

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Jänner 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 18. Dezember 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 und 2010 und hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 bis 2012 sowie betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010, Körperschaftsteuer 2009 bis 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

Die Beschwerde betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 und betreffend Körperschaftsteuer 2011 bis 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2010 wird teilweise Folge gegeben. Dieser Bescheid wird abgeändert, die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an welcher im Streitzeitraum A zu 49% und B zu 51% beteiligt waren. Ersterer fungierte im Streitzeitraum auch als Geschäftsführer, C war Prokurist.

Zu Beginn einer die Jahre 2009 bis 2012 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung erstattete die Beschwerdeführerin eine Selbstanzeige mit der Begründung, im Jahr 2009 seien Vorsteuern in Höhe von 9.535,80 € zu Unrecht geltend gemacht worden.

Außerdem traf der Prüfer folgende Feststellungen:

Tz 2

Fa. Sub1:

Laut Aussage des Prokuristen sei der Erstkontakt mit dieser Firma im Rahmen einer Reparaturarbeit hergestellt worden. Mit der Rechnung vom 10.08.2011 seien die HFU-Liste, ein Firmenbuchauszug, eine Erweiterung der Gewerberechtigung, die Anmeldung von 5 Dienstnehmern und der Bescheid über die Vergabe der UID-Nummer vorgelegt worden. Der Firmenbuchauszug und die Kopie des Bescheides über die Vergabe der UID-Nummer würden aus der Zeit stammen, bevor die beiden Firmen in Geschäftsverbindung getreten seien. Die laut Anmeldung angeführten Dienstnehmer seien nicht bei der Sub1 angemeldet gewesen.

Auf der vorgelegten Ausweiskopie scheine nicht das Bild des Geschäftsführers der Fa. Sub1 auf. Es handle sich um eine Ausweiskopie. Im Zuge der Niederschrift am 3.3.2014 sei der tatsächliche Geschäftsführer dieser Firma nicht erkannt worden. Die in Rechnung gestellten Beträge seien bar bezahlt worden.

Der tatsächliche Geschäftsführer dieser Firma habe im Rahmen einer Zeugenaussage angegeben, dass seine Firma vor allem Fassadenarbeiten durchführe und nur zwei Dienstnehmer angestellt habe. Die ausgestellten Rechnungen würden sich von den Originalrechnungen seiner Firma wesentlich unterscheiden und seien nicht von ihm und seiner Firma erstellt worden.

Diese Firma sei nachweislich malversiv verwendet worden. Es gebe eine real existierende Firma, die sich mit Massenmeldungen konfrontiert sehe, der Firmenmantel sei für Scheinmeldungen bei der GK verwendet worden.

Von den in Rechnung gestellten Beträgen seien 62.990,00 € (2011) und 10.875,00 € (2012), d.s. 50%, als Aufwand anerkannt worden.

Fa. Sub 2

Der Prokurist habe ausgesagt, den Firmensitz dieser Firma aufgesucht zu haben. Das Büro sei damals gerade saniert worden. Mit der Rechnung vom 20.12.2010 und vom 2.3.2012 seien die HFU-Liste, der Bescheid über die Ausübung des Gewerbes, UID-Nummer und Pass vorgelegt worden. Der beigelegte Pass sei auf P ausgestellt worden. Dieser sei aber nicht der Geschäftsführer der Fa. Sub 2 gewesen. Auf der Rechnung vom 10.12.2010 sei ST als Geschäftsführer angeführt, er sei diese Funktion aber erst ab 10.02.2011 innegehabt. Auch die Unterschrift am Zahlungsbeleg zur Rechnung vom 10.12.2010 stimme nicht mit der des vermeintlichen Geschäftsführers überein. Anhand des zur Rechnung vom 2.3.2012 vorgelegten Ausweises hätte dies leicht überprüft werden können. Der vorgelegte Bescheid über die Vergabe der UID-Nummer stamme aus der Zeit bevor die beiden Firmen in Geschäftsbeziehung getreten seien.

Nach umfangreichen Erhebungen der Finanzverwaltung habe sich herausgestellt, dass diese Firma als typischer Durchleiter zu betrachten sei. Die von der Masseverwalterin zur Verfügung gestellten Kontoauszüge würden zeigen, dass beträchtliche „Kick-back-Zahlungen“ durchgeschleust worden seien und die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von Arbeitern dieser Firma erbracht worden seien. Ab Februar 2011 sei von keinem operativ tätigen Unternehmen mehr auszugehen.

Durch direkten, regelmäßigen Kontakt zu den leitenden Organen der leistenden Firmen an der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse hätten die Unregelmäßigkeiten rechtzeitig erkannt werden können. Die persönliche und zeitgemäße Beschaffung von Unterlagen, die bargeldlose Bezahlung und Aufzeichnungen, die zur Transparenz der Geschäftsfälle herangezogen werden könnten, seien übliche Standards.

Die Rechnungen seien als Deckungsrechnungen qualifiziert worden. Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass die Leistung durch „Schwarzarbeitskräfte“ erbracht worden sei, weshalb nach gängiger Verwaltungspraxis 50% des geltend gemachten Aufwands als fiktiver Aufwand für die „Schwarzarbeitskräfte“ anerkannt werde.

Tz 3 Sicherheitszuschlag

Auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters seien jeweils zum 31.12.2009 und 31.12.2010 zahlreiche Umbuchungen gegen Kundenforderungen und Lieferantenverbindlichkeiten vorgenommen worden. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 28.03.2013 sei beim Astimmen der Kunden und Lieferanten offene Kunden und Lieferanten auf Verrechnungskonto ausgebucht worden. Ein Nachweis darüber, wann die tatsächliche Bezahlung der Beträge erfolgt sei, habe nicht erbracht werden können. Diese Vorgangsweise finde im § 131 Abs. 1 BAO keine Deckung. Es sei daher eine Zuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages von 10.000,00 € für die Jahre 2009 und 2010 vorgenommen worden.

Tz 4 Verdeckte Gewinnausschüttung

Sowohl die nicht anerkannten Aufwendungen der Jahre 2010 bis 2012 als auch der Sicherheitszuschlag brutto der Jahre 2009 und 2010 würden eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Sie sei auf die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Anteile wie folgt aufzuteilen:

	A (49%)	B (51%)
2009	5.880,00 €	6.120,00 €
2010	9.187,50 €	9.562,50 €
2011	30.865,10 €	32.124,90 e
2012	12.279,40 €	12.780,60 €

Die Kapitalertragsteuer sei den einzelnen Gesellschaftern direkt vorzuschreiben.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren datiert mit 14. Dezember 2014 geänderte Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide sowie an die Gesellschafter adressierte Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2012.

Datiert mit 09. November 2017 erließ die Abgabenbehörde Bescheide, in welchem die Beschwerdeführerin zur Haftung für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2009 bis 2012 herangezogen wurde. Die dagegen erhobene Beschwerde wird mit einem gesonderten Erkenntnis einer Erledigung zugeführt.

In der **Beschwerde** gegen die die Wiederaufnahme der Verfahren verfügenden Bescheide und gegen die Sachbescheide sowie gegen die an die Gesellschafter adressierten Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 führte der nunmehrige steuerliche Vertreter aus:

Ad Sub1

Die Behörde unternehme den unzulässigen Versuch, sich für den Steuerausfall auf Seiten dieser Gesellschaft bei der Beschwerdeführerin schadlos zu halten.

Es sei völlig lebensfremd, dass diese Gesellschaft für unlautere Zwecke ohne Wissen, Wollen und Zutun des Geschäftsführers verwendet worden sei. Die naheliegende Variante, dass es sich bei der Aussage, die Gesellschaft sei massiv missbraucht worden, um eine Schutzbehauptung des Geschäftsführers handle, sei nicht in Betracht gezogen worden. Diese Gesellschaft sei mit dieser Argumentation alleinige Nutznießerin, weil sie Erlöse lukriere, die sie nicht erkläre.

Der Prüfer negiere die Tatsache, dass der Fiskus dieser Gesellschaft eine UID-Nummer erteilt und ohne jedwede Überprüfung aufrechterhalten habe. Der Einzelne müsse nach der Rechtsprechung des EuGH darauf vertrauen können, dass der Geschäftspartner, dem eine UID-Nummer erteilt worden sei, steuerlich „sauber“ sei. Dies gelte nur dann nicht, wenn der Geschäftspartner in den Steuerschwindel eingebunden gewesen sei oder zumindest davon gewusst habe. Richtigerweise hätte die Behörde bei Zutreffen der Argumente dieser Gesellschaft eine UID-Nummer erst gar nicht vergeben oder wegen Unzuverlässigkeit aberkennen müssen. Aufgrund des Steuergeheimnisses sei die UID-Nummer die einzige Möglichkeit in Erfahrung zu bringen, ob der Geschäftspartner steuerlich „sauber“ sei.

