadratmeter erfolgte und bei ordnungsgemäßer Erledigung der Arbeiten sowohl die Auftragnehmer bezahlt worden seien, als auch die Auftraggeber an die Bf. bezahlten.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies im Zusammenhang mit der Schätzung der Betriebsausgaben iHv 50% der Fremdleistungen auf die diesbezügliche Judikatur des VwGH.

Die Abgabenbehörde beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Der Vertreter der Bf. verwies auf die in der Beschwerde angeführten Anträge.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Im gegenständlichen Fall war strittig, ob die seitens der Bf. im Jahr 2013 als Aufwand verbuchten Fremdleistungen für Parkettverlegearbeiten aus Rechnungen von zwei Subunternehmen abzugsfähige Betriebsausgaben darstellten, oder ob es sich bei den verbuchten Rechnungen um Schein- bzw. Deckungsrechnungen handelte, und die Anerkennung als Betriebsausgaben zu versagen war.

Des Weiteren war die durchgeführte Schätzung der Betriebsausgaben iHv 50% der nicht anerkannten Rechnungsbeträge strittig.

Gemäß [§ 4 Abs 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Betriebsausgaben sind im Allgemeinen durch schriftliche Belege nachzuweisen, die der Behörde auf Verlangen zur Einsicht vorzulegen sind.

Über Verlangen der Abgabenbehörde müssen Betriebsausgaben nachgewiesen oder, falls dies nicht zumutbar ist, glaubhaft gemacht werden (vgl. [§ 138 BAO](#)). Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände voraus. Der VwGH führt in seiner Rechtsprechung aus, dass ein Unternehmer, der sich bei der Durchführung von ihm erteilten Aufträgen eines Subunternehmers bedient, auch über Unterlagen verfügt, die den Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Subunternehmer dokumentieren können. Bei gänzlichem Fehlen derartiger Unterlagen ist die Schlussfolgerung zulässig, dass ein derartiger Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat.

Nach [§ 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. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Wahrscheinlichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die alle anderen Möglichkeiten zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Dem BFG lagen zur Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts der Bericht der AP vom 15.12.2014, die Beschwerde vom 7.1.2015, die Stellungnahme der AP zur Beschwerde vom 9.7.2015, die Gegenäußerung der Bf. vom 17.8. 2015, die BVE vom 18.9.2015, der Vorlageantrag vom 6.10.2015, der Arbeitsbogen der AP samt den Prüfungsberichten zu den genannten Subunternehmen, die Stellungnahme der Bf. vom 9.7.2020 samt Beilagen zum Beschluss des BFG vom 23.6.2020 sowie die Niederschrift zur mündlichen Senatsverhandlung, vor (siehe dazu jeweils auch in den Entscheidungsgründen).

Folgender **Sachverhalt** wurde der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Bei der Bf. handelt es sich um ein ursprünglich als OG gegründetes und seit 2019 als GmbH geführtes Unternehmen. Die Gründung erfolgte im Jahr 2009. Der Tätigkeitsbereich umfasst(e) insbesondere das Verlegen von Parkettböden.

Im verfahrensgegenständlichen Jahr 2013 waren bis zu 15 Gesellschafter an der OG beteiligt. Die Gesellschafter erbrachten selbst Leistungen im Tätigkeitsbereich der Bf. Der heute als Gesellschafter-Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragene Herr CG war im Jahr 2013 mit 12,26% an der OG beteiligt und Hauptgesellschafter. Herr CG war mit Auftragsakquirierung und Verwaltung befasst. Die Bf. hatte keine eigenen Arbeitskräfte angestellt. Für die Erfüllung der Aufträge der Kunden waren im Jahr 2013 Fremdleistungen zugekauft worden.

