

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerden des Bf., Adresse, vertreten durch RA Mag. Robert Igali-Igalffy, 1030 Wien, Landstraßer Hauptstraße 34, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vom 20.05.2014, betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 – 2013, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die bekämpften Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung bei der XY Bau GmbH, umfassend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 – 2011 und Nachschau 1/2012 – 8/2013, 100%iger Gesellschafter und Geschäftsführer (Gf.) seit 24.04.2008 Bf. (Beschwerdeführer = Bf), wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

„Pkt 2 ... Zusammenfassung des Prüfungsablaufes

Im Rahmen von Ermittlungen zu diversen Betrugsfirmen ergaben sich Hinweise auf das ggstdl Unternehmen. ... Der Prüfungsauftrag wurde gem. § 99 FinStrG erstellt.

... wobei mit dem Gf. ... eine Niederschrift aufgenommen wurde, bei der der Abgabepflichtige folgende Aussagen machte:

Die Firma ist seit 2010 als Generalunternehmen und auch als Subunternehmer für größere Baufirmen tätig. Die XY Bau GmbH verfügt auch über eine Gewerbeberechtigung für die Vermittlung von Arbeitskräften, war aber zum Prüfungsbeginn nicht zur

Arbeitskräfteüberlassung tätig. Es gab zu diesem Zeitpunkt keine privaten Aufträge. Für die Vergabe von Subaufträgen war Herr Bf. selbst und der Angestellte ... zuständig.

Von den Subunternehmen wurden Firmenbuchauszug, Gewerbeschein, Steuernummer und UID-Nr. abverlangt. Von der Sekretärin wurden Abfragen über die HFU-Liste gemacht, die UID.-Nr. wurde nicht überprüft. Ausweise von den Firmenverantwortlichen der Subunternehmer wurden nicht verlangt. Arbeitspapiere der Arbeiter der Subunternehmer wurden in Kopie abgelegt, nach Beendigung der Baustelle weggeworfen.

Die zum Zeitpunkt des Prüfungsbeginns beschäftigten Angestellten und Arbeiter wurden von Hrn. Bf. in Form von Listen bekanntgegeben unter der Angabe der jeweiligen Baustelle, wo sie eingesetzt wurden.

Eine Liste der aktuellen Auftraggeber und Subunternehmer wurde niederschriftlich zugesagt.

Nach Prüfung der Buchhaltung und der vorgelegten Unterlagen wurde am 30.10.2013 ein Vorhalt an die Steuerkanzlei zur Klärung von offenen Fragen übermittelt. Am 16.12.2013 wurde dieser Vorhalt zum Teil unbeantwortet, zum Teil unzureichend beantwortet retourniert.

Am 10.1.2014 wurde daher ein 2. Vorhalt mit Frist zur Beantwortung bis 24.01.2014 an die Steuerkanzlei übermittelt.

Am 22.01.2014 wurde vom Steuerberater ... und der Buchhalterin ... eine Besprechung mit der Prüferin abgehalten, und als Vorhaltsbeantwortung mehrere Ordner und eine schriftliche Stellungnahme übergeben. Die vorgelegten Unterlagen wurden im FA überprüft und am 26.03.2014 wieder retourniert.

Mit Beschluss vom 03.04.2014 wurde nach einem Konkursantrag durch die BUAK ein Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet.

Nachdem bei der ersten Tagsatzung der Gf. nicht teilgenommen und bis dahin dem Sanierungsverwalter keinerlei Unterlagen zur Verfügung gestellt hatte, wurde am 23.04.2014 die Eigenverwaltung entzogen. Die Vertretungsbefugnis des Steuerberaters ist dadurch erloschen.

Am 22.04.2014 wurde auf Grund der steuerlichen Feststellungen ein Sicherstellungsauftrag für die Kapitalertragsteuer für den Gf. ... erlassen und diesem sowie dem Sanierungsverwalter am 23.04.2014 durch persönliche Entgegennahme zugestellt. Gleichzeitig wurde eine Vorladung zur Beschuldigteneinvernahme und anschließenden Schlussbesprechung für 12.05.2014 ausgehändigt.

Pkt 3 Feststellungen

Die KP GmbH war im Prüfungszeitraum als Subunternehmer für mehrere Baufirmen tätig, Hauptauftraggeber war ABC.

Daneben war das Unternehmen Generalunternehmer für die Bauvorhaben in 1140 Wien, ..., 1160 Wien, ... und 1150 Wien, ...

Es konnten keine Bautagebücher oder Stundenaufzeichnungen vorgelegt werden. Genaue Aufzeichnungen konnten nur für die offenen Baustellen zum Zeitpunkt der Niederschrift vorgelegt werden.

In der 2. Vorhaltsbeantwortung wurde eine Liste der 2013 eingesetzten Subunternehmer übermittelt unter Angabe der Firmenadresse und Liste für alle Subunternehmer lt. Vorhalt unter Angabe der Ansprechpersonen und Telefonnummern.

Bei keinem der Subunternehmer wurde die Baustelle angegeben, an der sie eingesetzt wurden.

Die meisten Telefonnummern der Subunternehmer sind nicht mehr existent, 3 Nummern gehören zur Buchhaltungskanzlei D. E., eine Telefonnummer zu einer Baufirma, die in keinem Zusammenhang mit der betreffenden Subfirma steht.

Es konnte bis zur Schlussbesprechung nicht angegeben werden, auf welchen Baustellen das Eigenpersonal und das Fremdpersonal bisher eingesetzt wurden.

Für den Hauptauftraggeber ABC und die Auftraggeber für die Bauvorhaben 1140 Wien, ..., und 1160 Wien, ..., war lt. den vorliegenden Werkverträgen für die XY Bau GmbH die Verpflichtung vermerkt, die Subunternehmer zu melden und deren Dienstnehmer bezüglich ihrer Anmeldung zur Krankenkasse zu überprüfen. Die Arbeitspapiere der Arbeiter der Subunternehmer in Kopie wurden nach der Beendigung einer Baustelle weggeworfen. Es wurde nicht beantwortet, ob diese Unterlagen (Arbeitserlaubnis, Pass, Meldezettel, Versicherungskarte, Aufenthaltsbewilligung, Anmeldung) zumindest seit Prüfungsbeginn abverlangt und aufbewahrt wurden, sie konnten nicht vorgelegt werden. Die Vorlage dieser Unterlagen an die Betriebsprüfung wurde in der 2. Vorhaltsbeantwortung behauptet, tatsächlich wurden zu mehreren Subunternehmen ELDA-Anmeldungen von Dienstnehmern vorgelegt, wobei nicht ersichtlich ist, ob und wo diese Personen eingesetzt wurden. Ebenso wurden von der Buchhalterin F. G. ELDA-Anmeldungen für Firmen übermittelt, die keinen Auftrag von der XY Bau GmbH erhalten haben und mit dem geprüften Unternehmen in keiner Geschäftsbeziehung stehen.

Der Steuerberater stellte mit der 2. Vorhaltsbeantwortung den Antrag, Bautagebücher und entsprechende Dokumentationen von den Auftraggebern oder Generalunternehmern zu beschaffen.

Es wurden daher Erhebungen bei mehreren Auftraggebern durchgeführt.

Es wurde festgestellt, dass die XY Bau GmbH auf mehreren Baustellen von ABC ausschließlich Eigenpersonal eingesetzt hatte, alle eingesetzten Arbeiter, für die auch Baustellenausweise ausgegeben wurden, waren bei der XY Bau GmbH gemeldet. Auf den Rechnungen mehrerer Subunternehmer scheinen jedoch Bauvorhaben für den Auftraggeber ABC auf, die dort nachweislich nicht gearbeitet haben.

Für das Bauvorhaben „Wien“ wurde von ABC ein Wochenbericht mit dem Vermerk der Namen der eingesetzten Arbeiter für Februar, März 2011 übermittelt. Es wurde festgestellt, dass zahlreiche Dienstnehmer in diesem Zeitraum Bezüge des AMS erhielten oder bei einer anderen Baufirma und erst später bei der XY Bau GmbH gemeldet wurden:

(Daten von 4 Dienstnehmern)

Für das Bauvorhaben „Wien“ wurden von ABC ebenso Wochenberichte für Jänner 2013 übermittelt. Es wurden die gleichen Feststellungen getroffen:

(Daten von 10 Dienstnehmern)

Auch für die Bauvorhaben, bei denen die XY Bau GmbH als Generalunternehmer beauftragt war, konnten keine Bautagebücher vorgelegt werden. Die Subunternehmer waren lt. Werkverträgen auch in diesem Fall den Auftraggebern zu melden.

Lt. Vorhaltsbeantwortung sind Baubücher und Bautagesberichte vom Generalunternehmer zu führen. Dieser Verpflichtung ist der Gf. nicht nachgekommen.

Die Kontaktaufnahme mit den Subfirmen erfolgte lt. Vorhaltsbeantwortung im Büro der XY Bau GmbH durch deren Gf. Den Erhebungen der Betriebsprüfung nach waren einzelne Gf. zum Zeitpunkt der Kontaktaufnahme im Firmenbuch noch als Gf. eingetragen, jedoch nicht polizeilich gemeldet oder nachweislich nicht mehr in Österreich. Bei manchen eingetragenen Gf. handelte es sich um fiktive Personen, die mit gefälschtem Pass im Firmenbuch eingetragen wurden. Einzelheiten zu den Subunternehmern sind in Beilage 2 dargestellt.

Die Subunternehmer wurden nicht an ihren Firmensitzen besucht.

Als Antwort auf Frage 8, Punkt 6 lt. Vorhalt, auf welchen Baustellen die Subunternehmer eingesetzt waren, wurde auf die vorliegenden Verträge verwiesen. In sämtlichen Verträgen der Subunternehmer scheinen jedoch „Regiearbeiten für diverse Baustellen“ auf.

Die in Rechnung gestellten Arbeitsstunden der Subunternehmer wurden lt. Vorhaltsbeantwortung vom jeweiligen Vorarbeiter oder Polier der Baustelle kontrolliert, es konnten darüber keine Aufzeichnungen vorgelegt werden.

Barzahlungen wurden immer im Büro der XY Bau GmbH immer an den Gf. des jeweiligen Subunternehmers behauptet. Die Kassabelege weisen jedoch in den meisten Fällen Unterschriften auf, die nicht der Musterzeichnung des eingetragenen Gf. lt. Firmenbuch entsprechen. Inkassovollmachten für andere Personen konnten nicht vorgelegt werden.

Der Bauleiter H. I. für die Bauvorhaben in 1140 Wien, ..., 1160 Wien, ..., und 1150 Wien, ..., wurde von der XY Bau GmbH gekündigt und im Zuge der Prüfung niederschriftlich einvernommen.

Seiner Aussage nach gab es an diesen Baustellen für den Rohbau nur Eigenpersonal der XY Bau GmbH. Für die anderen Arbeiten wie Baugrubensicherung, Wasserinstallation, Elektroinstallation und Estrich wurden Subunternehmer vom Gf. Bf beauftragt. Die Subunternehmer haben nur die Leistung erbringen müssen, es wurden keine Stundenaufzeichnungen geführt. Nach Stunden zu arbeiten zahlt sich nach Meinung von I. nach nicht aus. Es wurde ein fixer Preis vereinbart und in Rechnung gestellt.

Auf beinahe allen Rechnungen der Subunternehmer scheinen jedoch Abrechnungen nach Stunden auf.

Die meisten Rechnungen der Subunternehmer seiner Baustellen wurden von I. im Büro der XY Bau GmbH kontrolliert. I. wurden im Zuge der Einvernahme Rechnungen und Fotos der Gf. vorgelegt. Diese Rechnungen hat er nie gesehen, die Gf. und die Firmen sind ihm unbekannt, obwohl beide Leistungen für diese Baustellen fakturiert haben.

Auch den Auftraggebern für die Bauvorhaben in 1140 Wien, ... , und 1160 Wien, ... , waren Subunternehmer unbekannt, die Leistungen für diese Baustellen fakturiert haben, die XY Bau GmbH hätte die Verpflichtung lt. Werkvertrag gehabt, sämtliche Fremdleister zu melden.