Wenn die Beschwerdeführerin keine Möglichkeit gehabt habe, die steuerliche Zuverlässigkeit der beiden Geschäftspartner zu überprüfen, dürften derartige Malversationen nicht auf ihrem Rücken ausgetragen werden. Gingen mit den behaupteten Malversationen kick-back-Zahlungen einher, so müssten solche auch im Einflussbereich der Beschwerdeführerin erfolgt sein. Derartiges werde aber nicht einmal behauptet.

Es bleibe offen, wie die Beschwerdeführerin wissen hätte können, was sich hinter der Fassade der Sub1 abspiele, wer ihr zuzurechnen und ob sie steuerehrlich oder in den behaupteten Schwindel eingebunden gewesen sei.

Auch der Prüfer behaupte nicht, dass die abgerechneten Leistungen nur auf dem Papier bestanden hätten, sondern er gehe davon aus, dass sie erbracht worden seien. Damit habe die Beschwerdeführerin noch weniger Grund gehabt, an der Sub1 zu zweifeln.

Ad Sub 2

Die Annahme, es handle sich bei den beiden Rechnungen der Sub 2 um Deckungsrechnungen, sei eine reine Spekulation ohne schlüssigen Beweis. Signifikant dafür sei die Behauptung, dass durch diese Gesellschaft „beträchtliche sog. Kick-back-Zahlungen durchgeschleust“ worden seien. Die Beschwerdeführerin könne die Richtigkeit dieser Angabe wegen des Steuergeheimnisses aus Eigenem nicht überprüfen. Es hätte bei Zutreffen dieser Behauptung auch Rückflüsse an die Beschwerdeführerin bzw. an dieser nahestehende Personen geben müssen. Dies sei aber auch vom Prüfer nicht behauptet worden.

Dem Betriebsprüfungsbericht zufolge seien seitens des Finanzamtes umfangreiche Erhebungen erforderlich gewesen, um zu erkennen, dass es hinter der Fassade der Sub 2 zuweilen steuerunehrlich zugehe. Wie hätte die Beschwerdeführerin ohne Zugang zu den Informationen und Daten der Sub 2 jenes Wissen haben können, zu dem das Finanzamt erst nach umfangreichen Ermittlungen gelangt sei.

Es werde von der Betriebsprüfung nicht bestritten, dass der Sub 2 bereits 2007 eine UID-Nummer erteilt worden und dass diese auch im Prüfungszeitraum aufrecht gewesen sei. Auch

wenn es aufgrund des Reverse-Charge-Systems hier nicht um Umsatzsteuer gehe, indiziere die UID-Nummer, dass das Unternehmen „steuerlich sauber“ sei, weil ihr ansonsten die UID-Nummer längst entzogen worden wäre. Darauf könne der Geschäftspartner vertrauen.

Ad Sicherheitszuschlag

Der Sicherheitszuschlag sei dazu da, mögliche Steuerausfälle zu kompensieren, nicht hingegen dazu, Ordnungsverstöße zu pönalisieren. Nicht einmal die Betriebsprüfung behaupte, dass Schwarzeinnahmen vorgelegen seien.

Ad Verdeckte Gewinnausschüttung

Diesbezüglich werde auf das bisherige Vorbringen und die Beschwerden gegen die Kapitalertragsteuervorschreibungen verwiesen.

In der **Stellungnahme** zur Beschwerde führte der Betriebsprüfer aus, in den hochsensiblen Branchen des Bau- und Baunebengewerbes seien die beteiligten Geschäftspartner besonders gefordert, Beweismittel vorzulegen, um zu beweisen, dass zum Zeitpunkt der geschäftlichen Tätigkeit tatsächlich mit der auf den Rechnungen angeführten Firma eine Geschäftsverbindung bestanden habe (Beweismittelvorsorge). Dies umso mehr, als die Beschwerdeführerin bereits im Zuge einer Vorprüfung darauf hingewiesen worden sei.

Bei den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Beweismittel handle es sich ausschließlich um Kopien, die ihr von den vermeintlichen Firmen vorgelegt worden seien. Sie selbst habe sich nicht die Gewissheit verschafft, ob die handelnden Personen tatsächlich jene laut Firmenbuch seien. Mit dem Abgleich im Firmenbuch (z.B. Unterschriftenprobe) oder auch mit regelmäßigem Kontakt am Firmensitz und zum bauausführenden Personal hätten die entsprechenden Rückschlüsse gezogen werden können.

Zur Sub1 sei anzumerken, dass auf den Eingangsrechnungen der Leistende als „***1***“ bezeichnet worden sei, die Firma aber im Firmenbuch nie unter dieser Bezeichnung aufscheine. Schon anhand des Firmenbuchauszuges sei feststellbar gewesen, dass es sich hierbei offensichtlich um unterschiedliche Firmen handle.

Es werde nicht bestritten, dass die Arbeiten an den in den Rechnungen angeführten Baustellen durchgeführt worden seien, weshalb im Rahmen einer Schätzung 50% des Fremdleistungsaufwandes in Ansatz gebracht worden sei. Der tatsächlich nicht angefallene Anteil von 50% des abgesetzten Fremdleistungsaufwandes sei dem Gewinn hinzugerechnet worden und stelle eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter dar.

Trotz mehrmaliger Aufforderung habe kein Nachweis erbracht werden können, inwieweit die am Verrechnungskonto ausgewiesenen Forderungen und Verbindlichkeiten eingegangen bzw. bezahlt worden seien. Deshalb sei eine Schätzung vorgenommen worden, die als

Sicherheitszuschlag tituliert worden sei. Die Höhe entspreche annähernd der Differenz zwischen den nicht nachweislich eingegangenen Forderungen und den nicht bezahlten Verbindlichkeiten. Die Verbuchungen würden saldenmäßig zur Erhöhung des Verrechnungskontos führen, da es einen Überhang an Verbindlichkeiten gegeben habe. Sie seien daher als außerordentliche Erträge zu werten, die wiederum den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, die Überprüfung der Identität und Vertretungsbefugnis von Kontaktpersonen und der in Geschäftsbeziehung tretenden Firmen zähle zu den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes. Bei Vorliegen von Auffälligkeiten wie im vorliegenden Fall müsse ein ordentlicher Kaufmann zusätzliche Nachforschungen durchführen. Die Beschwerdeführerin habe sich demgegenüber mit Kopien von teilweise alten Firmenunterlagen begnügt. Der gute Glaube und das Vertrauen darauf, dass die übergebenen Unterlagen korrekt und die Kontaktpersonen vertretungsbefugt seien, sei insbesondere in der Baubranche bzw. bei Vorliegen von Auffälligkeiten nicht nachvollziehbar. Das Argument, ein Steuerpflichtiger dürfe darauf vertrauen, dass ein Geschäftspartner, dem eine UID-Nummer erteilt worden sei, steuerlich sauber sei, entbinde den Steuerpflichtigen nicht von den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes.

Außerdem sei festzuhalten, dass Grundaufzeichnungen, Verträge, Aufzeichnungen über handelnde Personen und sonstiger Schriftverkehr, welcher bei derartigen Geschäftsabläufen zwangsläufig anfele, nicht oder nur mangelhaft vorgelegt worden seien. Diese Unterlagen wären auch zum Nachweis gegenüber dem Auftraggeber, dass die Verpflichtungen erfüllt worden seien, sowie im Falle einer etwaigen Haftungsinanspruchnahme erforderlich. Die Beschwerdeführerin hätte daher nicht nur für ihre eigenen Fehler, sondern auch für die der Subunternehmer eintreten müssen. Um bei einer Haftungsinanspruchnahme die Rechte wahren zu können, hätte die Beschwerdeführerin Unterlagen und Aufzeichnungen vorlegen müssen, um die eingesetzten Arbeiter nachweisen zu können.

Ad Sub1

Die Überprüfung der Beschwerdeführerin sei mangelhaft gewesen, weil schon ein Vergleich des Firmenbuchauszuges mit den Rechnungen genüge, um festzustellen, dass die Bezeichnung des Rechnungsausstellers nicht mit dem im Firmenbuch eingetragenen Wortlaut übereinstimme. Es sei nicht nachvollziehbar, wie die Beschwerdeführerin vor der Auftragsvergabe die Redlichkeit und Existenz der Fa. „***1***“ überprüft habe.

Ad Sub 2

Zusätzlich zu den Begründungen im Außenprüfungsbericht sei festzuhalten, dass das Finanzamt bei der im Firmenbuch eingetragenen und in der Rechnung angegebenen Adresse am

30.3.2012 und am 19.4.2012 Erhebungen durchgeführt habe und keinen Hinweis auf eine wirtschaftliche Tätigkeit dieser Firma gefunden habe. Wie der Prokurist feststellen habe können, dass die Firma an dieser Adresse tätig sei, sei nicht nachvollziehbar.