Wie die Außenprüfung (AP) für das Jahr 2013 feststellte, waren bei der Ermittlung des Überschusses Fremdleistungsaufwendungen als Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden. Diesen Aufwendungen lagen Rechnungen von insbesondere zwei Subfirmen, nämlich der MGmbHCoKG sowie der VBGmbH, zugrunde. Es handelte sich um die Beträge: VBGmbH – Euro 260.405,00, MGmbHCoKG – Euro 131.902,42.

Aufgrund der Ermittlungsergebnisse der AP zu den Subfirmen wurden die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt und im Schätzungswege ein Aufwand iHv 50% der Rechnungsbeträge bei Ermittlung des Betriebsergebnisses in Abzug gebracht.

Zur Höhe der Schätzung wurde der Bf. durch das BFG mitgeteilt, dass sich dieser Wert aufgrund Berücksichtigung der nicht erfolgten Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben durch die Subunternehmer ergebe. Die tatsächlich leistenden, aber nicht gemeldeten, Arbeiter könnten so kostengünstig beschäftigt werden. Die Höhe der Kürzung entspreche der Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis.

Feststellungen zu den Subfirmen MGmbHCoKG sowie VBGmbH:

Die der Entscheidung zugrunde gelegten Tatsachen ergaben sich aus den Ermittlungsergebnissen der AP, beruhten u.a. auf den durch die Bf. beigebrachten Unterlagen sowie auf den der AP vorliegenden Berichten über zeitnah durchgeführte Außenprüfungen bei den Firmen VBGmbH und auch bei der MGmbHCoKG.

Diese Ermittlungsergebnisse wurden der Bf., während der AP als auch im nunmehrigen Rechtsmittelverfahren nochmals durch das BFG, samt den Ermittlungen des BFG, zur Kenntnis gebracht und die Möglichkeit zur Stellungnahme geboten (Beschluss vom 23.6.2020).

Die Bf. argumentierte u.a., dass die Arbeiten im Jahr 2013 jedenfalls durch die beiden Subfirmen erbracht worden wären, keine Schwarzarbeiter eingesetzt worden wären und daher die Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Die Bf. bezog sich dazu auf jene ihr durch die Subfirmen übergebene Unterlagen. Unterlagen, die einen Leistungsaustausch der Bf. mit den Subfirmen hätten nachweisen können, wurden nicht beigebracht. Es wurden nämlich weder Bautagebücher, noch Stundenaufzeichnungen oder Regieaufzeichnungen oder sonst in der Baubranche verwendete Aufzeichnungen zur Dokumentation der durchgeführten Arbeiten

vorgelegt.

Zu den Argumenten der Behörde und des BFG, die gegen die Leistungserbringung der Subfirmen im Jahr 2013 sprachen, nahm die Bf. keine Stellung.

Bei diesen Argumenten, den Feststellungen und Ermittlungsergebnissen, handelte es sich u.a. um folgende Sachverhalte.

Dem Bericht über die AP bei der MGmbHCoKG war zu entnehmen, dass diese an der Firmenadresse bereits seit Mitte 2012 nicht mehr existierte. Es lagen der Behörde keine Buchhaltungsunterlagen vor, jedoch wurde aufgrund des vorliegenden Kontrollmaterials festgestellt, dass die Firma mit unzähligen, verschiedenen Rechnungslayouts gearbeitet hatte. Die UID-Nummer war bereits mit 28.3.2013 begrenzt worden. Die Firma befand sich seit 29.8.2013 im Konkurs; die Löschung erfolgte im Oktober 2014.

Die der AP und dem BFG durch die Bf. vorgelegten Unterlagen (siehe dazu die Auflistung in den Entscheidungsgründen) betrafen die Jahre 2008 bis 2012 und waren daher nicht als Nachweis für den Bestand der Firma im Jahr 2013 geeignet. Die durch die Bf. vorgelegten Kopien von Sozialversicherungsmeldungen von Arbeitern lauteten zum Teil auf MGmbHCoKG und zum Teil auf MKG; sie betrafen die Jahre 2010, 2011 und 2012. Anmeldungen für 2013 wurden nicht vorgelegt.