Es kann davon ausgegangen werden, dass mehrere Subunternehmer lt. detaillierter Darstellung in Beilage 2 nicht an diesen Baustellen tätig waren, sondern Scheinrechnungen gelegt haben.

Im Zuge der Bp. wurden auch zahlreiche Dienstleister einvernommen, die bei mehreren Subfirmen und auch der XY Bau GmbH angemeldet waren.

Einer dieser Arbeiter sagte aus, dass Bf ihn eingestellt hatte und er der Meinung war, immer für die XY Bau GmbH gearbeitet zu haben. Lt. Sozialversicherungsauszug war er jedoch im Zeitraum 2008 bis 2010 bei den Firmen H...GmbH, U. ... GmbH, A.... GmbH und K. GmbH angemeldet.

Die anderen Dienstnehmer können sich an ihre Dienstgeber größtenteils nicht erinnern oder sie sind ihnen unbekannt. Einzelne beschreiben auch die Chefs als Gf., die keine Ähnlichkeit mit

den eingetragenen Personen haben. Ummeldungen zu einer anderen Firma sind teilweise ohne Benachrichtigung des jeweiligen Dienstnehmers erfolgt.

Am 09.12.2013 wurde bei einer Baustellenkontrolle durch die Finanzpolizei in NÖ, ..., der bosnische Staatsbürger H. angetroffen, wobei seine Anmeldung bei der Sozialversicherung während der Kontrolle, und nicht vor Arbeitsbeginn erfolgte.

Die Erhebungen bei den Auftraggebern, bei den Dienstnehmern und Subunternehmern ergaben den Nachweis, dass eigene Arbeiter der XY Bau GmbH bei Betrugsfirmen scheinangemeldet wurden, um sich Lohn- und Sozialabgaben zu ersparen.

Da die für den Hauptauftraggeber ABC eingesetzten Arbeiter zur Erstellung der Baustellenausweise erfasst wurden und die Namenslisten mit der jeweiligen Sozialversicherungsnummer für die überprüften Baustellen der Bp. übermittelt wurden, kann mit Sicherheit festgestellt werden, dass ausschließlich Eigenpersonal bzw. Schwarzarbeiter, die nicht zur Sozialversicherung gemeldet wurden, von der XY Bau GmbH beschäftigt wurden.

Die vorgeblich beauftragten Subunternehmen sind als Betrugsfirmen einzustufen, deren Funktion in der Erfüllung der folgenden Sozialbetrugs- und Hinterziehungstatbeständen besteht:

- Erstellung von Scheinrechnungen, um es den Tätern zu ermöglichen,
 1. dem jeweiligen Rechnungsempfänger Vermögen zu entziehen
 2. Steuern und Abgaben zu verkürzen (§ 33 Abs. 2 lit a und Abs. 3 FinStrG)
 3. in der Absicht, den Gewinn durch fingierte Betriebsausgaben zu schmälern und somit sich durch verdeckte Gewinnausschüttungen zu bereichern
 4. die bei der Betrugsfirma scheinangemeldeten Dienstnehmer zu entlohnen

Im Hinblick auf das Ausmaß der Malversation wurde seitens der Finanzverwaltung zur Sicherung der zu erwartenden Abgabennachforderungen aus der Bp. ein Sicherstellungsauftrag für die Kapitalertragsteuer des Gesellschafters Bf erlassen, der durch die Abgabensicherung am 23.04.2014 zugestellt worden ist.

Abschließend muss festgehalten werden, dass das Interesse des verantwortlichen Gf. an einer Mitwirkung zur Wahrheitsfindung im Rahmen der Prüfung nicht gegeben war.

Pkt 4 Allgemeine Feststellungen zu den Fremdleistungen

Die Baubranche ist – vor allem was die arbeitsintensiven Leistungsbereiche betrifft, aus Sicht der Finanzverwaltung als Hochrisikobranche einzustufen. An die Befolgung der

Abgabengesetze wie der sozialversicherungsrechtlichen und unternehmerischen Bestimmungen und auch an die Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes sind besondere Maßstäbe anzulegen und seitens der Bp. mit der angemessenen Genauigkeit zu kontrollieren. Auf eine Entscheidung durch den UFS vom 01.12.2010, Gz. RV/1633-W/10, wird verwiesen.

Im ggstdl. Unternehmen wurden auf dem Konto Fremdbearbeitung im Prüfungsjahr 2006 bis 2011 und auch im Nachschauzeitraum 2012 bis 2013 Rechnungen von Subunternehmern verbucht.

Es wurden keine Unterlagen vorgelegt, die den Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Subunternehmern dokumentieren. Dieses gänzliche Fehlen lässt die Schlussfolgerung zu, dass ein behaupteter Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat. Diese Unterlagen wären auch zum Nachweis der Erfüllung der Verpflichtungen gegenüber dem Auftraggeber erforderlich.

Die Leistungserbringung durch die angeführten Firmen konnte somit in keiner Weise glaubhaft gemacht werden.

Auf Grund der Erhebungen bei den Auftraggebern, Dienstnehmern und Subunternehmern konnte bewiesen werden, dass die Arbeiten nicht von diesen Gesellschaften, sondern von Schwarzarbeitern der XY Bau GmbH erbracht worden sind.

Details zu den jeweiligen Firmen sind in Beilage 2 angeführt.

....

Pkt 6 Leistungserbringung Subunternehmer

Der verbuchte Aufwand der Subunternehmer war auf Grund der Feststellungen der Bp. im Prüfungszeitraum 2006 bis 2011 und im Nachschauzeitraum 2012 bis 2013 nicht anzuerkennen:

...

Darstellung des pro Firma nicht anzuerkennenden Aufwands

Summen:

2008 3,454.638,35, Kürzung 50% 1,727.313,18

2009 4,221.196,95, Kürzung 50% 2,110.598,48

2010 2,009.843,92, Kürzung 50% 1,004.921,96

2011 2,723,149,00, Kürzung 50% 1,361.574,50

2012 3,154.960,00, Kürzung 50% 1,577.480,00

2013 1,249.680,48, Kürzung 50% 624.840,24

Es konnte bewiesen werden, dass die Arbeiten nicht von diesen Gesellschaften, sondern von Schwarzarbeitern der XY Bau GmbH erbracht wurden. Da eine Tätigkeit jedoch stattgefunden hat und der Erfahrung nach die Nettolöhne an die Arbeiter bezahlt wurden, ist ein Teil des Aufwands anzuerkennen. Mangels Unterlagen bzw. entsprechender Angaben wird die Höhe mit 50% der bisher als Fremdleistungsaufwand erklärten Betriebsausgaben angenommen. Die Differenz ist dem Gewinn zuzurechnen.

Die Steuerschuld und die Vorsteuer aus Bauleistungen werden für den Prüfungszeitraum und den Nachschauzeitraum berichtigt.

Darstellung der Berichtigungen

Pkt 7 Kapitalertragsteuer

Die Zurechnung lt. Pkt 6 wird als verdeckte Gewinnausschüttung der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Die KEST wird von den Gesellschaftern getragen.

2008:

Verdeckte Ausschüttung: 1,727.313,18

Kapitalertragsteuer 25%: 431.829,79

2009:

Verdeckte Ausschüttung: 2,110.598,48

Kapitalertragsteuer 25%: 527.649,62

2010:

Verdeckte Ausschüttung: 1,004.921,96

Kapitalertragsteuer 25%: 251.230,49

2011:

Verdeckte Ausschüttung: 1,361.574,50

Kapitalertragsteuer 25%: 340.393,63

2012:

Verdeckte Ausschüttung: 1,577.480,00

Kapitalertragsteuer 25%: 394.370,00

2013:

Verdeckte Ausschüttung: 624.840,24

Kapitalertragsteuer 25%: 156.210,06

...

Pkt 9 Zurechnung der Kapitalertragsteuer auf die Gesellschafter

... Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer erfolgt für den Gf. Bf. für den Zeitraum von 17.04.2008 bis 31.08.2013, mit Beginn seiner Bestellung zum Gf. Die Fremdleistungen werden für 2008 anteilmäßig für den jeweiligen Zeitraum den Gesellschaftern zugeordnet.

Betragsmäßige Darstellung der auf den Bf entfallenden Kapitalertragsteuer.

.....“

In der Beilage 2 werden die bei den einzelnen 43 Firmen durchgeführten Erhebungen und die festgestellten Mängel, Ungereimtheiten und Unregelmäßigkeiten, die zur Nichtanerkennung der Fremdleistungen führten, detailliert beschrieben.

Das FA erließ aG dieser Feststellungen am 20.05.2014 Bescheide an den Bf als Gesellschafter über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 bis 2013.

Folgende Beträge an KEST wurden vorgeschrieben:

KEST 2008 EUR 362.394,04

KEST 2009 EUR 527.649,62

KEST 2010 EUR 251.230,49

KEST 2011 EUR 340.393,63

KEST 2012 EUR 394.370,00

KEST 2013 EUR 156.210,06

Summe KEST EUR 2,032.247,84

In der Begründung wurde jeweils ausgeführt, gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 sei der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer sei von dem gemäß § 95 Abs 3 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs 5 EStG 1988 sei die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe oder der Empfänger wisse, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe und dies dem FA nicht unverzüglich mitteile.

Die Direktvorschreibung liege im Ermessen der Behörde und sei ISd § 20 BAO unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen erfolgt. Unter Billigkeit verstehe die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

In den *Beschwerden* (am 24.06.2014 eingelangt gegen die Kapitalertragsteuer für 2011, 2012 und 2013 und am 25.06.2014 eingelangt gegen die Kapitalertragsteuer für 2008, 2009 und 2010) brachte der rechtsfreundlich vertretene Bf i.w. vor, es sei unstrittig, dass er geschäftsführender Alleingesellschafter der XY Bau GmbH seit 2008 gewesen sei. Über das Vermögen dieser Gesellschaft sei am xx.xx.2014 das Insolvenzverfahren eröffnet worden.

Bei der erwähnten Gesellschaft laufe ein Bp-Verfahren; es sei noch nicht zu Steuervorschreibungen oder Bescheiderlassungen gekommen.

Die bekämpften Bescheide stünden in Widerspruch zum Bescheid über den Sicherstellungsauftrag des FA. Mit dem erwähnten Sicherstellungsauftrag sei für eine voraussichtliche Steuerschuld (Kapitalertragsteuer) ein Betrag von EUR 2,032.247,84 zur Sicherstellung gefordert worden. Mit den ggstdl bekämpften Bescheiden fordere das FA Zahlungen von insgesamt ca. EUR 900.000,00. Es sei unklar, warum die ggstdl Bescheide mit dem Sicherstellungsbescheid dermaßen in Widerspruch stünden, als ein Betrag von EUR 1.000.000,00 nun nicht mehr abgabengegenständlich sei. Der erhebliche Irrtum des FA gereiche dazu, dass das Abgabungsverfahren des FA grob mangelhaft gewesen sei, mit groben Ermittlungs- und Rechenfehlern behaftet sei, aus welchem keine gesicherten Erkenntnisse abgeleitet werden könnten. Andernfalls hätte das FA zu erklären, wie es dazu komme, dass ein zu Unrecht zur Sicherstellung eingeforderter Betrag von EUR 1,000,000,00 vorliege.

Es habe keinen Vorhalt mit einer Informationserteilung durch das FA gegeben. Es werde gegen das Recht verstoßen, sich vor Bescheiderlassung zur Sache zu äußern, dies sei erheblich rechtswidrig. Es würde keine Sachverhalte geben, die die Erlassung von KEST rechtfertigten.

Die Ergebnisse der bisherigen Steuerprüfung seien dem Bf ad personam zur str Frage der KEST nicht eröffnet oder mitgeteilt worden. Das FA stütze sich augenscheinlich auf das Abgabungsverfahren bei der Gesellschaft. Es seien dem Bf wesentliche Informationen vorenthalten worden, was einen erheblichen Verfahrensmangel darstelle. Das FA habe dem Bf die Informationen aus dem Bp-Verfahren offen zu legen, sodass er dazu eine Stellungnahme abgeben könne.