Der Steuerpflichtigen sei es nicht gelungen, die zahlreichen Mängel bei der Dokumentation der Fremdleistungen auszuräumen. Es sei daher davon auszugehen, dass die Arbeiten nicht von diesen Gesellschaften erbracht worden seien. Es werde aber nicht bestritten, dass tatsächlich Arbeiten an den in den Rechnungen angeführten Baustellen durchgeführt worden seien, sodass im Rahmen der Schätzung 50% des Fremdleistungsaufwandes in Ansatz zu bringen seien. Der tatsächlich nicht angefallene Anteil des Fremdleistungsaufwandes sei dem Gewinn hinzuzurechnen und stelle eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter dar.

Ad Sicherheitszuschlag

Es sei von der Steuerpflichtigen trotz ausreichender Gelegenheit kein Nachweis erbracht worden, inwieweit die am Verrechnungskonto ausgewiesenen Forderungen und Verbindlichkeiten eingegangen bzw. bezahlt worden seien. Es bestehe daher der begründete Anlass, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Bücher und Aufzeichnungen müssten einem sachverständigen Dritten ohne weitere Nachforschungen einen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle vermitteln. Aufgrund der aufgezeigten Mängel hätten die Bücher und Aufzeichnungen nicht die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit für sich und würden eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen rechtfertigen.

Ad Wiederaufnahme

Es seien neue Tatsachen hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die im Spruch anderslautende Bescheide herbeigeführt hätten. Durch die Feststellung von nicht anzuerkennenden Aufwendungen und von Mängeln bei den Büchern und Aufzeichnungen seien die Verfahren wiederaufzunehmen gewesen.

Fristgerecht brachte der steuerliche Vertreter einen **Vorlageantrag** ein und führte mit Schriftsatz vom 09. November 2017 aus:

Scheingeschäfte würden einen gemeinsamen Willen (dolus) bei Vertragsabschluss voraussetzen. In der Beschwerdevorentscheidung werde auf Seite 2 in der Mitte betont, dass die für die Steuerpflichtige handelnden Personen von der Malversationen der beiden Firmen keine Kenntnis gehabt hätte. Schon deshalb könne kein Scheingeschäft vorliegen.

Der Einkauf von Deckungs-/Scheinrechnungen sei in aller Regel nicht Selbstzweck, sondern diene dazu, die Leistungserbringung durch eigene Schwarzarbeiter zu verdecken. Der Einsatz von Schwarzarbeitern mache aber nur Sinn, wenn auf diese Weise Schwarzzerlöse generiert

würden. Doch solche seien nach Ansicht der belangten Behörde ausgeschlossen, weil die Einnahmenseite im Zuge der Außenprüfung keine Rolle gespielt habe.

Schwarzarbeiter seien schnell herbeigeredet, aber ohne schlüssige Beweise mutiere dieses Argument zu einer bloßen Behauptung. Der Einsatz von illegal beschäftigten Arbeitskräften angesichts der regelmäßigen Kontrollen der Baustellen durch Arbeitsinspektorat, BUAK, KIAB bzw. Finanzpolizei, GKK, etc. wäre sicher aufgefallen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehe nach der Judikatur davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden seien. Es gehe also darum, vermutete Erlösverkürzungen auf diese Weise pauschal auszugleichen. Selbst wenn der Prüfer mit seiner in Tz 3 getroffenen Feststellung im Recht wäre, gehe es bei dieser Feststellung nicht um unbekannte Einnahmenausfälle. Der Sicherheitszuschlag sei aber nur für solche Einnahmenausfälle da, er sei nicht als Strafsteuer vorgesehen.

Die mangelnde Eignung der Tz 3 für Besteuerungszwecke strahle auch auf die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 und 2010 und auf die Tz 1 aus: Im Bescheid vom 18.12.2014 werde die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung gestützt, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Der Bp-Bericht verweise hinsichtlich der Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2009 und 2010 auf Seite 9 nur auf die Tz 3, nicht hingegen auf die Tz 1. Der Eingriff in die Rechtskraft der bisherigen Umsatzsteuerbescheide werde daher auf den völlig missglückten Sicherheitszuschlag gestützt, der sich inhaltlich als rechtswidrig erweise.

Auch bei der Wiederaufnahme hinsichtlich Körperschaftsteuer sei die Tz 3 völlig missglückt und die Tz 2 beweis- und feststellungsfrei: Schwarzumsätze seien nicht behauptet worden und der Einsatz von Schwarzarbeitern sei beweislos geblieben. In der Beschwerdeentscheidung sei nur mehr die Rede von Nachlässigkeiten im Umgang mit den Fremdleistern, diese Fahrlässigkeit schließe jedoch jedes Scheingeschäft, das Vorsatz erfordere, völlig aus.

Das KStG 1988 kenne keine dem § 12 Abs. 14 UStG 1994 vergleichbare Bestimmung, wonach Unternehmern Bösgläubigkeit „auf den Kopf fallen“ könne. Die Beschwerdeführerin sei in Bezug auf die beanstandeten Fremdleister zu keiner Zeit bösgläubig gewesen. Doch selbst wenn sie gewusst hätte, dass diese beiden Subfirmen ihren steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen seien und die Einnahmen am Fiskus vorbeischleusen würden, wären die Eingangsrechnungen für die von ihnen erbrachten Leistungen in voller Höhe gewinnmindernd absetzbar.

Mit **Vorlagebericht** vom 23.03.2018 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss vom 01. Dezember 2020 wurde der beschwerdeführenden Partei aufgetragen,

1. Kopien des Kassabuches und der Bankkontoauszüge der Jahre 2009 bis 2012,
2. das Verrechnungskonto der Jahre 2009 und 2010 vorzulegen und
3. bekannt zu geben,
 - 3.1. welche Maßnahmen vom vertretungsbefugten Organ gesetzt worden seien, um sicher gehen zu können, dass die angeblich beauftragten Subfirmen (Sub1 und Sub 2) in der Lage gewesen seien, die übernommenen Aufträge fach- und zeitgerecht zu erfüllen,
 - 3.2. ob das vertretungsbefugte Organ von den Auftragnehmern das Beibringen von Bestätigungen über Steuerrückstände (Unbedenklichkeitsbescheinigungen) verlangt habe,
 - 3.3. wie die Identität jener Personen überprüft worden sei, die für die Auftragnehmer in Erscheinung getreten seien und wie überprüft worden sei, ob diese Kontaktpersonen tatsächlich eine Funktion in den jeweiligen Gesellschaften innegehabt hätten bzw. ob sie zum Abschluss von Geschäften und zur Entgegennahmen von Bargelddbeträgen befugt gewesen seien,
 - 3.4. wie überprüft worden sei, ob die tätig gewordenen Arbeiter bei der auftragnehmenden Firma angemeldet gewesen seien und
4. Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen, Besprechungsprotokolle, Abnahmeprotokolle betreffend die einzelnen angeblich den Subfirmen übertragenen Bauvorhaben beizubringen.

Im Schriftsatz vom 28. Jänner 2021 äußerte der steuerliche Vertreter die Vermutung, der an sich konforme Weg der Kassation sei vom Bundesfinanzgericht deshalb nicht gewählt worden, weil dann die steuerlichen Mehrergebnisse 2009 und 2010 wegen absoluter Festsetzungsverjährung untergehen würden. Die beschwerdeführende Partei müsse nunmehr für die damit eingestandenen Ermittlungsdefizite herhalten und werde für Versäumnisse auf Behördenseite in die Pflicht genommen.

Dazu komme – so der steuerliche Vertreter – eine weitere Fehlerhaftigkeit des BFG, weil die in Tz 3 des Bp-Berichts festgesetzten Sicherheitszuschläge 2009 und 2010 zu Unrecht verhängt worden seien. Im vorliegenden Fall seien entgegen der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht sämtliche Umstände, sondern nur das mit den eigenen Vorstellungen und der eigenen Erwartungshaltung Kompatible berücksichtigt worden. Die Begründung für die Festsetzung der Sicherheitszuschläge, die aus einem Verweis auf behauptete Verstöße gegen § 131 Abs. 1 Z 2 BAO bestehe, sei völlig unpassend und erweise sich daher als eine im Gesetz nicht vorgesehene Sanktion für (behauptete) Buchführungsmängel.

Das Ergänzungersuchen des BFG bleibe bis aus Weiteres unbeantwortet, weil es die beschwerdeführende Partei und ihr steuerlicher Vertreter für das grundlegend falsche Signal hielten, Fragen zu beantworten, die richtigerweise dem Finanzamt gestellt hätten werden müssen.