Das BFG stellte fest, dass die in den Rechnungen der MGmbHCoKG an die Bf. ausgewiesenen Leistungszeiträume hauptsächlich die Monate Jänner bis März 2013, in geringem Umfang April und Mai 2013 betrafen.

Laut den dem BFG vorliegenden Ergebnissen von Abfragen bei der Sozialversicherung, das Jahr 2013 betreffend, war bis Mai 2013 nur 1 Arbeiter ununterbrochen gemeldet. Im April und Mai waren zeitweilig 4 – 7 Arbeiter und im Mai zusätzlich 6 Arbeiter gemeldet.

Daraus war zu schließen, dass die MGmbHCoKG im Jahr 2013 nicht über eine, für die Erbringung der verrechneten Leistungen erforderliche Anzahl von angemeldeten Arbeitern verfügte.

Bei der ebenfalls zeitnah durchgeführten AP zur VBGmbH war festgestellt worden, dass diese weder an der früheren, noch an der in den Rechnungen an die Bf. angeführten Adresse eine Geschäftstätigkeit ausgeübt hatte. Bei den behördlichen Besichtigungen an den Rechnungsadressen (im Jahr 2013) wurde ein leeres, nicht genutztes Gassenlokal vorgefunden. Der bis Juni 2013 alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer der VBGmbH, X, gab gegenüber der AP an, dass er die Firma nur gegründet hatte um eine arbeitsmarktbehördliche Bewilligung in Österreich zu bekommen. Er hätte keine Arbeitnehmer gemeldet und keine Leistungen erbracht. Es wurde festgestellt, dass die VBGmbH benutzt wurde um Rechnungen zur Deckung von Personalkosten sogenannter „Kunden“ zu erstellen. Die erfolgten Barabhebungen im Anschluss an die Überweisungen der „Kunden“ ließen auf sogenannte „Kick Back – Zahlungen“ schließen. Die Firma stand bis 2013 laufend mit Firmen in Geschäftsverbindung, die nach

jeweils erfolgten Außenprüfungen durch die Abgabenbehörde als nicht leistende Scheinfirmen eingestuft worden waren.

Durch das BFG wurde festgestellt, dass der in den Rechnungen der VBGmbH angeführte Leistungszeitraum hauptsächlich die Monate Juni – September 2013, zum Teil auch Oktober bis November 2013 betraf.

Laut den dem BFG vorliegenden Ergebnissen der Abfrage bei der Sozialversicherung hatte die VBGmbH im Juni und Juli 2013 nur 1 Arbeiter das ganze Monat gemeldet. Ab Mitte Juli bis Mitte Oktober waren 2 weitere Arbeiter und Anfang Oktober bis Mitte November waren weitere 3 Arbeiter gemeldet. Für den halben Dezember war nur 1 Arbeiter gemeldet. Eine Leistungserbringung der VBGmbH an die Bf. im verrechneten Umfang wurde daher durch das BFG aufgrund des fehlenden Personals weder als erwiesen noch als möglich beurteilt.

Obwohl es sich um zwei vermeintlich unabhängige Firmen handeln sollte, war auffällig, dass die wenigen Meldungen bei der Sozialversicherung für beide Firmen von ein und derselben Person übermittelt worden waren.