Hintergrund der ggstdl Bescheide scheine die (vom Bf bestrittene) Annahme zu sein, dass die XY Bau GmbH mit Geschäftspartnern kontrahiert habe, und dass im Zuge dessen Leistungen von Subfirmen gegenüber der XY Bau GmbH erbracht und fakturiert worden seien, wobei es sich um Scheinrechnungen oder Scheinleistungen handeln solle. Dies sei aber unrichtig. Alle Leistungen der Subunternehmer seien tatsächlich erbracht und bezahlt worden.

Es gäbe auch keine Grundlage und Feststellungen, wieso dem Bf als Gesellschafter die str. Zahlungen zugegangen sein sollen.

Die mögliche Tatsache, dass manche Subunternehmen ihren Zahlungspflichten für Steuerschulden nicht nachgekommen seien, könne weder für die XY Bau GmbH noch den Bf nachteilig sein. Das FA bezeichne diese Firmen als Betrugsfirmen, was nach Information des Bf nicht verifiziert sei und ihm bzw der XY Bau GmbH nicht angelastet werden könne.

Bei sämtlichen Subfirmen seien die Geschäftsunterlagen wie Verträge, Firmenbuchauszüge und Arbeitsdokumentationen seitens der XY Bau GmbH vollständig und seien vorgelegt worden. Es gäbe auch keinen Beweis, dass es sich um Betrugsfirmen handle, insbesondere keine Gerichtsurteile.

Der Leistungsbereich der Subunternehmen sei nicht als Eigenleistungen mit nicht angemeldetem Personal von der XY Bau GmbH erbracht worden. Die XY Bau GmbH habe nur angemeldetes Personal eingesetzt und die dafür erforderlichen Abgaben bezahlt bzw. gemeldet. Es gäbe kein Personal, das „schwarz“ gearbeitet habe. Es sei diesbezüglich kein Verwaltungsstrafverfahren eingeleitet worden bzw. anhängig.

Auf das Judikat des EuGH zur Anerkennung von Umsatzsteuergutschriften werde verwiesen. Demnach legitimiere die aufrechte UID-Nummer zum Vorsteuerabzug. Das FA habe selbst für die Subunternehmen UID-Nummern vergeben, was im Widerspruch zu deren Qualifizierung als Betrugsfirmen durch das FA stehe. Die XY Bau GmbH könne in ihren Geschäftsbeziehungen mögliche Betrugstatbestände nicht entlarven. Überprüfungspflichten seien nicht verletzt worden. Liege eine aufrechte und gültige UID-Nummer vor, könne das Unternehmen gutgläubig davon ausgehen, dass es sich um eine aufrechte und existente Subunternehmensfirma handle. Das Unternehmen könne nur dann diesen Gutglaubensschutz nicht für sich reklamieren, wenn das Unternehmen wusste oder wissen musste, dass Handlungen iSd § 33 FinStrG gesetzt worden seien, sodass von einer Tatbeteiligung für diese

Betrugshandlung ausgegangen werden könne. Hierfür sei das FA beweispflichtig. Es werde jede Tatbeteiligung der XY Bau GmbH an allfälligen Betrugshandlungen bestritten und es seien auch keine Strafverfahren gegen die XY Bau GmbH oder den Bf anhängig.

Bei den Subunternehmen seien die Erlöse aus den (bestrittenen) Ausgangsrechnungen (AR) als steuerpflichtige Einkünfte behandelt worden und es sei zu rechtskräftigen Steuervorschreibungen gekommen. Es sei nicht zulässig, dass das FA die Ausgangsrechnungen bei der XY Bau GmbH nicht anerkenne, bei den Subfirmen aber als steuerpflichtige Erlöse behandle.

Die vom FA bestrittenen AR würden Leistungen beinhalten, die von den Subunternehmern erbracht worden seien, die Zahlungen würden vorliegen und es würde sich um korrekte Rechnungen iSd BAO handeln. Damit fehle es an jedem Ansatzpunkt, diese Rechnungen einerseits bei der XY Bau GmbH nicht anzuerkennen und andererseits den Bf (als Gf oder Gesellschafter?) mit KEST zu belasten.

Die Höhe der KEST sei jedenfalls auch unbegründet und verfehlt. Es würden sich dazu keinerlei Feststellungen oder Sachverhalte finden.

Die erwähnten Bescheide würden keine Begründung aufweisen. Sie seien daher aufzuheben.

Es werde eine mündliche Beschwerdeverhandlung beantragt sowie die Aufnahme folgender Beweise:

- Einvernahme eines informierten Finanzbeamten darüber, dass die AR bei den Subfirmen als steuerpflichtige Erlöse zu entsprechenden Bescheiderlassungen geführt hätten
- Beischaffung des Strafaktes, der gegen die erwähnten Subfirmen geführt werde
- Akteneinsicht in den Akt des FA
- Einholung eines SV-Gutachtens aus dem Bauwesen zum Beweis dafür, dass die den str. AR zu Grunde liegenden Arbeiten tatsächlich von den Subfirmen ausgeführt worden seien
- Ausforschung und Einvernahme der bei den Subfirmen beschäftigten Arbeitern und der Zeugeneinvernehmung

Es werde daher der Antrag gestellt, die KEST Bescheid ersatzlos aufzuheben bzw. diese hilfsweise abzuändern und auf ein Mindestmaß zu reduzieren.

In der abweisenden *Beschwerdevorentscheidung* (BVE) des FA vom 12.06.2015 wurde in der Begründung i.w. ausgeführt:

Die Ausführungen des Bf, die KEST-Bescheide stünden betragsmäßig im Widerspruch zum Bescheid über den Sicherstellungsauftrag, sei zu entgegnen, dass die Summe der festgesetzten KEST (2,032.247,84) exakt der Summe des Sicherstellungsauftrages entspreche.

Dem Bf sei während des Bp-Verfahrens mehrfach die Gelegenheit gegeben worden, Stellung zu nehmen und Unterlagen vorzulegen. Bei der Vernehmung als Beschuldigter habe er die Aussage verweigert und bis zur Schlussbesprechung seien keine Unterlagen etc. vorgelegt worden und sei der Bf auch nicht zur Schlussbesprechung erschienen. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung sei vom Masseverwalter unterzeichnet worden. Der Bp-Bericht sei diesem ordnungsgemäß zugestellt worden. Dem Bp-Verfahren hafte kein Verfahrensmangel an.

Dass es sich bei den Subfirmen um Scheinfirmen handle, die lediglich zur Ausstellung von Scheinrechnungen genutzt worden seien, würde durch folgende Sachverhalte untermauert:

In den von ABC übermittelten Wochenberichten seien Namen der eingesetzten Arbeiter angeführt. Zahlreiche Arbeiter würden Bezüge vom AMS erhalten oder seien bei anderen Bauunternehmen gemeldet.

Es sei behauptet worden, dass die Barzahlungen der Rechnungen im Büro der XY Bau GmbH immer an den Gf. des jeweiligen Subunternehmens geleistet worden seien. Der Großteil der Kassenbelege weise jedoch Unterschriften auf, die nicht der jeweiligen Musterzeichnung des eingetragenen Gf. entsprechen würden. Inkassovollmachten anderer Personen hätten nicht vorgelegt werden können. Daher sei festzustellen, dass die Zahlungen nicht an den jeweils eingetragenen Gf. erfolgt seien.

Werkverträge hätten Unterschriften enthalten, die nicht den Musterzeichnungen des jeweils eingetragenen Gf. entsprächen.

In den meisten Fällen seien am eingetragenen Firmensitz keinerlei Hinweise auf die entsprechende Firma vorhanden. Meist hätte der Masseverwalter in einem Insolvenzverfahren einer Subfirma festgestellt, dass es am jeweils eingetragenen Firmensitz keinerlei Anhaltspunkte für ein tatsächlich tätiges Unternehmen gäbe.

Die in Blg. 2 des Bp-Berichtes genannten Subfirmen seien an der jeweils aktenkundigen Adresse nicht auffindbar gewesen und es sei auch keine operative Tätigkeit feststellbar gewesen. Außerdem sei Anzeige wegen Sozialbetrugs gegen alle Subfirmen erstattet worden.

Bei allen Subfirmen, die einer AP unterzogen wurden, sei festgestellt worden, dass es sich um Scheinfirmen handle, die zur Ausstellung von Deckungsrechnungen benutzt worden seien. In freier Beweiswürdigung komme die Abgabenbehörde daher zum Schluss, dass es sich bei ggstdl. Subunternehmen um Scheinunternehmen handle. Die Häufung der

Geschäftsverbindungen mit derartigen (43) Scheinunternehmen lasse auf das wissentliche Mitwirken des Bf als Gf. und Gesellschafters der XY Bau GmbH schließen.

Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass die str. Leistungen von der XY Bau GmbH mit Eigenpersonal erbracht worden seien, welches bei div. Firmen scheinangemeldet gewesen sei. Es werde nicht die Leistungserbringung, sondern die Höhe der dafür verrechneten Beträge bezweifelt. Da die Tätigkeit stattgefunden habe und der Erfahrung nach die Nettolöhne an die Arbeiter ausbezahlt worden seien, sei ein Teil des Aufwandes im Schätzungswege anzuerkennen. Mangels Unterlagen und entsprechender Angaben würden 50% der als Betriebsausgaben beantragten Aufwendungen anerkannt, wobei die Differenz dem Gewinn hinzugerechnet und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden sei. Verdeckte GA seien alle Vorteile, die einem Anteilseigner außerhalb der gesellschaftlichen Gewinnverteilung gewährt würden, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien und bei der Körperschaft eine Vermögensminderung bewirkten oder eine Vermögensvermehrung verhinderten. Eine vGA ergebe sich grs. entweder aG überhöhter (scheinbarer) Aufwendungen oder aG zu geringer (fehlender) Einnahmen. VGA würden gemäß § 93 Abs 2 lit. 1 EStG der KEST unterliegen. Der Zufluss der vGA beim Gesellschafter könne im Regelfall angenommen werden.

Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass jener Teil, der scheinbar an die Subunternehmen geleistet und nicht für die Bezahlung der „Schwarzarbeiter“ verwendet worden sei, dem Gesellschafter zugeflossen sei.

Dem Argument, dass seitens der XY Bau GmbH die Geschäftsunterlagen vollständig vorgelegt worden seien, sei zu entgegnen, dass keine Bautagebücher und Stundenaufzeichnungen vorgelegt werden konnten. Genaue Aufzeichnungen hätten nur für offene Baustellen im Zeitpunkt der Niederschrift vorgelegt werden können.

Die XY Bau GmbH hätte eine werkvertragliche Verpflichtung gegenüber ABC gehabt, die Subunternehmer und deren Dienstnehmer zu melden und deren Anmeldung bei der WGKK zu überprüfen. Die Kopien der Arbeitspapiere der Arbeiter seien nach Beendigung einer Baustelle lt. Aussage des Bf weggeworfen worden. Dieser sei darüber informiert worden, dass diese Papiere aufzubewahren seien. Trotz mehrfacher Aufforderung, diese Unterlagen vorzulegen (zumindest seit Prüfungsbeginn), seien diese bis zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung nicht vorgelegt worden.

Außerdem sei der Gf. der Verpflichtung, Baubücher und Bautagesberichte zu führen, nicht nachgekommen.

Aufzeichnungen über die Arbeitsstunden der Subunternehmer, die vom Vorarbeiter oder Polier zu kontrollieren seien, hätten nicht vorgelegt werden können.

Die Kontaktaufnahme mit den Subunternehmen sei lt. Vorhaltsbeantwortung in den Räumlichkeiten der XY Bau GmbH erfolgt. Der Bf habe angegeben, dabei seien ein aktueller FB-Auszug, Gewerbeschein, Steuernummer und UID-Nummer abverlangt worden.