Mit Schriftsatz vom 18. Februar 2021 erstattete der steuerliche Vertreter zusammengefasst das folgende Vorbringen:

Der Einspruch betreffend die Verfahrenswiederaufnahme hätte mangels tauglicher Neuerungen im Tatsachenbereich erfolgreich bleiben müssen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei nur auf die Tz 2 und Tz 3 gestützt worden. Darin suche man vergeblich schlüssige Beweise und konkrete, nachprüfbare Tatsachenkonstatierungen zum operativen Geschäft und vor allem zur Frage, wie die Beschwerdeführerin ihre Leistungen auf dem Markt erbracht habe. Aus unbewiesenen Deckungsrechnungen der beiden Subfirmen werde ermittlungs-, beweis- und feststellungsfrei Schwarzarbeit durch die Beschwerdeführerin abgeleitet. Der gegenteilige Weg wäre methodisch geboten gewesen, weil sich aus nachgewiesener Schwarzarbeit die Untätigkeit der beiden Subfirmen von selbst ergeben hätte.

Die Ausführungen in Tz 3 seien für Zwecke der Verfahrenswiederaufnahme ungeeignet, weil die Auflistung von Buchführungsmängeln keine tauglichen Wiederaufnahmegründe seien und es ihnen an der Entscheidungswesentlichkeit fehle. Nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente kämen als Wiederaufnahmegründe in Betracht.

In Tz 1 gehe es um die von der Beschwerdeführerin erstattete Selbstanzeige, betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2009 werde jedoch nur auf die völlig ungeeignete Tz 3 verwiesen.

Unter der Überschrift „Aushebeln der wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ führte der steuerliche Vertreter weiter aus, das Finanzamt hätte den Nachweis der Leistungserbringung durch Schwarzarbeiter oder jenen der operativen Untätigkeit der beiden Subfirmen erbringen müssen. Das bloße Bekunden von Äußerlichkeiten genüge nicht. Das Erwähnen der Zeugenaussage des Gf reiche nicht aus. Es wäre eine Auseinandersetzung mit dem Inhalt notwendig gewesen.

Der Verweis des Bp-Berichts auf Erhebungen betreffend die beiden Subfirmen bestätige dem Einsatz von, der Beschwerdeführerin nicht zugänglichem Material. Einer Entscheidung dürfe nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur zugrunde gelegt werden, was dem Betroffenen zugänglich gemacht worden sei oder gemacht werden dürfe.

Zur „Notwendigkeit“ einer Kassation brachte der steuerliche Vertreter zum wiederholten Male vor, dass zwar auf eine Kassation kein Rechtsanspruch bestehe und eine solche nur die Ausnahme darstelle. Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich seien, sei in erster Linie von der Abgabenbehörde wahrzunehmen. Ein bloßes Durchlesen der Tz 2 genüge, um zu erkennen, dass und warum ein „Zurück zum Finanzamt“ nicht nur geboten, sondern längst überfällig sei.

Zur Feststellung, die Fa. Sub1 sei für die Beschwerdeführerin nicht operativ tätig gewesen, merkte der steuerliche Vertreter an, der Wahrheitsgehalt der Aussage des Gf sei nicht einordenbar. Dazu kämen massive Bedenken an deren Richtigkeit und Wirklichkeitsnähe, die der steuerliche Vertreter wie folgt wörtlich zum Ausdruck bringt:

„Zumindest eine der behaupteten Tätergruppen weist einen Bezug zu seiner slowenischen Heimat auf. Schon deshalb ist es bei lebensnaher Betrachtung völlig ausgeschlossen, dass dies hinter seinem Rücken erfolgt sei. Vielmehr ist davon auszugehen, dass er – in welcher Form auch immer – mitgemacht und daraus selbst persönlichen Nutzen gezogen hat.“

Wenn Gf seine GmbH für steuerschädliche Zwecke zur Verfügung gestellt habe, seien die Erlöse dieser GmbH zuzurechnen, verbunden mit dem Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug. Selbst nach Ansicht des Finanzamtes seien die Leistungen sehr wohl von der Fa. Sub1 erbracht worden. Darauf, wer sich dieser GmbH bedient habe und welche Rolle ihr damaliger Machthaber Gf gespielt habe, komme es nicht an, weil der nicht eingeweihte Auftraggeber weder das Innenverhältnis der Subfirma noch mögliche Machenschaften kennen könne. Anders wäre die Situation nur dann, wenn der Auftraggeber bei den dortigen Malversationen selbst eine aktive Rolle spiele.

Es sei auch zu trennen zwischen dem Leistungszeitpunkt und dem Beurteilungszeitpunkt: Die Beschwerdeführerin habe den im Jahr 2013 festgestellten Umstand, die Fa. Sub1 sei ein Anmeldevehikel gewesen, nicht bereits zu Beginn der Geschäftstätigkeit erkennen können.

Die Fa. Sub1 habe angesichts des vorhandenen angemeldeten Eigenpersonals die beauftragten Leistungen sehr wohl erbringen können und dies auch getan.

Das zur Fa. Sub1 Gesagte gelte auch für die Fa. Sub 2.

Die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes, in welcher dieser ausgesprochen habe, dass allgemeine Aussagen dahingehend, dass es sich beim Baugewerbe um eine Risikobranche handle, bei der eine erhöhte Sorgfalt beim Eingehen von Geschäftsbeziehungen zugrunde zu legen sei, Feststellungen zu den diesbezüglichen Gepflogenheiten nicht ersetzen könnten, sei beim Abfassen des Ergänzungsersuchens vom 1.12.2020 bereits seit rund einem Jahr bekannt gewesen.

Die Eintragung in die HFU-Gesamtliste (Liste der haftungsfreistellenden Unternehmen) bewirke, dass die Haftung des Auftraggebers für vom Auftragnehmer abzuführende Beiträge und Umlagen entfalle. Von dieser Haftung seien im Baugewerbe nur solche Auftraggeber betroffen, die sich zur Leistungserbringung einer Subfirma bedienen würden. Da eine inaktive Subfirma mangels Leistungserbringung logischerweise keine Beiträge und Umlagen abzuführen habe, sei daraus im Umkehrschluss abzuleiten, dass die beiden für die Beschwerdeführerin tätig gewordenen Subfirmen sehr wohl operativ tätig gewesen seien.

Wenn der Beschwerdeführerin im Rahmen der Mitwirkungspflicht aufgetragen werde, das Verrechnungskonto der Jahre 2009 und 2010 vorzulegen, so sei darauf verwiesen, dass dieses bereits dem Steuerprüfer vorgelegt worden sei.

Der Arbeitsauftrag im Zusammenhang mit den Überprüfungsmaßnahmen betreffend die Fremdleister wecke Zweifel an der Ausgewogenheit des Gerichts: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise stelle konkret darauf ab, mit welchen Personen und Gesellschaften die Beschwerdeführerin welche Leistungen am Markt erbracht habe. Wenn Prüfer und Finanzamt der Ansicht seien, es hätten dabei Schwarzarbeiter eine Rolle gespielt, so wäre es an ihnen gelegen, die Beweise dafür auf den Tisch zu legen. Von einem „Schiedsrichter“ zwischen den Parteien dürfe, ja müsse erwartet werden, dass er diese Schwachstelle auf Behördenseite erkenne und daraus die passenden Schlüsse ziehe. Die Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Beseitigung sei definitiv kein passender Schluss.

Das vom BFG in Auftrag gegebene, bereits vorliegende Gerichtsgutachten des SV Günter Kaufmann zum „Sorgfaltsmaßstab bei der Prüfung von Subunternehmen“ im Zeitraum 2012 und 2013 vom 29.1.2021 dürfe als bekannt vorausgesetzt werden. Der hier relevante Zeitraum habe bereits 2009 begonnen. Damals sei der Sorgfaltsmaßstab deutlich niedriger als 2012 und 2013 gewesen. Obwohl auch das BFG ihn weder kenne noch kennen könne, bringe es ihn zur Sprache.

Es komme nicht alle Tage vor, dass das BFG die hauseigene Spruchpraxis gegen sich habe. Bei deren Berücksichtigung wäre die Sache längst zu Gunsten der Beschwerdeführerin entschieden.

Zu den weiteren Anforderungen des Ergänzungsersuchens gelte das bisher Gesagte eins zu eins.

Unter Pkt III führte der steuerliche Vertreter aus, in der Feststellung in Tz 3 „Sicherheitszuschlag“ würden Zahlungsnachweise bemängelt, obwohl „Ausbuchungen über das Verrechnungskonto des Gesellschafters“ logischerweise keinen Geldfluss bedeute, weil die Buchung sonst über die betrieblichen Zahlungskonten erfolgt wäre.

Der Sicherheitszuschlag setze ergebnisrelevante Buchführungsmängel voraus. Das Finanzamt habe gar nicht behauptet, dass mit den behaupteten Verstößen gegen § 131 Abs. 1 Z 2 BAO Erlösverkürzungen einhergegangen seien. Das scheine das BFG aber nicht davon abzuhalten, die Verrechnungskonten abzuverlangen, mit denen sich der Prüfer bereits nachweislich beschäftigt habe. Das habe mit Ausgewogenheit im Sinne „materieller Neutralität“ nichts mehr zu tun.

Die aufgezeigten Ermittlungs-, Beweis- und Feststellungsmängel würden auch auf die KEST ausstrahlen. Es sei nicht erkennbar, wie eine Sanktion ohne steuerliche Auswirkung mit einer Zuwendung an den/die Gesellschafter zu tun haben könne.