Die Bf. legte zum Nachweis der Geschäftsverbindung Kopien von je einem allgemein gehaltenen Werkvertrag mit dem jeweiligen Subunternehmen vor. Auf der ersten Seite befand sich nur ein Hinweis „siehe Montageauftrag“. Die beiden Verträge trugen zwar jeweils einen Firmenstempel und Unterschriften, es war jedoch kein Datum zum Vertragsabschluss angeführt. Es war somit nicht erkennbar, ab wann oder für welchen Zeitraum diese Verträge Gültigkeit hatten. In den nicht auf eine bestimmte Baustelle bezogenen Verträgen waren allgemeine Vertragsbedingungen enthalten. U.a. war angeführt, dass Aufmaßblätter, Stundenscheine, Regiescheine (durch örtliche Bauleitung bestätigt) der Rechnung beizulegen und Arbeitsberichte zu führen sind. Die Bf. legte, trotz Aufforderung, im gesamten Verfahren keine derartigen Unterlagen vor, weder der AP, noch im Rechtsmittelverfahren. Diesbezügliche Detailangaben war auch in den Eingangsrechnungen der Subfirmen nicht enthalten. Die in den Rechnungen angegebenen Leistungszeiträume lauteten entweder nur auf einen jeweiligen Monat oder auf einen über mehrere Monate dauernden Zeitraum (z.B. Juli – November oder Juni/Juli/August).

Die Bf. brachte zum Vorwurf der fehlenden Dokumentation vor, dass die Führung von Bautagebüchern nicht üblich und auch nicht erforderlich sei. Es sei ausreichend, dass eine Auftragsvergabe und Auftragsannahme, sowie die Auftragserfüllung durch die Subfirmen erfolgt seien. Es habe sich um die Vergabe von Arbeiten nach zu verlegenden Quadratmetern Parkett gehandelt. Die Leistungen seien auch an die Kunden der Bf. weiterverrechnet worden.

Zur Kontaktnahme und Kommunikation mit den beiden Subfirmen gab der damalige Hauptgesellschafter und nunmehrigen Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl gegenüber der AP, als auch in der Verhandlung vor dem BFG an, dass die Kontakte zu den Subfirmen in Kaffeehäusern und auf Baustellen geschlossen worden waren.

Im gesamten Verfahren wurden keine Unterlagen, wie z.B. Schriftverkehr, Notizen, Pläne, Leistungsverzeichnisse etc. zu den jeweiligen Baustellen beigebracht. Der Gesellschafter gab auch in der Senatsverhandlung an, dass er nicht überprüft oder hinterfragt hatte, ob die für die Firmen auftretenden Personen tatsächlich deren Vertreter oder vertretungsbefugt waren bzw. ob die vor Ort befindlichen Arbeiter tatsächlich für die jeweilige Subfirma tätig waren. Er gab an, die Baustellen besucht zu haben und die Qualität der Arbeit überprüft zu haben.

Die Bf. argumentierte gegen den Vorwurf, dass sie die erforderlichen Pflichten eines ordentlichen Kaufmannes missachtet hätte, damit, dass sie nicht über die gleichen Informationen wie die Behörde oder Krankenkasse verfüge. Die Bf. verwies auf die ihr von den Subfirmen auf Verlangen vorgelegten Unterlagen und damit auf das Bemühen der Bf. sich zu vergewissern, dass es sich um reguläre Unternehmen gehandelt habe.

Wenn sich die Bf. im Verfahren lediglich auf kopierte und größtenteils nicht aktuelle Unterlagen der Subfirmen bezog, so war dazu festzuhalten, dass die Bf. die bestehenden Möglichkeiten ungenutzt ließ und keine eigenen Anfragen bei z.B. der Sozialversicherung, der Abgabenbehörde oder dem Firmenbuch durchgeführt hatte. Das argumentierte Bemühen der Bf., das sich lediglich auf vorliegende Kopien nicht mehr aktueller Unterlagen stützte, stellte für das BFG keinen Nachweis über die Existenz der Subfirmen dar. Aber auch im Sinne einer Glaubhaftmachung eines tatsächlichen Leistungsaustausches mit diesen Firmen gingen diese Argumente der Bf. ins Leere.