Die vorgelegten Unterlagen würden eine Reihe von Unregelmäßigkeiten aufweisen:

- Die Eintragung in die HFU-Liste sei weit vor dem entsprechenden Leistungszeitraum gewesen.
- Es seien Werkverträge vorgelegt worden, deren Musterzeichnungen nicht mit den im Firmenbuch eingetragenen Musterzeichnungen übereinstimmten.
- Es seien undatierte Werkverträge vorgelegt worden.
- Einige Werkverträge seien für Leistungszeiträume abgeschlossen worden, die weit vor dem Datum des Werkvertrages liegen.
- Es seien vielfach Unbedenklichkeitsbescheinigungen des FA ohne Datum vorgelegt worden.
- Das Datum sämtlicher Unbedenklichkeitsbescheinigungen liege weit vor dem datierten Werkvertrag.
- Bei einer Vielzahl der vorgelegten Gewerbeberechtigungen würde es sich nicht um zeitnahe Abfragen handeln.
- Einige Gewerbeberechtigungen seien durch die MA 68 als Fälschungen bezeichnet worden.
- In einigen Fällen seien keine Baumeistergewerbeberechtigungen vorgelegt worden.
- In den meisten Fällen seien FB-Auszüge vorgelegt worden, bei denen es sich nicht um zeitnahe Abfragen gehandelt habe.
- Es seien UID-Bescheide ohne Datum vorgelegt worden.
- Bei den meisten Subunternehmen seien nicht zeitnahe UID-Bescheide vorgelegt worden.

Unter Einbeziehung der Tatsache, dass die Unternehmen in der Baubranche in einer Hochrisikobranche agierten, habe die Abgabenbehörde besondere Maßstäbe an die Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes anzulegen. Daher habe die AP diese mit angemessener Genauigkeit zu kontrollieren. Es seien keine Unterlagen vorgelegt worden, die eine tatsächlich Leistungserbringung der Subunternehmen glaubhaft machten.

UID-Vergabebescheide seien keine aussagekräftigen Dokumente, da diese lediglich die Vergabe einer UID-Nummer bestätigten, aber nicht nachweisen würden, dass der

Unternehmer das mit der Leistung beauftragte Subunternehmen ordnungsgemäß überprüft habe. Die XY Bau GmbH habe keinerlei UID-Bestätigungsverfahren durchgeführt.

Auch die Vergabe einer Steuernummer besage nicht, dass im Leistungszeitraum Geschäfte getätigt worden seien.

Die Eintragung in die HFU-Gesamtliste bewirke zwar nach § 82a Abs. 1 ASVG den Entfall der Auftraggeberhaftung, lasse aber nicht den Schluss zu, dass das Unternehmen operativ tätig gewesen sei. Die Nennung in der Gesamtliste besage nur, dass nach Kenntnisstand des Dienstleistungszentrums der WGKK eine Streichung aus der Liste nicht vorzunehmen gewesen sei. Dieser Kenntnisstand müsse nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen, da vom Dienstleistungszentrum der WGKK eine gleichsam tagesaktuelle fortlaufende Prüfung aller eingetragenen Unternehmen nicht verlangt werden könne.

Die Vorlage von Kopien von FB-Auszügen, Gewerberegisterauszügen und UID-Bescheiden könne eine etwaige rechtliche Existenz des Unternehmens nachweisen, nicht aber, dass dieses tatsächlich tätig gewesen sei.

Unterlagen wie Bautagebücher, Stundenaufzeichnungen oder Schriftverkehr, wie dies bei bestehenden Geschäftsbeziehungen üblich sei, hätten nicht vorgelegt werden können.

Zur Behauptung des Bf, bei den Subunternehmen seien die aus den AR resultierenden Erlöse als Einkünfte festgesetzt worden, sei festzuhalten, dass bei allen Subunternehmen, die einer Bp. bzw. einer USO unterzogen worden seien, festgestellt worden sei, dass es sich bei diesen Unternehmen um Scheinfirmen gehandelt habe, deren unternehmerische Tätigkeit in der Ausstellung von Scheinrechnungen bzw. Deckungsrechnungen bestanden habe.

Mit *Vorlageantrag*, eingelangt am 30.06.2015, beantragte der Bf, die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen und hielt alle bisherigen Anträge aufrecht.

Das FA legte mit *Vorlagebericht* vom 27.11.2015 die Beschwerden dem BFG vor und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Ebenfalls am 27.11.2015 wurde die Beschwerde des Bf gegen den Bescheid über den Sicherstellungsauftrag vom 22.04.2014 dem BFG vorgelegt.

Mit Erkenntnis vom 11.03.2016 wurde diese Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Mit Beschluss des HG Wien vom 14.05.2014 betreffend XY Bau GmbH wurde die Bezeichnung von Sanierungs- auf Konkursverfahren geändert.

Die Gesellschaft wurde aufgelöst.

Mit Beschluss des HG Wien vom 13.06.2016 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Mit Schreiben, beim BFG eingelangt am 09.04.2019, gab der rechtsfreundliche Vertreter des Bf bekannt, dass das Vollmachtsverhältnis zum Bf aufgelöst worden sei.

In der *mündlichen Verhandlung* vor dem BFG am 25.04.2019 brachte der wiederum rechtsfreundlich vertretene Bf i.w. vor, Büroangestellte hätten die Subunternehmer genau überprüft; die GmbH habe bei jeder einzelnen Geschäftsbeziehung Kontakt mit dem jeweiligen Geschäftsführer aufgenommen; man habe geprüft, ob eine aufrechte Gewerbeberechtigung besteht etc.; ferner allenfalls, ob eine HFU-Listen-Meldung besteht; man habe auch Rahmenvertrag und Werkvertrag abverlangt. Der Geschäftsführer hätte daher keinerlei Veranlassung gehabt, davon auszugehen, dass es sich um Scheinunternehmen handle. Es sei zB bei jedem Subunternehmer bei jeder einzelnen Auszahlung nachgefragt worden, ob die UID-Nummer noch aufrecht sei.

Die FA-Vertreterin brachte i.w. vor, bezüglich UID-Nummer sei keinerlei Bestätigungsverfahren durchgeführt worden. Unterlagen, die die tatsächliche Tätigkeit und die tatsächliche Bauausführung nachweisen würden, seien nicht vorhanden bzw. nicht vorgelegt worden und seien nach Aussage des Bf. nach Beendigung der jeweiligen Baustelle sogar weggeworfen worden. Aufbewahrungspflichten bezüglich dieser Unterlagen seien nicht eingehalten und somit kein Nachweis über die Tätigkeit der jeweiligen Firma erbracht worden. Es gebe eine Fülle von Sachverhaltselementen, die darauf hinweisen würden, dass es sich hier um Scheinfirmen handle.

Die in der *mündlichen Verhandlung* vor dem BFG am 27.05.2019 als Zeugin einvernommene Sekretärin der XY in den Streitjahren sagte i.w. aus, sie hätte von den Subfirmen verschiedene Unterlagen verlangt wie Gewerbeschein, Firmenbuchauszug, Personalausweis des jeweiligen Geschäftsführers, Anmeldungen der Mitarbeiter der Subfirmen; ferner UID-Nummer, Steuernummer und HFU-Listen.

Sie habe die Gültigkeit der UID-Nummer online überprüft. Bevor dies möglich war, habe ihr der Geschäftsführer des jeweiligen Subunternehmens Bestätigungen vom FA, der Krankenkasse und der BUAK vorgelegt, dass diese Subfirma keine Schulden bei den genannten Institutionen hätte. Von einer zweiten Überprüfungsebene wisse sie nichts. Bei jeder Rechnung an einen Subunternehmer hätte sie die Gültigkeit der UID-Nummer geprüft. Sie hätte die jeweilige Seite mit der Gültigkeit der UID-Nummer ausgedruckt und an die jeweilige Rechnung angeheftet.

Sie habe auch Ausweise der Gf. der Subfirmen verlangt, wenn diese in das Büro gekommen seien, um mit dem Bf zu verhandeln und Verträge abzuschließen. E seien den Abrechnungen auch Stundenlisten von den Subunternehmen beigelegt worden, aus denen ersichtlich gewesen sei, wer auf diesen Baustellen wie lange gearbeitet habe.

Die Firma hätte 5 – 6 Büroangestellte gehabt, sie sei anfangs die einzige Sekretärin gewesen, später sei auch der Sohn des Gf. dazugekommen. Sie sei bei der XY Bau GmbH von 2005 – 2014 beschäftigt gewesen. Sie sei anfangs die einzige Sekretärin gewesen, später sei auch der Sohn des Gf. dazugekommen.

Sie hätte die Unterlagen der Subfirmen auch an den Hauptauftraggeber, ABC, geschickt. Die XY Bau GmbH hätte während der Saison oft zwischen 120 und 150 angemeldeten Arbeitern gehabt. Die Firma habe jährlich ca. 8 – 10 Millionen Euro Umsatz gemacht; am Anfang weniger, aber es sei dann immer mehr geworden.

Die in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 27.05.2019 als Zeugin einvernommene Betriebsprüferin der XY Bau GmbH führte i.w. aus, sie halte ihre Ausführungen im Bp-Bericht vollinhaltlich aufrecht. Es habe auch etliche Subunternehmer gegeben, die sie anerkannt habe. Sie übergebe dem Gericht eine Liste mit den anerkannten bzw. den nicht anerkannten Subunternehmern. Auf dieser Liste sei auch ersichtlich, warum die jeweiligen Subunternehmer nicht anerkannt worden seien; bei den meisten sei die Unterschrift des Gf. nicht auf den Verträgen gewesen, bei vielen habe es sich beim angegebenen Wohnsitz des Gf. um Scheinanmeldungen gehandelt; bei vielen sei auch die Betriebsadresse nicht vorhanden gewesen oder hätten mehrere Firmen den Firmensitz am Sitz eines Steuerberaters oder Buchhalters. Die Arbeiten seien von fremden oder unbekannten Personen durchgeführt worden, wobei es sich wahrscheinlich um Arbeiter der XY Bau GmbH gehandelt habe, welche die Arbeiten „schwarz“ durchgeführt hätten.

Hr.I., der Baustellenleiter der XY Bau GmbH, habe ausgesagt, dass bei einzelnen Baustellen ausschließlich Eigenpersonal vorhanden gewesen sei und genau für diese Baustellen seien auch Rechnungen der Subunternehmer vorhanden gewesen.

Mehrere Auftraggeber hätten auch ausgesagt, dass dort nur Eigenpersonal der XY Bau GmbH beschäftigt war.

Subunternehmer hätten dem Auftraggeber gemeldet werden sollen oder dem Generalunternehmer, der selbst Subunternehmer war. Das sei nicht passiert.

Es sei durch umfangreiche Netzwerkprüfungen u.a. durch die Wirtschaftspolizei festgestellt worden, dass es viele Unternehmen mit bestimmten Machthabern gegeben hätte, die nachhaltig Scheinanmeldungen durchführten und Scheinrechnungen ausstellten. Diese Firmen hätten kein Personal gehabt und hätten keine Leistungen erbringen können oder hätten mit gefälschten Identitäten gearbeitet.

Es sei auch aus der vorgelegten Aufstellung ersichtlich, wer fiktiver Geschäftsführer war und Scheinidentitäten gehabt habe.

Es sei in vielen Fällen festgestellt worden, dass es sich um Betrugsfirmen handle.

Sie habe zwar von der Buchhalterin Arbeitspapiere bekommen, aber zum Teil für die falschen Firmen, nämlich Firmen, die keinen Kontakt mit der XY Bau GmbH gehabt hätten. Es seien auch zwei gefälschte Gewerbeberechtigungen dabei gewesen.

Sie hätte die Unterlagen im Zuge der 2. Vorhaltsbeantwortung körperlich bekommen. Sie

hätte diese kopiert und anschließend retourniert. Sie hätte alle diese Unterlagen gesichtet und genau überprüft.

Wenn sie ELDA-Anmeldungen von Firmen habe, die tatsächlich keinen Betriebsort haben oder einen fiktiven Geschäftsführer, dann könne sie diese unmöglich anerkennen. Es handle sich dann um Scheinanmeldungen.