Mit Beschluss vom 25.02.2021 wurde die Beschwerdeführerin um Vorlage des angesprochenen Sachverständigengutachtens ersucht.

In diesem Gutachten, das der steuerliche Vertreter mit FAX vom 05. März 2021 übermittelte, stellte der Gutachter fest, dass der Sorgfaltsmaßstab eines mittelständischen Bauunternehmens bei der Prüfung eines Subunternehmers in den Jahren 2012 und 2013 das Abverlangen folgender Dokumente umfasst habe:

- Auszug aus dem Firmenbuch
- Auszug aus dem Gewerberegister
- Ausdruck der Abfrage der HFU-Liste
- Werkvertrag
- Lichtbildausweis der Unterzeichnenden und der eingesetzten Arbeiter
- Anmeldungen zur Sozialversicherung der eingesetzten Arbeiter
- Rechnungen, Schriftverkehr

Zu der antragsgemäß durchgeführten und für den 22. März 2021 anberaumten mündlichen Verhandlung erschienen weder ein Vertreter der Beschwerdeführerin noch der steuerliche Vertreter. Sie wurde daher gemäß § 274 Abs. 4 BAO in Abwesenheit der beschwerdeführenden Partei durchgeführt.

Der Vertreter der Amtspartei verwies auf das bisherige Vorbringen und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Beschwerdeführerin ist eine im Bauinstallationsgewerbe tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an welcher A mit 49% und B mit 51% beteiligt waren. Die Agenden der Geschäftsführung nahm in den Streitjahren A wahr, C fungierte als Prokurist.

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009

1.1. Sachverhalt

Die betreffenden Bescheide verweisen auf den Bp-Bericht vom 12.12.2014 und dieser stützt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 und 2010 auf die Tz 3. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 wird zwar sowohl auf die Tz 2 als auch die Tz 3 gestützt, jedoch enthält die Tz 2 keine das Jahr 2009 betreffenden Feststellungen. In der Tz 3 hielt der Prüfer fest, dass auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters per 31.12.2009 und 31.12.2010 zahlreiche Umbuchungen gegen Kundenforderungen und Lieferantenverbindlichkeiten vorgenommen und auf Verrechnungskonto ausgebucht worden seien. Wann die tatsächliche Bezahlung der Beträge erfolgte, wurde nicht nachgewiesen.

1.2. Beweiswürdigung

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2009 enthalten folgende Begründung:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Im Betriebsprüfungsbericht vom 12.12.2014 selbst wird betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie hinsichtlich Körperschaftsteuer auf die Textziffer 3 verwiesen. Darin wurde festgestellt, dass auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters zum 31.12.2009 und zum 31.12.2010 zahlreiche Umbuchungen gegen Kundenforderungen und Lieferantenverbindlichkeiten vorgenommen worden sind und diese Vorgangsweise in § 131 Abs. 1 BAO keine Deckung findet.

Dieser Sachverhalt ist der belangten Behörde zwar im Zuge der Betriebsprüfung zur Kenntnis gelangt, dass durch diese Umbuchungen der Umsatz und Gewinn der beschwerdeführenden Gesellschaft gemindert worden sind, wurde nicht festgestellt. Es liegt daher zwar eine neue Tatsache vor, die aber nach Ansicht des BFG nicht geeignet ist, weder im Spruch

anderslautende Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 noch einen anderslautenden Körperschaftsteuerbescheid 2009 herbeizuführen.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2010 bis 2012

2.1. Sachverhalt

Auf Grund von Rechnungen von angeblich als Subfirmen tätig gewordenen Firmen machte die Beschwerdeführerin in den Streitjahren 2010 bis 2012 folgende Aufwendungen geltend:

2010	2011	2012
13.500,00 €	125.980,00 €	50.600,00 €

Im Zuge einer Außenprüfung wurden die Aufwendungen einer genauen Prüfung unterzogen. Insbesondere wurden die rechnungsausstellenden Firmen überprüft und festgestellt, dass diese Firmen die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich nicht erbracht haben.

Auch das Bundesfinanzgericht geht aufgrund der nachfolgenden Beweiswürdigung davon aus, dass die in den Rechnungen aufgelisteten Leistungen nicht von den angeführten Firmen ausgeführt worden sind. Dieser Umstand wurde der belangten Behörde erstmals im Rahmen der Außenprüfung bekannt.

2.2. Beweiswürdigung

Die die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 verfügenden Bescheide enthalten wortidentische Begründungen mit den die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2009 verfügenden Bescheiden.

Der Betriebsprüfungsbericht verweist betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 auf die Textziffern 2 und 3.

In der Textziffer 2 wurden Sachverhaltsfeststellungen zu den einzelnen Subfirmen getroffen.

Im Zuge von abgabenbehördlichen Ermittlungen wurde bei in der Baubranche tätigen Firmen festgestellt, dass Unternehmen ihre Aufträge zur Durchführung nach der offiziellen Darstellung an Subunternehmer vergeben. Diese Subunternehmer fungieren jedoch nur als Rechnungsaussteller. Die Geschäftsführer werden nur für Unterschriftenleitungen oder für Eingaben an Behörden sowie allfällige Vertragswerke herangezogen, um den betreffenden Subfirmen ein offiziell ordnungsgemäß wirkendes Erscheinungsbild zu geben. Eigentliche Machthaber dieser Firmen sind Hintermänner, die namentlich in den Unterlagen oder

Rechnungen nicht in Erscheinung treten, aber die Rechnungsbeträge vereinnahmen. Über diese Hintermänner wird auch das tatsächlich arbeitende Personal vermittelt, welches durch die Gesellschaften bei der Sozialversicherung angemeldet wird, ohne jedoch die Sozialabgaben zu entrichten. Dem Auftreten der Subfirmen liegt somit ein planmäßiges, auf Abgabenverkürzung gerichtetes Vorgehen zu Grunde.

Vor dem Hintergrund dieser Ermittlungsergebnisse in gleich oder ähnlich gelagerten Fällen hat die Betriebsprüfung im vorliegenden Fall in ihrem Bericht zahlreiche Feststellungen zu den beiden Subfirmen getroffen, welche alle in die gleiche Richtung wiesen und darauf hindeuten, dass auch bei den streitgegenständlichen Fremdleistungen die gleichen Vorgehensweisen verwirklicht wurden.

Bei den beiden Firmen sprechen folgende Indizien dafür, dass die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich nicht von ihnen erbracht wurden:

1. Fa. Sub1

Bei dieser Firma handelt es sich um eine real existierende Firma, als Geschäftsführer fungierte in den Streitjahren Gf. Dieser gab bei seiner Zeugeneinvernahme an, ihm sei bekannt, dass seine Firma für Scheinanmeldungen bei der Gebietskrankenkasse verwendet werde.

Die Beschwerdeführerin machte auf Grund von Rechnungen dieser Firma 2011 Aufwendungen in Höhe von 125.980,00 € und 2012 in Höhe von 21.750,00 € geltend. Sämtliche Rechnungen wurden bar bezahlt, die Unterschrift auf den Kassabestätigungen stimmt nicht mit der Musterzeichnung des Geschäftsführers laut Firmenbuch überein.

Der Kontakt mit dieser Firma wurde laut Aussage des Prokuristen der Beschwerdeführerin in der Bar „S“ anlässlich einer dort durchgeführten Arbeit hergestellt. Mit der Rechnung vom 10.08.2011 wurde ein Firmenbuchauszug und eine Kopie des Bescheides über die Vergabe der UID-Nummer vorgelegt. Beide Unterlagen wiesen ein Datum vor Eingehen der Geschäftsbeziehungen auf. Die angebliche Anmeldung von 5 Dienstnehmern stimmte nicht mit der Wirklichkeit überein, die Arbeiter waren tatsächlich nicht bei der Fa. Sub1 angemeldet. Die vorgelegte Ausweiskopie weist nicht das Bild des Geschäftsführers der Fa. Sub1 auf. Der Prokurist, dem bei seiner Einvernahme ein Foto des Geschäftsführers Gf vorgelegt wurde, erkannte den tatsächlichen Geschäftsführer der Fa. Sub1 nicht.

Die real existierende Firma führte laut Zeugenaussage des Gf vor allem Fassadenarbeiten durch und hatte lediglich zwei Dienstnehmer angestellt. Die in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin enthaltenen Rechnungen dieser Firma unterscheiden sich in ihrem äußeren Erscheinungsbild wesentlich von den Originalrechnungen dieser Firma. So scheint auf den Originalrechnungen dieser Firma als Mailadresse xxx@at auf, während auf den in der Buchhaltung aufgefundenen Rechnungen die Mailadresse mit vvvv@at angeführt ist. Die

Kontonummer dieser Firma ist bei den Originalrechnungen vertikal auf der linken Seite ersichtlich, bei den in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin vorgefundenen Rechnungen ist sie jedoch am unteren Rand horizontal gedruckt. Der Geschäftsführer der Fa. Sub1 bestätigte im Zuge seiner Zeugenaussage vom 10.03.2014, dass die streitgegenständlichen Rechnungen nicht von der Fa. Sub1 ausgestellt worden sind.