Auch das Vorbringen der Bf., dass die Bezahlung der Eingangsrechnungen durch Überweisungen auf Konten der Subfirmen erfolgte, konnte die Zweifel der Behörde und des BFG an der Leistungserbringung der Subfirmen nicht ausräumen. Die gewählte Zahlungsform konnte weder die fehlenden Nachweise zur Existenz der Firmen ersetzen, noch als Nachweis der behaupteten Leistungserbringung dienen.

Nach Auffassung des BFG ist es einem Auftraggeber und ordentlichen Kaufmann gerade in der Baubranche, die als besonders betrugsanfällig bekannt ist, auch im eigenen Interesse zumutbar, sich anlässlich des Eingehens einer Geschäftsverbindung, der Auftragsvergabe und der Auftragsdurchführung, von der Seriosität und Redlichkeit der Geschäftspartner, der Subunternehmer, selbst zu überzeugen.

Mit den durch die Bf. beigebrachten Kopien von Unterlagen, wie Firmenbuchauszügen, Gewerbeberechtigungen und Sozialversicherungsmeldungen, hätte vielleicht ein Anschein des Bestehens der Subfirmen erweckt werden können. Da es sich jedoch zudem um nicht aktuelle Unterlagen handelte, sie betrafen nahezu ausschließlich Jahre vor 2013, waren sie als Nachweis dafür, dass die Firmen tatsächlich existent waren und Leistungen im Jahr 2013 erbracht hatten bzw. solche hätten erbringen können, nicht geeignet.

Aufgrund der allgemein bekannten und üblichen Pflichten eines ordentlichen Kaufmannes im Geschäftsleben, deren Nichterfüllung durch die Bf. und aufgrund der zu den beiden Subfirmen oben im Detail angeführten Feststellungen, kam das BFG in freier Beweiswürdigung zum

Schluss, dass es sich bei diesen Firmen um jedenfalls im Jahr 2013 nicht existente, sogenannte „Scheinfirmen“ handelte.

Im Wesentlichen stellte das BFG zu den beiden Firmen fest, dass diese keine Geschäftstätigkeit an den bekannten Firmenadressen ausübten, d.h. dass im Jahr 2013 keine Geschäftsräume existierten (MGmbHCoKG) bzw. dass leere, nicht genutzte Räumlichkeiten (VBGmbH) vorgefunden worden waren. Der Behörde lagen die verschiedensten Rechnungslayouts vor. Zur VBGmbH hatte deren Geschäftsführer selbst angegeben, dass keine Leistungen erbracht worden waren oder Arbeiter gemeldet waren. Die AP hatte zur VBGmbH festgestellt, dass es zu erfolgten Überweisungen zeitnah zu Barabhebungen gekommen war und daher von „Kick-Back-Zahlungen“ auszugehen war. Die VBGmbH war zur Ausstellung von sogenannten Deckungsrechnungen genutzt worden. Der Gesellschafter der Bf. hatte angegeben, dass ihm zum Teil nur Vornamen der Kontaktpersonen bekannt waren und dass er nicht hinterfragt hatte, ob es sich bei den als Vertreter agierenden Personen tatsächlich um vertretungsbefugte Personen der Fremdleister handelte.

Aufgrund all dieser Feststellungen kam das BFG zum Schluss, dass die von den beiden angegebenen Subfirmen verrechneten Leistungen als Scheingeschäfte zu qualifizieren waren. Mangels Dokumentation und Nachweis eines Leistungsaustausches zwischen den genannten Firmen und der Bf. stellten die vorgelegten Rechnungen Scheinrechnungen bzw. sogenannte Deckungsrechnungen dar, denen vorgetäuschte Fremdleistungen der angeführten Subfirmen zugrunde lagen.

Es war davon auszugehen, dass nicht näher genannte Personen, möglicherweise unter Nutzung der Namen der Subfirmen Arbeiter zur Verfügung gestellt hatten. Die Bf. hatte, nach eigenen Angaben des Gesellschafters, nicht hinterfragt, um wen es sich bei den auftretenden Personen handelte und für wen die auf den Baustellen tätigen Arbeiter gearbeitet hatten. Auch dieser Umstand wies darauf hin, dass die Leistungen von nicht gemeldeten fremden Arbeitskräften, somit von Schwarzarbeitern, erbracht worden waren.