Auf den Werkverträgen hätte es meist auch keine Bezeichnung der jeweiligen Baustelle gegeben; meist sei nur „diverse Baustelle“ darauf gestanden. Daher wisse sie auch nicht, welche Arbeiter auf welcher Baustelle gearbeitet hätten. Das sei ihr auch bis zum Prüfungsende nicht mitgeteilt worden. Es seien ihr nur diese Werkverträge vorgelegt worden.

Wenn Geschäftsführer genannt würden, die es gar nicht gäbe und wenn keine Ausweiskopie der jeweiligen Geschäftsführer angefertigt werde, sei für sie der Verdacht naheliegend, dass die XY Bau GmbH bei diesem Betrugsszenario mitgewirkt habe. Sie verweise auf die Häufung der Fälle. Sie habe nicht daran gezweifelt, dass die Leistungen erbracht wurden, weil es sich um seriöse Auftraggeber wie ABC oder 3 Wohnbausiedlungsgesellschaften gehandelt habe. Die genannten Buchhalter und Steuerberater stünden unter Betrugsverdacht bzw. betreuten viele Betrugsfirmen.

Eine Firmenadresse sei die Adresse, an der eine Geschäftstätigkeit erfolge, an der eine Sekretärin sitze und sich der tatsächliche Firmensitz befinde. Dieser sei auch gekennzeichnet durch Kundenkontakt, Aufnahmegespräche mit Arbeitern, Abrechnungen, Auszahlungen etc. Diese Tätigkeiten könnten beim Steuerberater bzw. Buchhalter nicht stattfinden.

Es hätte der Betriebsprüfung ermöglicht werden können, einen Kontakt mit den Subunternehmen herzustellen und ordnungsgemäße Aufzeichnungen vorzulegen, aus denen ersichtlich ist, wer an welcher Baustelle gearbeitet hat – welche Subunternehmer und welche Arbeiter konkret.

Die Zeugin hätte mit dem Bf oft Kontakt gehabt zB eine Besprechung anlässlich der Eröffnung der Betriebsprüfung. Da hätte er schon ausgesagt, dass die Arbeitsunterlagen nach Beendigung einer Baustelle weggeworfen werden.

Sie hätte dem Bf die KEST deswegen vorgeschrieben, weil sie angenommen habe, dass ihm diese zu viel abgesetzten Beträge zugeflossen sind. Nachweise über den Zufluss gäbe es grundsätzlich und auch in diesem Fall nicht.

UID-Überprüfungen seien teilweise, aber nicht in allen Fällen gemacht worden. Das sei aber kein Hinweis darauf, dass die Firma existent sei.

Die Unbedenklichkeitsbescheinigung, dass die Firma keine Schulden beim FA habe, sei nur eine Momentaufnahme. Sie könne sich aber auch gar nicht erinnern, dass derartige Erklärungen vorgelegt worden wären.

Zu den Verträgen und Bauausführungen führe sie aus, dass sie Werkverträge bekommen habe, auf denen nur „diverse Baustellen“ stehe.

Die Leistungen seien größtenteils pauschal verrechnet worden. Es seien keine Aufzeichnungen geführt worden, wie es zu diesen Berechnungen gekommen sei.

Der Bf hätte auch mehrfach die Möglichkeit gehabt, auf die getroffenen Feststellungen Einwendungen zu erheben. Sie hätte ihm 2 Vorhalte geschickt; sie glaube, diese Vorhalte habe sein Steuerberater erhalten und mit dem Bf gemeinsam besprochen. Sie hätte ihm bereits im ersten Vorhalt die Liste der nicht anerkannten Firmen übermittelt und hätte dazu auch gerne mehr Informationen gehabt, die jedoch nicht eingelangt seien.

Der Bf führte in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 27.05.2019 i.w. aus, es hätte zum Teil Stundenlisten gegeben, ansonsten sei pauschal verrechnet worden. Wenn der Auftraggeber pauschal verrechnet habe, habe er den Auftrag pauschal weitergegeben. Wenn der Auftraggeber Stundenlisten gefordert habe, habe er auf dieser Basis verrechnet.

Auch die Subfirmen hätten 20 – 30 Mitarbeiter gehabt und das habe alles seriös ausgesehen. Er habe die geforderten Unterlagen bekommen und über Festnetz mit den Firmen gesprochen, also hätte ein Büro geben müssen.

Der Vertreter des Bf führte vor dem BFG i.w. aus, er verweise darauf, dass die heute übergebene Liste erst jetzt erstellt worden sei. Es handle sich hier lediglich um Behauptungen ohne wirkliche Nachweise. Die Betriebsprüferin habe selbst eingeräumt, dass es hier keinerlei Nachweise gäbe, auch nicht dafür, dass dem Bf selbst Gelder zugeflossen sind. Es würden hier einige Firmen als Scheinfirmen dargestellt, nur deswegen, weil scheinbar verdächtige Steuerberater involviert wären und die Geschäftsadresse mit der Kanzleiadresse des Steuerberaters oder Buchhalters übereinstimme.

Abstrus sei die Behauptung, es handle sich um eine Scheinfirma, weil man mangels Betriebsversicherung keine Gewerbeberechtigung hätte.

Bezeichnend sei insbesondere, dass die Schlussbesprechung nicht ordnungsgemäß abgehalten worden sei, weil der Geschäftsführer und Liquidator der XY Bau GmbH keine Möglichkeit gehabt hätte, dieser beizuwohnen. Die Schlussbesprechung sei in der Kanzlei des Masseverwalters durchgeführt worden und nur von diesem sei das Protokoll unterfertigt worden. Der Masseverwalter hätte aG der kurzen Einarbeitungszeit keine Möglichkeit gehabt, berechnete Einwendungen gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung vorzubringen. Der Bf hätte ein Anrecht darauf, hiezu vorgeladen und gehört zu werden. Dieser Rechtsanspruch sei hier offenbar verletzt worden.

Die Vertreterin des FA führte vor dem BFG am 27.05.2019 aus, die Liste beruhe ausschließlich auf dem Betriebsprüfungsbericht und dem umfangreichen Arbeitsbuch. Jede einzelne dieser Firmen sei genauestens geprüft worden; dies mache man nur, wenn ein konkreter, begründeter Verdacht bestehe. Es sei doch sehr fragwürdig, wenn mehrere Firmen an derselben Adresse eines Steuerberaters bzw. Buchhalters tätig wären; v.a. auch, da diese Personen bereits einschlägig verurteilt worden seien.

Hinsichtlich der angeblich überzogenen Forderungen in Bezug auf die Aufsichtspflichten weise sie darauf hin, dass sowohl vom Bf selbst als auch von der Sekretärin mehrfach betont worden sei, dass umfangreiche Aufzeichnungen geführt worden seien, die jedoch trotz mehrerer Vorhalte bis dato nicht vorgelegt wurden.

Die Schlussbesprechung sei ein Ausdruck der Wahrung des Parteiengehörs. Diese müsse jedoch nicht ausschließlich zwingend über die Schlussbesprechung erfolgen, sondern es sei ihr auch Genüge getan, wenn der Partei Gelegenheit gegeben werde, zu den Feststellungen Stellung zu nehmen, was hier nach den Aussagen der Betriebsprüferin mehrfach der Fall gewesen sei.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege vor, wenn entweder der Gesellschafter selbst oder ein Dritter bereichert werde, was hier zumindest angenommen werden müsse. Die Geldflüsse seien natürlich entsprechend verschleiert worden.

Über die Beschwerden wurde erwogen

Sachverhalt:

Die XY Bau GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 21.03.2002 gegründet. Der Beschwerdeführer (idF Bf) ist seit 17.04.2008 eingetragener Geschäftsführer (idF Gf.) und seit 24.04.2008 Alleingesellschafter der Firma.

Am 03.04.2014 wurde mit Beschluss des HG Wien das Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung eröffnet. Der wesentliche Inhalt des Sanierungsplanvorschlags war 30% innerhalb von 2 Jahren.

In der Folge zeigte der Masseverwalter Masseunzulänglichkeit an. Mit Beschluss des Gerichts vom 23.04.2014 wurde die Bezeichnung von Sanierungs- auf Konkursverfahren geändert und die Schließung des Unternehmens angeordnet.

Mit Beschluss des Gerichts vom 13.06.2016 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die Firma war seit 2010 als Generalunternehmer und auch als Subunternehmer für größere Baufirmen tätig.

Hauptauftraggeber war ABC.

Das Unternehmen war Generalunternehmer der Bauvorhaben in A-Str.; 1160 Wien, B-Str. und 1150 Wien, C-Str..

Das Unternehmen beschäftigte während der Saison zwischen 120 und 150 Arbeitern und erzielte einen Umsatz von bis zu EUR 10 Millionen.

Zur Erbringung der Bauleistungen bediente sich die XY Bau GmbH laut Rechnungswesen zahlreicher Subunternehmer, deren vorgebliche Rechnungen sie unter dem Titel der Fremdbearbeitung als Betriebsausgaben verbuchte.

Tatsächlich gab es mit zahlreichen Subfirmen keinen Leistungsaustausch. Eine Leistungserbringung durch die in der Beilage 2 zum Bp Bericht genannten Subfirmen konnte weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden. Diese vorgeblich beauftragten Firmen sind als Betrugsfirmen einzustufen, deren Funktion u.A. in der Erstellung von Scheinrechnungen bestand. Die Begründung für die Einstufung der 43 Firmen als Betrugsfirmen ist dem Bp Bericht, insbesondere dessen Beilage 2, und der darauf beruhenden, dem BFG von der als Zeugin einvernommenen Betriebsprüferin übergebenen Liste zu entnehmen. Auf diese Unterlagen wird insoweit verwiesen.

Die Höhe der von den Subfirmen in Rechnung gestellten, nicht anerkannten Bauleistungen ist dem Bp-Bericht zu entnehmen, auf den insoweit verwiesen wird.

Die von den Subfirmen in Rechnung gestellten Bauleistungen wurden erbracht, jedoch nicht von den erwähnten Subfirmen, sondern von Mitarbeitern der XY Bau GmbH bzw. von unbekannten, nicht angemeldeten Arbeitern. Die Auszahlung dieser Leistungserbringung erfolgte ohne Abfuhr von Steuern und Sozialabgaben („schwarz“) in Höhe des herkömmlichen Nettolohnes. Dieser beträgt 50% der in den Scheinrechnungen in Rechnung gestellten Beträge.

Einige (andere) Subfirmen führten die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich aus und werden die diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben anerkannt. Deren Namen und die Höhe der anerkannten Aufwendungen ist der dem BFG von der als Zeugin einvernommenen Betriebsprüferin übergebenen Liste zu entnehmen, auf welche insoweit verwiesen wird.

Der Bf war als Gf. für die Auftragsvergabe, die Überprüfung der Subfirmen und die gesamte geschäftliche Organisation verantwortlich. Er war für die Vergabe von Subaufträgen in erster Linie selbst und persönlich zuständig, verhandelte mit den Gf. der Subfirmen und schloss die Verträge ab. Er war für die dubiosen Geschäftsfälle verantwortlich und musste daher wissen oder wusste, dass es sich um Scheinrechnungen von Scheinfirmen handelte.

Die der XY Bau GmbH zugerechneten Mehrgewinne, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben (50% der Rechnungen der nicht anerkannten Subunternehmer), sind als dem Gesellschafter verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen. Der Bf ist seit 24.04.2008 Alleingesellschafter der Firma. Seit diesem Zeitpunkt sind ihm daher die verdeckt zugeflossenen Ausschüttungen in der im Bp Bericht dargestellten Höhe zuzurechnen.

Beweiswürdigung:

Die gesellschaftsrelevanten Daten sind dem Firmenbuch sowie den vorgelegten Verwaltungsakten entnommen und unbestritten.