Die Einsicht in die von der Beschwerdeführerin an ihre Auftraggeber gelegten und mit den angeblich von den Subfirmen erstellten, korrespondierenden Rechnungen ergab weitere Unstimmigkeiten. Leistungen wurden z. B. laut den Ausgangsrechnungen der beschwerdeführenden Partei am 20.09. und am 21.09.2011 erbracht, von der Subfirma jedoch schon mit Rechnung vom 09.09.2011 in Rechnung gestellt. Eine Rechnung weist den Vermerk „Mit Kassa verrechnet am 31.10.2011“ auf, die Barzahlungsbestätigungen sind jedoch datiert mit 25.08.2011 und 09.09.2011. Teilweise differieren auch die in Rechnung gestellten Leistungen, teilweise waren die von den angeblichen Subfirmen in Rechnung gestellten Beträge höher als die von den Auftraggebern der Beschwerdeführerin bezahlten Beträge.

Auf Grund dieser Indizien gelangte das Bundesfinanzgericht zusammen mit der glaubwürdigen Aussage des Geschäftsführers Gf zur Überzeugung, dass diese Firma die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich nicht erbracht hat.

2. Fa. Sub 2

Im Rechenwerk der Beschwerdeführerin befinden sich eine Rechnung über 13.500,00 € aus dem Jahr 2010 und eine Rechnung über 28.850,00 € aus dem Jahr 2012.

In der Rechnung aus dem Jahr 2010 wurden die angeblich durch die Subfirma erbrachten Leistungen nach Stunden abgerechnet. Das Bestehen von Leistungsbeziehungen, die nach Stunden abgerechnet werden, erfordert Unterlagen über die Leistungserbringung selbst, insbesondere Stundenaufzeichnungen des Auftraggebers. Nur durch das Führen derartiger Aufzeichnungen ist eine Kontrolle der in Rechnung gestellten Leistungen möglich. Derartige Aufzeichnungen legte die Beschwerdeführerin trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht vor, was den Schluss naheliegend erscheinen lässt, dass solche Aufzeichnungen nicht vorhanden sind, weil die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich nicht von Arbeitern der Subfirma erbracht worden sind.

Außerdem wurde auf der Rechnung vom 20.12.2010 über den Betrag von 13.500,00 € ST als Gesellschafter-Geschäftsführer der Fa. Sub 2 angeführt; dieser hatte jedoch erst ab 10.02.2011 diese Funktionen inne. Im Zeitpunkt der Rechnungserstellung war PC noch Geschäftsführer. Auch die Unterschrift am Zahlungsbeleg zu dieser Rechnung stimmt weder mit der firmenbuchmäßigen Zeichnung des PC noch mit der des ST überein. Bei einer Überprüfung durch Abverlangen eines jeweils aktuellen Firmenbuchauszuges wäre es einfach festzustellen

gewesen, dass jene Person, die den Rechnungsbetrag angeblich übernommen und quittiert hat, keine für den Geschäftspartner handlungsbevollmächtigte Person war.

Die Einsichtnahme in die korrespondierenden Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin ergab, dass zum Teil der weiterverrechnete Betrag höher war als der vom Auftraggeber verrechnete, teilweise keine Übereinstimmung des Leistungszeitpunktes und/oder der Leistungsinhalte vorlag.

Die Bezahlung der Rechnung aus dem Jahr 2012 über den Betrag von 28.850,00 € erfolgte durch Banküberweisung, wobei jedoch der im Konkursverfahren von der Insolvenzverwalterin angeforderten Kontoverdichtung zu entnehmen ist, dass im unmittelbaren Anschluss (= am selben Tag) an die Buchung des Eingangs eine Barauszahlung des auf dem Konto befindlichen Guthabens verbucht wurde. Nach Feststellung der Insolvenzverwalterin ist der Verbleib dieser Gelder unbekannt und ist als ein Indiz dafür zu werten, dass der überwiesene Betrag im Wege einer Kick-back-Zahlung wieder (zumindest teilweise) in den Einflussbereich der Beschwerdeführerin zurückgeflossen ist.

Zusammenfassend ist anzumerken:

- Die Zahlung der Rechnungsbeträge erfolgte angeblich überwiegend in bar, wobei die Unterschriften auf den Barzahlungsbelegen (-bestätigungen) nicht mit den Musterzeichnungen laut Firmenbuch übereinstimmten.
- Im Fall der Fa. Sub1 stimmen auch die in Rechnung gestellten Leistungen nicht mit den von dieser Firma laut Aussagen sowohl des Geschäftsführers überwiegend durchgeführten Fassadenarbeiten überein.
- Durch die Rechnungen der Subfirmen war es der Beschwerdeführerin möglich, Betriebsausgaben für Fremdleistungen geltend zu machen.
- Die Beschwerdeführerin ließ sich die Entgegennahme der bar bezahlten Rechnungsbeträge von Personen bestätigen, die nicht Geschäftsführer der auftragnehmenden Gesellschaften waren bzw die nicht zur Empfangnahme der Gelder bevollmächtigt waren.
- Die korrespondierenden, von der Beschwerdeführerin an ihre Auftraggeber gelegten Rechnungen sind teilweise nicht mit den von den angeblichen Subfirmen gelegten Rechnungsangaben in Einklang zu bringen.
- Dass die Beschwerdeführerin die Beträge in der festgestellten Höhe an Personen bezahlte, bei denen es sich nicht um die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer bzw. um von diesem zur Entgegennahme von Geld ausdrücklich bevollmächtigten Personen handelte, bekräftigt die Zweifel an den angeblichen Leistungen der Subfirmen. Nur eine Zahlung an den „Chef“ der Subfirma bzw. an eine von ihm (nachweislich) beauftragte Person hätte schuldbefreiende Wirkung. Derartige Nachweise liegen aber nicht vor, die Behauptung alleine reicht angesichts der

Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung nicht aus. Dies ist nur unter dem Aspekt verständlich, dass die Beschwerdeführerin die malversierenden Firmen und die dafür auftretenden Personen kannte.

- Dass bei einer Verrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden keine Aufzeichnungen durch die Beschwerdeführerin als Auftraggeberin geführt bzw. vorgelegt wurden, widerspricht in Anbetracht der Tatsache, dass nur dadurch eine Kontrolle der in Rechnung gestellten Leistungen möglich gewesen wäre, der im Geschäftsleben üblichen Vorgangsweise.
- Es wurden keine schriftlichen Unterlagen über die Auftragsabwicklung vorgelegt. Dass Geschäfte dieser Größenordnung abgewickelt werden, ohne darüber schriftliche Unterlagen zu erstellen, die im Falle von Rechtsstreitigkeiten als Beweise beigebracht werden können, ist nicht glaubwürdig. Dies spricht auch das vom steuerlichen Vertreter vorgelegte Gutachten für das Jahr 2012 aus, das auch im vorliegenden Fall streitgegenständlich ist.

Das Bundesfinanzgericht zieht aus diesen Gründen die Geschäftsbeziehungen und die damit verbundenen Betriebsausgaben in Zweifel und geht davon aus, dass die rechnungsausstellenden Firmen nicht die wahren Leistungserbringer gewesen sind.

Damit sind der belangten Behörde im Zuge der Außenprüfung Tatsachen zur Kenntnis gelangt, die ihr im Zuge der Bescheiderlassung noch nicht bekannt waren und die geeignet waren, im Spruch anderslautende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 herbeizuführen.

2.3. Rechtliche Würdigung betreffend die Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein Verfahren unter anderem von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob eine amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „Angemessenheit“ in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes neu hervorgekommener Tatsachen ist von Bedeutung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde im 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 hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich damit auf den Wissenstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc. des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes.

Allfälliges Verschulden an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus.

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies in der vorliegenden Beschwerdesache, dass das Neuhervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Erklärungen und des Wissenstandes der Behörde nach der erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung beurteilt werden muss.

2.3.1. Ad Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2009:

Im Zeitpunkt der Erlassung der Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 und des Körperschaftsteuerbescheides 2009 war der Behörde die Tatsache der auf dem Verrechnungskonto vorgenommenen Umbuchungen zwar nicht bekannt, dass diese Umbuchungen aber eine Umsatz- und Gewinnverkürzung bewirkt hätten, und daher anderslautende Umsatzsteuerbescheide für 2009 und 2010 bzw. einen anderslautenden Körperschaftsteuerbescheid 2009 zur Folge gehabt hätten, kann nicht festgestellt werden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 erfolgte daher zu Unrecht. Der diesbezüglichen Beschwerde war daher Folge zu geben und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 und betreffend Körperschaftsteuer 2009 waren ersatzlos aufzuheben.