Die Tatsache, dass fremde Arbeiter Leistungen im Umfang der später durch die Bf. an ihre Kunden verrechneten Verlegearbeiten erbracht hatten, auch wenn die an die Bf. gerichteten Rechnungen, der nicht existenten Subfirmen, etwaige marktübliche Preise enthielten, war für die Anerkennung der bisher geltend gemachten Betriebsausgaben auf Basis dieser Rechnungen nicht geeignet.

Eine steuerliche Berücksichtigung der als Betriebsausgaben verbuchten Rechnungsbeträge kam daher im Prüfungszeitraum, dem Jahr 2013, nicht in Betracht.

Die Fremdleistungen iHv insgesamt Euro 392.307,42 waren daher bei Ermittlung des Betriebsergebnisses nicht in Abzug zu bringen.

Zur Schätzung der Betriebsausgaben

Gemäß [§ 184 BAO](#) hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen; d.h. jene Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Eine gewisse Ungenauigkeit ist jeder Schätzung immanent.

Die Behörde ist u.a. zur Schätzung verpflichtet, wenn eine Betriebsausgabe dem Grunde nach feststeht, aber ihre Höhe nicht erwiesen ist. Der Steuerpflichtige ist auch bei der Schätzung zur Mitwirkung verpflichtet; das Parteiengehör ist im Schätzungsverfahren zu wahren.

Für das BFG stand dem Grunde nach fest, dass die Bf. Leistungen an ihre Kunden erbracht hatte. Die seitens der Bf. mit den Ausgangsrechnungen im Jahr 2013 verrechneten Leistungen waren durch ihre Kunden bezahlt worden.

Zur Leistungserbringung bediente sich die Bf. offenbar der beiden oben genannten Subfirmen. Da es sich bei den Subfirmen, wie für das BFG aufgrund der dargelegten Ermittlungsergebnisse feststand, um nicht existente „Scheinfirmen“ handelte, war der Leistungsaustausch als nicht erwiesen zu beurteilen und waren daher die vorliegenden Eingangsrechnungen nicht anzuerkennen.

Es war jedoch davon auszugehen, dass der Bf. im Zusammenhang mit den an die Kunden verrechneten Leistungen Aufwendungen entstanden waren.

Diesem Umstand wurde schon seitens der Behörde insofern Rechnung getragen, als Betriebsausgaben iHv 50% der bisher geltend gemachten Aufwendungen im Schätzungswege bei Ermittlung des Betriebsergebnisses des Jahres 2013 berücksichtigt wurden.

Die Beschwerde der Bf. richtete sich gegen die Schätzung mit der Begründung, dass „hier nicht die geeignetste Methode vorliege, die dem Einzelfall gerecht werde ...“.

Die Bf. argumentierte u.a., dass die bisher gebuchten Aufwendungen den für solche Leistungen auf dem Markt real zu bezahlenden Preisen entsprochen hätten. Die Bf. stellte dazu eine Kalkulation an und vermeinte, dass man bei einer Kürzung des Aufwandes um 50% zu einem Preis käme, für den man auf dem Markt kein Parkett verlegen könnte. Anders betrachtet, würde bei Kürzung des Aufwandes um 50% ein verrechneter Erlös für verlegtes Parkett vorliegen, dem kein Aufwand gegenüberstünde. Zudem würde sich durch den geminderten Aufwand ein Gewinn ergeben, der jedem inneren und äußeren Betriebsvergleich widerspreche.

Dieses Vorbringen der Bf. konnte nichts daran ändern, dass es sich im vorliegenden Fall um keine auf realen Grundlagen basierenden Fremdleistungen, sondern um vorgetäuschte Fremdleistungen durch fragwürdige Subunternehmen handelte.