Wenn der steuerliche Vertreter (RA) in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG vorbringt, aus der Eröffnung des Sanierungsverfahrens mit Eigenverwaltung am 03.04.2014 sei ersichtlich, dass die besagte Prüfung positiv abgeschlossen worden sei, so ist dies insofern zu relativieren, als bereits kurze Zeit später (mit Beschluss des Gerichts vom 23.04.2014) die Bezeichnung von Sanierungs- auf Konkursverfahren geändert und die Schließung des Unternehmens angeordnet wurde. Nach dem Bp Bericht hatte der Bf bei der ersten Tagsatzung nicht teilgenommen und dem Sanierungsverwalter keinerlei Unterlagen zur Verfügung gestellt. Der Sanierungsplanantrag ist somit gescheitert. Im Hinblick darauf, dass das Gericht den Sanierungsplanantrag nur auf Vollständigkeit überprüft, eine inhaltliche Prüfung der vorgelegten Unterlagen (wie die Richtigkeit der dargestellten Zahlenwerke oder das Vorliegen der notwendigen Finanzmittel) jedoch nicht erfolgt (vgl. Schnetzinger/Hilber in Hilber (Hrsg), Personalverrechnung in der Insolvenz, 3. Aufl. 2019, Linde Verlag, 1.1.3.1.), kann aus der Eröffnung des Sanierungsverfahrens im Hinblick auf die Richtigkeit und Vollständigkeit des Rechenwerks nichts abgeleitet werden.

Dass die XY Bau GmbH als Generalunternehmer und auch als Subunternehmer für größere Baufirmen tätig war, ist unstrittig.

Die Ausführungen über den Hauptauftraggeber der XY Bau GmbH, die Funktion als Generalunternehmer bei den dargestellten Bauvorhaben und die Umsatz- und Beschäftigungsgrößen sind unstrittig und wurden von der Sekretärin der XY Bau GmbH bei ihrer Zeugenaussage vor dem BFG dargelegt.

Wenn von Seiten des Bf vorgebracht wird, es sei bis zu ggstdl Prüfung immer „alles in Ordnung gewesen“ und die vorherigen Betriebsprüfungen hätten zu keinen Ergebnissen geführt, so ist darauf hinzuweisen, dass es lediglich eine Betriebsprüfung vorher gab, welche tatsächlich zu keinen relevanten Feststellungen führte, was nach den schlüssigen Ausführungen der als Zeugin vor dem BFG einvernommenen Betriebsprüferin damit erklärbar ist, dass der (damalige) Prüfer keine Kenntnis davon hatte, dass es sich um Betrugsfirmen handeln könnte. Die Kontrollmitteilungen bezüglich der Betrugsfirmen, die als Ergebnis der Prüfung der dubiosen Firmen als Netzwerkfälle hervorgekommen sind, waren zum Zeitpunkt der vorherigen Betriebsprüfung offenkundig nicht vorhanden. Im Übrigen ist aus einer Prüfung zurückliegender Jahre für die Streitjahre nichts abzuleiten, da aG der Abschnittsbesteuerung Sache des Beschwerdeverfahrens ausschließlich die steuerlichen Verhältnisse der Streitjahre sein können.

Dass 43 der beauftragten Subfirmen als Betrugsfirmen einzustufen sind, deren Leistungserbringung weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, und das FA daher davon ausgehen musste, es habe kein Leistungsaustausch stattgefunden und die von diesen Firmen ausgestellten Rechnungen seien Scheinrechnungen, beruht auf dem umfangreichen Bericht der Bp, insbesondere der Beilage 2 zum Bp Bericht, sowie auf der Zeugenaussage der Betriebsprüferin vor dem BFG und der von dieser dem BFG übergebenen Liste der Betrugsfirmen und der anerkannten Subunternehmer.

Dem Einwand des RA, die im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem BFG übergebene Liste sei „erst jetzt“ erstellt worden, ist zu entgegnen, dass es sich bei der Liste lediglich um die Zusammenfassung der ausführlichen und umfangreichen Darlegungen im Bp Bericht und im Arbeitsbogen der Bp handelt.

Dass es sich dabei lediglich um Behauptungen ohne wirkliche Nachweise handelt, kann vom BFG nicht festgestellt werden. Vielmehr sind in der Anlage zum Bp Bericht zu jeder Firma ausführliche, schlüssige und nachvollziehbare Feststellungen, welche auf umfangreichen Ermittlungen beruhen, getroffen worden. Diese Feststellungen wurden auf genannter Liste übersichtlich und genau zusammengefasst.

Bevor auf die Feststellungen in Bezug auf die als Betrugsfirmen eingestuften Subunternehmen näher eingegangen wird, wird festgestellt, dass auch einige Subunternehmen nach näherer Prüfung anerkannt wurden, was schon dem ersten Anschein nach dagegen spricht, dass es sich hier – wie vom RA vorgebracht – lediglich um Behauptungen ohne wirkliche Nachweise handelt.

Auch eine nähere Überprüfung der diesbezüglichen Feststellungen im Hinblick auf die als Betrugsunternehmen bzw. Scheinfirmen eingestuften Subunternehmen hält der Kontrolle durch das BFG stand.

So ist im Bp Bericht betreffend XY Bau GmbH in der Beilage 2 jede einzelne der nicht anerkannten Subfirmen detailliert beschrieben und ist nachvollziehbar dargelegt, auf Grund welcher Erhebungen die Behörde aus welchen Gründen zur Ansicht gelangte, dass die von der jeweiligen Firma in Rechnung gestellten Beträge nicht als Aufwendungen bei der XY Bau GmbH anerkannt werden könnten. Es handelt sich um Schein- bzw. Betrugsfirmen, die die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht haben.

Das BFG folgt diesen Feststellungen.

In einer Zusammenfassung der durchgeführten Erhebungen und Feststellungen betreffend die nicht anerkannten Subfirmen führte die Betriebsprüferin vor dem BFG nachvollziehbar und schlüssig aus, bei den meisten der nicht anerkannten Unternehmen war die Unterschrift des Gf. nicht auf den Verträgen; bei vielen handelte es sich um Scheinanmeldungen bezüglich des Wohnortes durch die Gf., bei vielen war die Betriebsadresse nicht vorhanden.

Als Firmenstandort und Betriebsadresse wurde oft der Sitz von einschlägig amtsbekannten, teilweise kriminell verdächtigen Steuerberatern und Buchhaltern angegeben, d.h. an diesen Orten kann keine Geschäftstätigkeit entfaltet worden sein.

Subunternehmer hätten dem Auftraggeber gemeldet werden sollen oder dem Generalunternehmer, der selbst Subunternehmer war. Das ist nicht passiert.

Es wurde durch umfangreiche Netzwerkprüfungen u.a. durch die Wirtschaftspolizei festgestellt, dass es viele Unternehmen mit bestimmten Machthabern gab, die nachhaltig Scheinanmeldungen durchführten und Scheinrechnungen ausstellten. Diese Firmen hatten kein Personal und konnten keine Leistungen erbringen oder haben mit gefälschten Identitäten gearbeitet.

Es ist auch aus der dem Gericht vorgelegten Aufstellung ersichtlich, wer fiktiver Geschäftsführer war und Scheinidentitäten hatte.

Es gab auch sehr oft Anzeigen wegen Sozialbetrug durch den jeweiligen Masseverwalter und entsprechende Erhebungen durch die Staatsanwaltschaft. Die Betriebsprüferin hatte auch Rechnungen nach Beendigung der UID-Nummer und nach Konkursöffnung im Rechenwerk. Ihr lagen ELDA-Anmeldungen von Firmen vor, die tatsächlich keinen Betriebsort haben oder einen fiktiven Geschäftsführer, die daher als Scheinanmeldungen zu qualifizieren sind.

Auf den Werkverträgen gibt es meist auch keine Bezeichnung der jeweiligen Baustelle; sondern es ist mit „diverse Baustelle“ umschrieben. Die Prüferin weiß daher nicht, welche Arbeiter auf welcher Baustelle gearbeitet haben. Das wurde ihr auch nicht mitgeteilt, sondern lediglich diese Werkverträge vorgelegt.

Die von diesen Firmen in Rechnung gestellten Aufwendungen wurden daher aus einer Reihe von genau beschriebenen, dargestellten Gründen zu Recht von der Betriebsprüferin ausgeschieden.

In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG wurde diesbezüglich von Seiten des Bf ausgeführt, es würden einige Firmen als Scheinfirmen dargestellt, nur weil scheinbar verdächtige Steuerberater involviert wären und die Geschäftsadresse mit der Kanzleiadresse des Steuerberaters bzw. Buchhalters übereinstimme.

Dem ist einerseits zu entgegnen, dass dies nur einer von mehreren Gründen für die Nichtanerkennung der jeweiligen Subfirma ist. So wird zB betreffend die J. K. GmbH ausgeführt, die Unterschrift auf den Kassabelegen stamme nicht vom Gf.; es seien – abgesehen von den Rechnungen – keinerlei Unterlagen vorgelegt worden, der Gf. sei zum Zeitpunkt der Rechnungserstellung der ersten Rechnungen im Inland nicht polizeilich gemeldet gewesen; der Gf. habe im Zuge einer Beschuldigteneinvernahme vor der Polizei ausgeführt, er komme nicht aus der Baubranche; der Firmensitz sei das Büro einer Steuerberatungskanzlei gewesen und auch an der zweiten angegebenen Adresse sei besagte Steuerberatungskanzlei Mieterin gewesen; an beiden Adressen habe die GmbH keine Geschäftstätigkeit entfaltet.

Es handelt sich daher um mehrere Gründe, die in schlüssiger freier Beweiswürdigung zur

Nichtanerkennung führten.

Andererseits hat die Betriebsprüferin als Zeugin vor dem BFG ausgeführt, die besagte Steuerberatungskanzlei sei bekannt, da sie viele Betrugsfirmen betreue. Sie hat zu Recht darauf verwiesen, dass eine Firmenadresse die Adresse ist, an der eine Geschäftstätigkeit erfolgt, an der eine Sekretärin der Firma sitzt und sich der tatsächliche Firmensitz befindet. Dieser ist – wie die Zeugin richtig ausführte – auch gekennzeichnet durch Kundenkontakt, Aufnahmegesprächen mit Arbeitern, Abrechnungen, Auszahlungen etc. Derartige Tätigkeiten können bei einem Steuerberater oder Buchhalter nicht stattfinden. Im Zusammenhalt mit den übrigen dargestellten Indizien ist der Schluss, dass durch diese Firma keine Leistung erbracht wurde, zwingend.

Befragt zur M. GmbH, führte die Zeugin aus, es habe eine andere Person als Hr. L. M. unterschrieben. Dieser könne nicht Kontakt zur XY Bau GmbH gehabt haben. In der Anlage zum Bp Bericht wird zu dieser Firma ausgeführt, die Unterschrift auf den Rechnungen stammten nicht vom Gf., ebenso wie die Unterschrift auf dem Werkvertrag, der mit dem Vermerk „diverse Baustellen“ versehen war. Der vorgelegte Firmenbuchauszug ist nicht aktuell zum Zeitpunkt des Abschlusses des Werkvertrages. Der Firmensitz ist an der Adresse der Steuerberatungskanzlei N. O., welche laut Zeugenaussage der Betriebsprüferin bekannt ist, da sie viele Betrugsfirmen betreut. An dieser Adresse ist nie eine Geschäftstätigkeit ausgeübt worden. Nach Konkurseröffnung konnte der Masseverwalter keinen Kontakt mit dem Gf. herstellen; es waren keine Buchhaltungsunterlagen vorhanden und im Anmeldeverzeichnis scheinen keine Forderungsanmeldungen von Versicherungen, Materialeinkäufen, Mieten und Krediten auf.

Erhebungen der Polizei ergaben, dass es sich bei L. M. um eine fiktive Person handelt, welche jedoch laut Vorhaltsbeantwortung als Ansprechperson genannt wurde. Einem SV-Gutachten zufolge handelt es sich um ein Geschäftsmodell zum Sozialbetrug.

Aus diesen Gründen war der Schluss zwingend, dass es sich um eine Scheinfirma handelt, deren Rechnungen als Scheinrechnungen zu qualifizieren und nicht als Aufwendungen anzuerkennen sind.