2.3.2. Ad Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2010 bis 2012:

Im Zeitpunkt der Erlassung der Körperschaftsteuerbescheide 2010 bis 2012 war der belangten Behörde die Gesamtheit der Umstände und Gegebenheiten betreffend die Empfänger der Fremdleistungszahlungen nicht bekannt.

Diese Feststellungen konnten erst im Zuge der Betriebsprüfung getroffen und der vollständige Sachverhalt aufgedeckt werden.

Damit erreichte die Behörde erst auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung jenen Wissenstand, der ihr die Erlassung der im Spruch anderslautenden Bescheide ermöglichte. Somit sind durch die abgabenbehördlichen Ermittlungen für die Behörde Tatsachen neu hervorgekommen. Die Rechtsfrage der Wiederaufnahme ist damit dahingehend beantwortet, dass für die Behörde ein Wiederaufnahmegrund gegeben war. Der Wiederaufnahmegrund bewirkte einen im Spruch anderslautenden Bescheid. Damit ist der Tatbestand des § 303 Abs. 1 BAO verwirklicht.

Im Hinblick auf die gebotene Ermessensübung spricht für die Wiederaufnahme das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dem grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Weiters spricht für die Wiederaufnahme der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Blicke der Erstbescheid in Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, die ihre abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte mit seriösen Firmen zur Fremdleistung der Besteuerung unterwerfen, gegenüber der Bf benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die mit dem Vorgehen der Beschwerdeführerin bewirkte Steuerminderung hat einen Ausfall von Steuereinnahmen zur Folge, der von der Allgemeinheit zu Gunsten der Beschwerdeführerin zu tragen wäre.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung ist auch die Abwägung zu treffen, ob die steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes nicht bloß geringfügig sind. Ein Unterbleiben der Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit wäre im Hinblick auf die Verwaltungsökonomie zweckmäßig.

Die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung der neu hervorgekommenen Tatsache schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht – schlechthin – aus; zB ist die Hintansetzung der auf Unbilligkeit beruhenden Überlegungen gegenüber den durch Zweckmäßigkeit gebotenen gerechtfertigt, wenn der für das Streitjahr festgestellte Wiederaufnahmegrund auch in den Folgejahren Auswirkungen, und zwar zahlenmäßig ins Gewicht fallende

Auswirkungen, hat (vgl. VwGH 28. 11. 1973, 585/73; VwGH 20. 9. 1983, 82/14/0341, 83/14/0013).

Die steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe sind im Hinblick auf die Höhe der betroffenen Betriebsausgaben in den Jahren 2009 bis 2012 nicht geringfügig.

Bei der Frage, ob die Wiederaufnahme auch nicht gegen die Billigkeit verstoße, ist zu untersuchen, ob berechnete Interessen der Bf an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßigungsgründe gegenüber den Billigkeitsgründen in den Hintergrund treten.

Berechtigte Interessen der Partei an der Rechtsbeständigkeit wurden im konkreten Fall nicht aufgezeigt und sind für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich. Unter den angeführten Erwägungen erscheint es nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen der Bf an der Rechtsbeständigkeit zu stellen.

Auch ein Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung des Sachverhaltes schließt eine Wiederaufnahme nicht aus.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 verfügenden Bescheide war daher abzuweisen.

3. Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2009:

Nach der Bestimmung des § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Gemäß § 269 Abs. 2 BAO ist, wenn einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen wird, eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 21.12.2012, 2010/17/0022), der alte Sachbescheid lebt wieder auf.

Umgelegt auf den vorliegenden Fall bedeutet die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2009 verfügenden Bescheide, dass die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 sowie

der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2009 nicht mehr dem Rechtsbestand angehören und die dagegen erhobene Beschwerde in Anwendung der Bestimmung des § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären war.

4. Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2010 bis 2012:

4.1. Sachverhalt:

4.1.1. Nicht anerkannte Aufwendungen

Die von den angeblichen Subfirmen in Rechnung gestellten Leistungen wurden nicht von diesen Firmen erbracht. Als Leistungserbringer kommen vielmehr nicht angemeldete Arbeiter der Beschwerdeführerin in Betracht. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand ist daher nicht in der in der Buchhaltung geltend gemachten Höhe angefallen, sondern lediglich in Höhe von 50% des als Betriebsausgabe verbuchten Fremdleistungsaufwands.

4.2.2. Sicherheitszuschlag

Die Verhängung eines Sicherheitszuschlages von 10.000,00 Euro ist nicht gerechtfertigt.

4.2. Beweiswürdigung:

4.2.1. Nicht anerkannte Aufwendungen

Es wird diesbezüglich auf die unter Pkt. 2.2. zu den beiden angeblichen Subfirmen gemachten Ausführungen verwiesen.

Auf Grund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin trotz ausdrücklicher Aufforderungen durch das Bundesfinanzgericht keine Unterlagen betreffend die streitgegenständlichen Arbeiten und deren Beauftragung vorlegte, ist der Schluss naheliegend, dass derartige Aufzeichnungen nicht geführt wurden und solche Unterlagen nicht existieren. Muss aber von der Nichtexistenz derartiger Nachweise ausgegangen werden, ist anzumerken, dass es absolut unglaubwürdig ist, über tatsächlich von Fremdfirmen geleistete Arbeiten keine Aufzeichnungen zu führen, weil damit jegliche Kontrolle der geleisteten Arbeiten zum Scheitern verurteilt ist. Auch die Übergabe der Rechnungsbeträge an Personen, die weder die Geschäftsführer der Subfirmen sind noch von diesen zur Entgegennahme der Geldbeträge beauftragt wurden, ist unglaubwürdig, da nur Zahlungen an Geschäftsführer bzw. nachweislich zur Entgegennahme von Geldbeträgen beauftragte Personen schuldbefreiende Wirkung zu entfalten vermögen.

Die Annahme der Behörde, dass die in den Jahren 2010 bis 2012 von den Subfirmen abgerechneten Leistungen tatsächlich nicht von diesen Firmen erbracht wurden, ist daher schlüssig und nachvollziehbar.

Zu dem im Schriftsatz vom 08. Jänner 2021 explizit erhobenen Vorwurf, das Bundesfinanzgericht mache von der gebotenen Kassation der angefochtenen Bescheide deshalb keinen Gebrauch, weil auf Grund der zwischenzeitig eingetretenen Verjährung keine neuen Bescheide für die Jahre 2009 und 2010 erlassen werden dürften, ist der steuerliche Vertreter auf die Bestimmung des § 209a Abs. 5 BAO zu verweisen. Demnach würde die Verjährung der Festsetzung der Abgaben nicht entgegenstehen, wenn die Abgabenbehörde die ersetzenden Bescheide innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des aufhebenden Beschlusses erlässt.

Im Erkenntnis vom 26. Juni 2002, Zl. 2000/13/0013, sprach der Verwaltungsgerichtshof Folgendes aus:

„Es ist im Baugewerbe nicht unüblich, Aufträge wegen fehlender eigener Ressourcen zum Teil oder zur Gänze an Subunternehmer weiterzugeben. Bekannt ist allerdings auch die Praxis, kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse (insbesondere durch Anwerbung ausländischer Arbeitskräfte) zu decken und die dafür nötigen Geldmittel unter einem anderen Titel als Betriebsausgaben abzusetzen. Den behördlichen Überlegungen, es könne vorausgesetzt werden, dass ein Unternehmer Kenntnis über die Vorgänge im Betrieb der von ihm beauftragten Subunternehmer habe, kann insoweit gefolgt werden, als eine Beauftragung wohl nur dann erfolgen wird, wenn Grund zur Annahme besteht, der Auftragnehmer sei in der Lage, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen. Diesbezüglich kann auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen angesprochen und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsgemäße Auftragserfüllung erwarten ließen, verlangt werden (vgl in diesem Zusammenhang etwa das hg Erkenntnis vom 29. November 2000, 95/13/0029, 0072, zur Beauftragung von GmbHs, von denen im Wesentlichen nicht mehr erweisbar war als deren rechtliche Existenz in Form einer Firmenbucheintragung)“.

Durch die Beschwerdeführerin wurde nicht versucht, die Umstände der Leistungserbringung glaubhaft zu machen, sondern es wurden lediglich Behauptungen aufgestellt, die im Fall der Fa. Sub1 auch mit den Ausführungen des Geschäftsführers dieser GmbH im Widerspruch stehen.