Nach Beurteilung des BFG war der Kalkulation als Nachweis für die Richtigkeit der in den beigebrachten Rechnungen angeführten Beträge und daraus folgend der Richtigkeit des Betriebsausgabenabzuges der Bf. kein Erfolg beschieden.

Die Bf. übersah, dass die der Kalkulation zugrunde gelegten Beträge auf Rechnungen von nicht existenten Subfirmen und somit auf vorgetäuschten Scheingeschäften beruhten. Eine Überprüfung war zudem mangels Dokumentation über die geleisteten Stunden, die Anzahl der Arbeiter, die Regiearbeiten, nicht möglich. Die genannten Subunternehmen waren keine tätigen, existenten Unternehmen um mit ordnungsgemäß gemeldeten Arbeitnehmern die Parkettverlegearbeiten zu erbringen. Die Rechnungen waren somit als Schein- bzw. Deckungsrechnungen zu beurteilen.

Wie es in solchen Fällen, die in der Baubranche immer wieder vorkommen, üblich ist, d.h. wenn unseriöse Betrugsfirmen tätig werden, werden die letztlich verrechneten Arbeiten von Personen, Arbeitern, erbracht, die in keinem ordnungsgemäßen Arbeitsverhältnis zu den auftretenden Subfirmen stehen. Das bedeutet, dass die Arbeiten durch Beschäftigung von nicht bekannten Schwarzarbeitern erbracht werden.

Davon war, wie oben ausgeführt, auch im Fall der Bf. auszugehen. Die beiden genannten Subfirmen waren keine existenten Unternehmen. Es lagen für den maßgeblichen Zeitraum nur wenige Meldungen über reguläre Arbeitskräfte vor. Eine Erbringung der verrechneten Leistungen wäre auch aus diesem Grund nicht möglich gewesen. Es wurden keine auf etwaige Löhne entfallende Lohnsteuer, keine entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag abgeführt.

Einem Arbeitgeber in Österreich, der Lohnsteuer und Lohnnebenkosten zu tragen hat, entstehen im Vergleich dazu zu den ausbezahlten Nettolöhnen nochmals so hohe Kosten aus den gesamten weiteren Lohnaufwendungen.

Das Bundesfinanzgericht kam aufgrund des festgestellten Sachverhalts, der die insbesondere im Bau- und Baunebengewerbe gängige Praxis widerspiegelt, zum Schluss, dass als Kosten für die genannten Subunternehmen nur die an die Arbeiter tatsächlich bezahlten Beträge, nämlich die Schwarzlöhne iS eines Nettolohns, anfielen. Die für die Fremdleistungen an die Bf. verrechneten Beträge der vermeintlichen Subfirmen entsprachen somit keinesfalls der Realität.

Die Behörde war zu Recht davon ausgegangen, dass etwaig an die leistenden Arbeiter ausbezahlte Löhne (Nettolöhne) nur etwa die Hälfte jener Aufwendungen betrugen, die bei regulären Arbeitsverhältnissen für den Arbeitgeber insgesamt aus Lohn- und Lohnnebenkosten anfallen.

Der bei Schätzung der Betriebsausgaben in Ansatz gebrachte Prozentsatz von 50% der bisher als Fremdleistungen gebuchten Beträge beruhte auf diesen der Praxis entsprechenden Grundlagen.

Demzufolge kam das BFG zum Schluss, dass der Schätzung der Behörde sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu folgen war. Das Bundesfinanzgericht folgte damit der Judikatur des VwGH (vgl. VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115; 15.5.2019, Ra 2018/13/0006) und einer auf Erfahrungswerten gestützten jahrelangen Entscheidungspraxis.

Die Beschwerde war daher abzuweisen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine derartige Rechtsfrage lag nicht vor.

Wien, am 20. November 2020