Auch bei den vom RA in der mündlichen Verhandlung relevierten Subunternehmen P., Q. GmbH, R. GmbH, S. GmbH, T. GmbH und U. GmbH gab es derart umfangreiche und schlüssige Feststellungen in der Beilage 2 zum Bp Bericht, die zur Nichtanerkennung der diesbezüglichen Aufwendungen führen müssen. Es handelt sich aus einer Reihe von Gründen um Schein- bzw. Betrugsfirmen, die Scheinrechnungen ausstellten. Mängel in der Beweiswürdigung der belangten Behörde können vom BFG somit nicht festgestellt werden.

Wenn in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG vom RA betreffend Q. GmbH ausgeführt wird, die Behauptung, es handle sich um eine Scheinfirma, weil man mangels Betriebsversicherung keine Gewerbeberechtigung hätte, sei abstrus, wird darauf

hingewiesen, dass dies nur einer von mehreren Gründen für die Nichtanerkennung der Rechnungen dieser Firma war. So stammt die Unterschrift auf den Rechnungen nicht vom Gf., auch die Unterschrift auf dem Werkvertrag für diverse Baustellen stammt nicht vom Gf., der Firmenbuchauszug ist nicht aktuell zum Datum des Werkvertrages, der Firmensitz war das Büro eines Buchhalters, der laut Zeugenaussage der Betriebsprüferin unter Betrugsverdacht steht, die Firma hat an der Adresse nie eine Geschäftstätigkeit ausgeübt, nach Konkurseröffnung konnte der Masseverwalter mit dem Gf. keinen Kontakt aufnehmen, es waren keine Buchhaltungsunterlagen vorhanden und es konnten keine Mietverträge festgestellt werden.

Aus den aufgezählten Gründen waren die Rechnungen dieser Firma als Scheinrechnungen zu beurteilen, da sie die Leistungen nicht erbracht hat.

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass es sich um eine Vielzahl (43) von Subfirmen handelt, die keine Leistungen erbracht haben und Scheinrechnungen ausstellten. Dass dies der XY Bau GmbH verborgen blieb, ist auszuschließen.

Die Betriebsprüferin hat die umfangreichen Feststellungen bezüglich der nicht anerkannten Subunternehmen in ihrer Zeugenaussage vor dem BFG glaubhaft bekräftigt.

Dass die von den nicht anerkannten Subfirmen in Rechnung gestellten Bauleistungen erbracht wurden, hat die Betriebsprüferin zu Recht aus der Tatsache, dass es sich um seriöse Auftraggeber und große Bauvorhaben gehandelt hat, gefolgert.

Dass im Schätzungsweg 50% des Aufwandes anerkannt werden, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung nachvollziehbar, da die Auszahlung der Gelder ohne Abfuhr von Steuern und Sozialabgaben in Höhe des herkömmlichen Nettolohns erfolgte. Ebenso nachvollziehbar ist die Feststellung, dass die Arbeiten von fremden oder unbekannten Personen durchgeführt wurden, wobei es sich wahrscheinlich um Arbeiter der XY Bau GmbH gehandelt hat, die Arbeiten „schwarz“ durchführten; dies deswegen, weil – wie die Betriebsprüferin als Zeugin vor dem BFG aussagte – der Baustellenleiter der Firma im Rahmen der Betriebsprüfung niederschriftlich aussagte, dass bei einzelnen Baustellen ausschließlich Eigenpersonal vorhanden war und genau für diese Baustellen auch Rechnungen der angeblichen Subunternehmer vorhanden waren. Laut Zeugenaussage haben mehrere Auftraggeber auch ausgesagt und der Betriebsprüferin geschrieben, dass dort nur Eigenpersonal der XY Bau GmbH beschäftigt war.

Wenn der Bf ausführt, die XY Bau GmbH habe alle Unterlagen der Subunternehmer angefordert und überprüft, er hätte nicht erkennen können, dass es sich um Schein- und Betrugsfirmen handle, so halten diese Ausführungen einer näheren Betrachtung nicht stand.

Die Aussage der Sekretärin der XY Bau GmbH in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG ist zwar als durchaus glaubhaft zu betrachten, sie war als Angestellte jedoch weisungsgebunden und führte die Kontrollen und Überprüfungen der Subfirmen auf die Art und Weise, wie es ihr

vom Bf und der Buchhalterin aufgetragen wurde, durch.

So wurden zwar nach Angaben der Zeugin verschiedene Unterlagen von den Subfirmen verlangt wie Gewerbeschein, Firmenbuchauszug, Personalausweis des jeweiligen Gf., Anmeldungen der Mitarbeiter der Subfirmen, UID-Nummer, Steuernummer, HFU Listen und Unbedenklichkeitsbescheinigungen.

Es wurde aber bezüglich der UID-Nummer nur die Gültigkeit überprüft, ein Bezug zu einem bestimmten Unternehmen kann bei dieser Prüfung nicht hergestellt werden (Stufe 1 Verfahren). Ob die UID-Nummer eingeschränkt war und ob ein Zusammenhang mit einem bestimmten Namen oder einer bestimmten Anschrift besteht, wurde jedoch nicht überprüft (Stufe 2 Verfahren). Die Sekretärin wusste laut eigener Aussage nichts von dieser Überprüfungsmöglichkeit.

Die Eintragung in die HFU-Liste war laut Feststellungen der Betriebsprüfung weit vor dem entsprechenden Leistungszeitraum. Auch bewirkt, wie das FA zu Recht ausführt, die Eintragung in die HFU-Gesamtliste zwar nach § 82a Abs. 1 ASVG den Entfall der Auftraggeberhaftung, lässt aber nicht den Schluss zu, dass das Unternehmen operativ tätig gewesen ist. Die Nennung in der Gesamtliste besagt nur, dass nach Kenntnisstand des Dienstleistungszentrums der WGKK eine Streichung aus der Liste nicht vorzunehmen gewesen ist. Dieser Kenntnisstand muss nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen, da vom Dienstleistungszentrum der WGKK eine gleichsam tagesaktuelle fortlaufende Prüfung aller eingetragenen Unternehmen nicht verlangt werden kann.

Dass Personalausweise des jeweiligen Gf. verlangt wurden, konnte von der Bp nicht festgestellt werden, da derartige Ausweiskopien nach den Feststellungen der Bp nicht vorgelegt werden konnten.

Arbeitspapiere der Arbeiter der Subfirmen wurden zwar verlangt und in Kopie abgelegt, jedoch nach niederschriftlicher Aussage des Bf während der Betriebsprüfung nach Beendigung der jeweiligen Baustelle weggeworfen.

Wenn die Sekretärin in ihrer Zeugenaussage ausführt, es seien auch Stundenlisten von den Subunternehmen beigelegt worden, auf denen ersichtlich sei, wer auf diesen Baustellen wie lange gearbeitet habe, so entspricht dies ihrer persönlichen Wahrnehmung. Die Betriebsprüfung hat diesbezüglich festgestellt, dass derartige Stundenlisten nicht vorgelegt wurden.

Wenn die Sekretärin vorbringt, sie habe die Gf. der Subunternehmen gekannt, so entspricht dies ihrer persönlichen Erinnerung, jedoch handelt es sich bei den eingetragenen Gf. teilweise um fiktive Personen, teilweise um Personen, die keinen Wohnsitz mehr im Inland hatten. Es ist vorstellbar, dass andere Personen als die angegebenen Gf. auftraten, die die Zeugin vom Sehen kannte. Vorstellbar ist auch, dass es sich um die Gf. der anerkannten Subunternehmer handelte.

Wenn die Zeugin und auch der Bf vorbringen, die Geschäftsunterlagen seien ordnungsgemäß aufbewahrt und der Prüferin vorgelegt worden, sie würden jetzt noch im Keller der Privatwohnung des Gf. lagern, so ist auszuführen, dass nach den Feststellungen im Bp Bericht, welche durch die Zeugenaussage der Betriebsprüferin vor dem BFG glaubhaft bestätigt wurden, die Prüferin alle Unterlagen, die ihr übergeben wurden, durchschaute und kontrollierte. Es konnten jedoch keine Bautagebücher und Stundenaufzeichnungen vorgelegt werden. Genaue Aufzeichnungen gab es nur für offene Baustellen im Zeitpunkt der Niederschrift über die Bp. Trotz mehrfacher Aufforderung, die Kopien der Arbeitspapiere der Arbeiter der Subunternehmer vorzulegen, wurden diese bis zur Schlussbesprechung nicht vorgelegt. Auch Aufzeichnungen über die Arbeitsstunden der Subunternehmer konnten nicht vorgelegt werden.

Die vorgelegten Unterlagen wiesen eine Reihe von Unregelmäßigkeiten auf:

- Die Eintragung in die HFU-Liste war weit vor dem entsprechenden Leistungszeitraum.
- Es wurden Werkverträge vorgelegt, deren Musterzeichnungen nicht mit den im Firmenbuch eingetragenen Musterzeichnungen übereinstimmten.
- Es wurden undatierte Werkverträge vorgelegt.
- Einige Werkverträge wurden für Leistungszeiträume abgeschlossen, die weit vor dem Datum des Werkvertrages liegen.
- Es wurden vielfach Unbedenklichkeitsbescheinigungen des FA ohne Datum vorgelegt.
- Das Datum sämtlicher Unbedenklichkeitsbescheinigungen lag weit vor dem datierten Werkvertrag.
- Bei einer Vielzahl der vorgelegten Gewerbeberechtigungen handelte es sich nicht um zeitnahe Abfragen.
- Einige Gewerbeberechtigungen wurden durch die MA 68 als Fälschungen bezeichnet.
- In einigen Fällen wurden keine Baumeistergewerbeberechtigungen vorgelegt.
- In den meisten Fällen wurden Firmenbuchauszüge vorgelegt, bei denen es sich nicht um zeitnahe Abfragen handelte.
- Es wurden UID-Bescheide ohne Datum vorgelegt.
- Bei den meisten Subunternehmen wurden nicht zeitnahe UID-Bescheide vorgelegt.

- Unterlagen wie Bautagebücher, Stundenaufzeichnungen oder Schriftverkehr, wie dies bei bestehenden Geschäftsbeziehungen üblich ist, konnten nicht vorgelegt werden.

Das FA führt auch zu Recht aus, dass die Vorlage von Kopien von Firmenbuchauszügen, Gewerberegisterauszügen und UID-Bescheiden eine etwaige rechtliche Existenz des Unternehmens nachweisen kann, nicht aber, dass dieses tatsächlich tätig gewesen ist.

Zusammenfassen wurden keine Unterlagen vorgelegt, die eine tatsächlich Leistungserbringung der Subunternehmen glaubhaft machten.

Dies wurde von der Betriebsprüferin in ihrer Zeugenaussage vor dem BFG bestätigt. Sie führte glaubhaft aus, sie hatte auch Rechnungen nach Beendigung der UID-Nummer im Rechenwerk; sie hatte glaublich auch Rechnungen nach Konkurseröffnung im Rechenwerk, sie bekam zwar Arbeitspapiere, aber zum Teil für die falschen Firmen, nämlich Firmen, die keinen Kontakt mit der XY Bau GmbH hatten; es waren auch zwei gefälschte Gewerbeberechtigungen dabei; es wurden ihr ELDA-Anmeldungen von Firmen vorgelegt, die tatsächlich keinen Betriebsort haben oder einen fiktiven Geschäftsführer; auf den Werkverträgen gab es meist auch keine Bezeichnung der jeweiligen Baustelle, diese wird vielmehr meist als „diverse Baustelle“ bezeichnet, daher weiß man nicht, welche Arbeiter auf welcher Baustelle gearbeitet haben; dies wurde der Prüferin auch bis zum Prüfungsende nicht mitgeteilt; die Leistungen wurden großteils pauschal verrechnet; es wurden keine Aufzeichnungen geführt, wie es zu diesen Berechnungen gekommen ist.

Dass einige Subfirmen (in der dem BFG übergebenen Liste genannt) die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich ausführten, hat die Bp. festgestellt.

Dass der Bf für die Auftragsvergabe, die Überprüfung der Subfirmen und die gesamte geschäftliche Organisation verantwortlich war, ergibt sich nicht nur aus seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung als alleiniger Geschäftsführer, sondern wurde auch von ihm bestätigt.