Wenn der steuerliche Vertreter den Vorwurf erhebt, die Behörde versuche sich für den Steuerausfall auf Seiten der Subfirmen bei der Beschwerdeführerin schadlos zu halten, so ist dazu anzumerken, dass die Beschwerdeführerin nicht für die Steuern ihrer Geschäftspartner herangezogen wird, sondern ihre Beziehungen zu diesen Geschäftspartnern einer Überprüfung unterzogen und aufgrund der Ergebnisse dieser Überprüfung Betriebsausgaben nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Dass das Finanzamt richtigerweise den Geschäftspartnern der Beschwerdeführerin die UID-Nummer hätte entziehen müssen, ist gerade in Anbetracht der Fa. Sub1 nicht logisch und

nachvollziehbar. Dieser „Firmenmantel“ wurde – wie bereits weiter oben festgestellt – ua von der Beschwerdeführerin dazu verwendet, zu Unrecht Betriebsausgaben zu lukrieren, trat aber im Geschäftsleben tatsächlich in Erscheinung und führte Fassadenarbeiten durch.

Wenn der steuerliche Vertreter in der Beschwerde die Frage aufwirft, wie die Beschwerdeführerin die Malversationen hätte erkennen können, ist er auf die oben angeführten Indizien zu verweisen, die das Bundesfinanzgericht davon überzeugten, dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von den Subfirmen erbracht worden sind.

Die Tatsache, dass keine Kick-back-Zahlungen festgestellt worden seien, ist nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen. Im vorliegenden Fall wurden in der überwiegenden Zahl der Fälle Barzahlungen behauptet, bei denen der Zahlungsfluss nicht nachgewiesen worden ist, zumal die Unterschriften auf den Kassabelegen nicht ident sind mit den Musterzeichnungen der Geschäftsführer laut Firmenbuch.

Die Vorlage des Firmenbuchauszuges, der Vergabe der UID-Nummer und der Eintrag in die HFU-Liste allein sind nicht geeignet als Nachweis für die durch diese Firmen erfolgte Leistungserbringung. Auch wenn für die Aufnahme in derartige Listen entsprechende Anforderungen erfüllt sein müssen, ist nach wie vor in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) zu beurteilen, ob die damit bekundete Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht und ob die Leistung tatsächlich von dieser Firma erbracht worden ist. Die Behörde hat detailliert, umfangreich und überzeugend dargelegt, dass die obigen Subfirmen nicht als Leistungserbringer anzusehen sind. Es ist auch darauf zu verweisen, dass die Beschwerdeführerin die für das Bestehen derartiger Geschäftsbeziehungen in der Baubranche üblichen Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen, Besprechungsprotokolle, Abnahmeprotokolle betreffend die einzelnen Bauvorhaben nicht beigebracht hat.

Dem Einwand, es sei Beweismaterial verwendet worden, das der Beschwerdeführerin nicht zugänglich sei, ist entgegenzuhalten, dass die Rechnungen der angeblichen Subfirmen und die Kassabelege sowie die Zahlungsmodalitäten der Beschwerdeführerin sehr wohl bekannt waren bzw. bekannt sein mussten.

Auch die Tatsache, dass bei diversen Kontrollen keine Schwarzarbeiter vorgefunden worden seien, entbindet die Beschwerdeführerin nicht von den sie treffenden Mitwirkungspflichten. Es ist Sache der Beschwerdeführerin, die geltend gemachten Betriebsausgaben nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Wenn der steuerliche Vertreter vorbringt, der Sorgfaltsmaßstab sei in den Streitjahren deutlich niedriger gewesen als in dem von ihm über Ersuchen des Bundesfinanzgerichts übermittelten Gutachten, so ist darauf zu verweisen, dass er einerseits den diesbezüglichen Nachweis für seine Behauptung nicht erbringt und andererseits auch der gegenständliche Streitzeitraum das vom Gutachten sehr wohl umfasste Jahr 2012 betrifft. Die in diesem Gutachten getroffenen

Feststellungen erscheinen auch keinesfalls überzogen. Es handelt sich dabei nämlich um Maßnahmen, die den Auftraggeber in jeglichem Streitfall die Sicherheit geben, nach bestem Wissen und Gewissen gehandelt zu haben. Außerdem ist dem Beschwerdevorbringen zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin ohnehin diverse Unterlagen von den angeblichen Subfirmen erhalten hat, sie hat es aber unterlassen, die ihr vorgelegten Unterlagen auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. So akzeptierte die Beschwerdeführerin eine Ausweiskopie einer Person, die laut Firmenbuchauszug für die angebliche Subfirma überhaupt nicht legitimiert war.

4.2.2. Sicherheitszuschlag

Die zum Jahresende 2010 vorgenommenen Umbuchungen von Kundenforderungen und Lieferantenverbindlichkeiten auf das Verrechnungskonto hatten keine Auswirkungen auf den Gewinn des Jahres 2010; die vom Betriebsprüfer vorgenommene Gewinnzuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlages führte daher nicht zu einer Besteuerungsgrundlage, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat.

4.3. Rechtliche Würdigung:

4.3.1. Nicht anerkannte Aufwendungen

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

Nach § 138 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit durch Unterlagen zu beweisen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung der Zahlungen hat im Zweifelsfall eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen zur Voraussetzung.

Der Nachweis der Betriebsausgaben erfolgt durch Belege, aus denen die wesentlichen Merkmale der Geschäftsvorfälle ersichtlich sind, sodass die Leistungen und die getätigten Aufwendungen aus den Belegen erkennbar sind.

Gemäß § 131 BAO sind die Aufzeichnungen und Nachweise so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können.

Auf Grund der überwiegenden Barzahlungen und der Tatsache, dass keine (ausreichenden) Aufzeichnungen über die Abwicklung der Aufträge vorgelegt worden sind, ist diese Nachvollziehbarkeit nicht gegeben. Vielmehr lässt sich aus den vorliegenden Belegen nicht feststellen, ob tatsächlich Leistungen erbracht worden sind bzw. falls sie erbracht worden sind,

von wem diese Leistungen erbracht worden sein könnten. Im Fall der Fa. Sub1 steht vielmehr aufgrund der Aussage des Geschäftsführers fest, dass diese die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht hat, weil sie im Fassadenbau tätig war.

Hinsichtlich der Bezahlung der mittels Banküberweisung bezahlten Rechnung aus dem Jahr 2012 ist anzumerken, dass diesbezüglich der von der Insolvenzverwalterin übermittelten Kontoverdichtung zu entnehmen ist, dass sofort nach Buchung des Zahlungseingangs eine Barbehebung des entstandenen Guthabens erfolgte. Derartige, wiederholt unmittelbar nach Zahlungseingang vorgenommene Abhebungen wurden auch von der Insolvenzverwalterin in ihrem Zwischenbericht als auffallend erwähnt und wurden in Zusammenschau mit den sonstigen Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens als zusätzliches Indiz für die Nichterbringung der in Rechnung gestellten Leistungen herangezogen.

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

Auf Grund der erfolgten Barzahlungen an nicht näher feststellbare Empfänger konnte die Finanzbehörde den Zahlungsfluss nicht überprüfen und die tatsächlichen Empfänger nicht feststellen. Es war dadurch insgesamt nicht möglich festzustellen, von wem die angegebenen Leistungen tatsächlich erbracht worden sind.

Bei den in Rechnung gestellten Bauleistungen war in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die Leistungen von nicht gemeldeten Arbeitern der Beschwerdeführerin erbracht worden sind

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.

Von der belangten Behörde waren im Schätzungswege - den Erfahrungen des Wirtschaftslebens entsprechend - 50% der geltend gemachten Aufwendungen anerkannt worden. Dies ist im Hinblick darauf, dass erfahrungsgemäß nur ein Teil der in Deckungsrechnungen ausgewiesenen Beträge zur Bezahlung von Schwarzarbeitern verwendet wird, plausibel und nachvollziehbar. Der auf Erfahrungswerten der Finanzverwaltung

beruhenden Schätzung mit 50% der Rechnungsbeträge setzte die Beschwerdeführerin auch nichts Konkretes entgegen.

Der griffweisen Schätzung der Behörde war daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu folgen. Das Bundesfinanzgericht folgte damit auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006).

4.3.2. Sicherheitszuschlag

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

Ziel jeder Schätzung ist es, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, wobei die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich freisteht.

Die Methode der Schätzung in Form eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (*Ritz*, BAO⁶, § 184, Tz 18). Sicherheitszuschläge setzten somit voraus, dass Vorgänge nachgewiesenermaßen nicht erfasst wurden. Derartiges wurde aber vom Prüfer nicht festgestellt, weshalb von der Verhängung eines Sicherheitszuschlages im Jahr 2010 Abstand zu nehmen war.

5. Zur Unzulässigkeit der 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 war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu beantworten, sondern in erster Linie der maßgebliche Sachverhalt festzustellen. Die rechtliche Würdigung ergab sich aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes bzw. aus der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Wiederaufnahme: vgl VwGH 28. 11. 1973, 585/73; VwGH 20. 9. 1983, 82/14/0341, 83/14/0013; Rechnungsmerkmale USt: VwGH 29.03.2001, 2000/14/0152; VwGH 01.06.2006, 2002/15/0174). Aus diesem Grunde war die Revision als unzulässig zu erklären.

Beilagen: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. April 2021