Er bestreitet jedoch, von den betrügerischen Subfirmen und den auf Grund von Scheinrechnungen angesetzten fiktiven Betriebsausgaben gewusst oder daran mitgewirkt zu haben.

Dies ist nicht glaubhaft. Der Bf war Gesellschafter/Geschäftsführer der XY Bau GmbH. Er führte selbst die Verhandlungen mit den angeblichen Gf. der Subfirmen und schloss die Verträge mit den Subfirmen ab. Es musste ihm bekannt sein, dass es sich um Scheinfirmen handelte und dass die Arbeiten von Arbeitern der XY Bau GmbH bzw von fremden Arbeitern ausgeführt wurden, welche „schwarz“ entlohnt wurden.

Zu seinem Vorbringen, alle Unterlagen abverlangt zu haben, wird auf obige Ausführungen verwiesen. Es wurden nur völlig unzureichend Unterlagen abverlangt und vorgelegt. Dass es

teilweise Stundenlisten gab, wie der Bf vorbringt, ist durch die Zeugenaussage der Betriebsprüferin und die Feststellungen der Bp insofern widerlegt, als sie jedenfalls nicht vorgelegt wurden. Gleiches gilt auch für die laut Zeugenaussage der Sekretärin der XY Bau GmbH angefertigten Ausweiskopien der jeweiligen Gf. der Subfirmen, die ebenfalls – den Feststellungen im Bp Bericht und der glaubwürdigen Aussage der Betriebsprüferin vor dem BFG folgend – nicht vorgelegt wurden.

Es ist in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen der als Zeugin vor dem BFG einvernommenen Betriebsprüferin zu verweisen, die überzeugend ausführt, wenn Gf. genannt werden, die es gar nicht gibt und wenn keine Ausweiskopie der jeweiligen Gf. vorgelegt wird, sei für sie der Verdacht naheliegend, dass die XY Bau GmbH bei diesem Betrugsszenario mitgewirkt hat, wobei die Häufung der Fälle – 43 Firmen – auffallend ist. Richtig sind auch die Bemerkungen der Zeugin, dass es der Bp hätte ermöglicht werden können, einen Kontakt mit den Subunternehmen herzustellen und die Bf hätte ordnungsgemäße Aufzeichnungen vorlegen können, aus denen ersichtlich ist, wer an welcher Baustelle gearbeitet hat – welche Subunternehmer und welche Arbeiter konkret.

Wenn der Bf moniert, er sei nicht zur Schlussbesprechung geladen worden und das rechtliche Gehör sei nicht gewahrt worden, so ist festzuhalten, dass der Bf am 23.04.2014 zur Beschuldigtenladung gemäß 153 Abs 2 StPO persönlich vorgeladen wurde und diese Ladung am selben Tag persönlich übernommen hat. Auf dieser Ladung zum Thema *„Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der XY Bau GmbH wurde festgestellt, dass im Rechenwerk Honorarnoten mehrerer Baufirmen aufscheinen, bei denen der begründete Verdacht besteht, dass es sich um Scheinrechnungen handelt und Arbeiter ohne Anmeldung beschäftigt wurden“* war der Vermerk (fettgedruckt) enthalten: *„Im Anschluss an die Vernehmung wird die Schlussbesprechung durchgeführt.“*

Am 12.05.2014 wurde die Beschuldigteneinvernahme durchgeführt und in der Niederschrift darüber wird ausgeführt: *„Zum formellen Prüfungsabschluss im Rahmen einer Schlussbesprechung am 19.05.2014 ... im Beisein des Masseverwalters wird der Abgabepflichtige hiemit eingeladen. Die Teilnahme des Verteidigers ist möglich....“*

An der Schlussbesprechung nahm der Masseverwalter teil, welcher die Niederschrift über die Schlussbesprechung unterfertigte.

Dass der Bf zur Schlussbesprechung nicht geladen war und er in seinen Rechten dadurch verletzt wurde, ist daher durch die vorliegenden Unterlagen widerlegt. Dass er nicht daran teilgenommen hat, liegt in seinem Bereich.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass der Bf auch im Rahmen der Bp wiederholt die Möglichkeit hatte, Stellung zu nehmen. So wurde bereits zu Prüfungsbeginn am 10.04.2013 mit dem Bf eine Niederschrift aufgenommen. Es wurden im Rahmen der Bp 2 Vorhalte übermittelt und als Vorhaltsbeantwortung vom Steuerberater und der Buchhalterin der Bp mehrere Ordner an Unterlagen übergeben und gesichtet. Angestellte und Arbeiter der XY Bau

GmbH wurden vom Bf in Form von Listen bekannt gegeben. Eine Liste der aktuellen Subunternehmer und Auftraggeber wurde niederschriftlich zugesagt. Schließlich wurde die Beschuldigteneinvernahme mit dem Bf (siehe oben) durchgeführt.

Davon, dass das rechtliche Gehör nicht ausreichend gewahrt wurde, kann daher keine Rede sein.

Dass in Wahrung des Parteienghörs die Unterlagen nur unzureichend übermittelt wurden; dass bei keinem der Subunternehmer die Baustelle angegeben wurde, an der sie eingesetzt wurden; dass nicht angegeben werden konnte, auf welchen Baustellen das Eigenpersonal und das Fremdpersonal eingesetzt wurde; dass die meisten angegebenen Telefonnummern der Subunternehmer nicht mehr existent waren; dass drei Nummern zu einer einschlägig bekannten Buchhaltungskanzlei gehörten und eine Telefonnummer zu einer Baufirma gehörte, die in keinem Zusammenhang mit der betreffenden Subfirma steht, zeigt die Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den Bf und führte im Zusammenhang mit den bereits dargestellten Feststellungen und den umfangreichen Erhebungen bei den Subfirmen denklogisch zur Feststellung der Bp, dass die str. Leistungen nicht erbracht wurden und es sich um Scheinrechnungen handelte, woran der Bf als alleinvertretungsbefugter Gf. der XY Bau GmbH, der in erster Linie selbst für die Vergabe von Subaufträgen zuständig war, maßgeblich mitwirkte.

Diese Feststellungen führen – ebenso denklogisch – zur Feststellung, dass die der XY Bau GmbH zugerechneten Mehrgewinne, die in ihrem Betriebsvermögen keinen Niederschlag gefunden haben, dem Bf als Alleingesellschafter seit 24.04.2008 als verdeckte Ausschüttungen zugeflossen sind, wobei die Geldflüsse naturgemäß verschleiert wurden.

Rechtliche Beurteilung:

In der Beschwerde wird vorgebracht, bei der XY Bau GmbH sei ein Betriebsprüfungsverfahren anhängig, das noch nicht zu Bescheiden geführt habe. Dazu wird festgestellt, dass gemäß AIS des Bundes die Betriebsprüfung bei der XY Bau GmbH zu entsprechenden Körperschaftsteuerbescheiden, welche in Rechtskraft erwachsen, führte.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, die bekämpften Kapitalertragsteuerbescheide stünden der Betragshöhe nach im Widerspruch zum Bescheid über den Sicherstellungsauftrag, ist auf die richtigen Ausführungen in der BVE des FA vom 12.06.2015 zu verweisen, wonach die Summe der für den Zeitraum 4/2008 bis 8/2013 festgesetzten Kapitalertragsteuer exakt der Summe des Sicherstellungsauftrages iHv 2.032.247,84 entspricht. Die KEST beträgt für 2008 EUR 362.394,04, für 2009 EUR 527.649,62, für 2010 EUR 251.230,49, für 2011 EUR 340.393,63, für 2012 EUR 394.370,00 und für 2013 EUR 156.210,06, sohin gesamt EUR 2.032.247,84.

Bemerkt wird, dass die Beschwerde gegen den Sicherstellungsauftrag vom BFG mit Erkenntnis vom 11.03.2016, RV/7105963/2015, als unbegründet abgewiesen wurde.

Der Bf führt in der Beschwerde an, dass die vom FA als Betrugsfirmen bezeichneten Subunternehmer eine aufrechte UID-Nummer aufwiesen und daher ein Widerspruch in der Argumentation des FA vorliege, da die Unternehmen einerseits vom FA mit gültigen UID-Nummern geführt und andererseits als Betrugsfirmen bezeichnet werden. Auch in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen, wonach die gültige UID-Nummer zum Vorsteuerabzug berechtige, da die XY Bau GmbH keine Möglichkeit gehabt habe, die Betrugsfirmen zu entlarven. Gemäß den EUGH-Erkenntnissen C-80/11 und C142/11 sei die Steuerbehörde dafür verantwortlich die Steuerverfehlungen der Lieferanten aufzuspüren. Der Bf leitet daraus ab, dass bei Vorliegen einer gültigen UID-Nummer der Unternehmer gutgläubig davon ausgehen könne, dass es sich um existierende Subunternehmen handle.

Dieser Gutglaubensschutz liege nur dann nicht vor, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass Handlungen i.S.d. § 33 FinStrG vorliegen. Es werde darauf verwiesen, dass von der Betriebsprüfung der XY Bau GmbH keinerlei Mitwirkung an jeglicher Tatbeteiligung vorgeworfen wurde. Es werde auch jegliche Tatbeteiligung bestritten.

Dem ist entgegen zu halten, dass im Zuge der Betriebsprüfung für die entsprechenden Rechnungen der Subunternehmen UID-Bescheide vorgelegt wurden, deren Datum zum Großteil vor dem entsprechenden Leistungszeitraum und dem Abschluss des Werkvertrages liegt. Eine beispielhafte Aufgliederung ist der entsprechenden Tabelle in der BVE des FA zu entnehmen und wird insoweit darauf verwiesen.

Die XY Bau GmbH konnte daher nicht davon ausgehen, dass diese UID-Nummern zum Zeitpunkt des Abschlusses des Werkvertrages bzw. im Leistungszeitraum noch aufrecht waren.

Außerdem ist den Sachverhaltsfeststellungen zu entnehmen, dass seitens der XY Bau GmbH keine Bestätigungsverfahren der UID-Nummern durchgeführt wurden.

Dem Sachverhalt ist weiters zu entnehmen, dass Werkverträge vorgelegt wurden, die nicht datiert waren oder Unterschriften enthielten, die nicht den Musterzeichnungen der Geschäftsführer entsprachen.

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Fa. V. Bauträger Projektmanagement GmbH wurde festgestellt, dass es sich bei diesem Unternehmen um eine Scheinfirma handelt deren unternehmerische Tätigkeit im Verkauf von Scheinrechnungen besteht. Diese Feststellungen wurden für die Zeiträume 2010 bis 2011 getroffen. Im Rechenwerk der XY Bau GmbH befinden sich Rechnungen dieses Unternehmens für den Leistungszeitraum Jänner bis Dezember 2010.

Nach den Sachverhaltsfeststellungen wurden keine Unterlagen vorgelegt, die eine tatsächliche Leistungserbringung der Subunternehmen glaubhaft machen.

UID-Vergabebescheide sind keine aussagekräftigen Dokumente, da diese lediglich die Vergabe einer UID-Nummer bestätigen, aber nicht nachweisen, dass der Unternehmer das mit der Leistung beauftragte Subunternehmen ordnungsgemäß überprüft habe (vgl. UFSW 10.9.1013, RV/2389-W/11). Die XY Bau GmbH führte keine UID-Bestätigungsverfahren durch.

Zur Aussagekraft der weit vor dem Leistungszeitraum vergebenen Steuernummern der Subunternehmen und der Eintragung in die HFU-Gesamtliste siehe oben.

Die Vorlage von Kopien von Firmenbuchauszügen, Gewerberegisterauszügen und UID-Vergabebescheiden kann eine etwaige rechtliche Existenz des Unternehmens nachweisen, aber nicht den Beweis erbringen, dass es tatsächlich tätig war.

Unterlagen wie Bautagebücher, Stundenaufzeichnungen oder Schriftverkehr, wie dies bei bestehenden Geschäftsbeziehungen üblich ist, konnten nicht vorgelegt werden.

Es ist daher keineswegs davon auszugehen, dass die XY Bau GmbH die notwendige Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes walten ließ.

Vielmehr ist der Schluss des FA gerechtfertigt, dass es sich um gekaufte Scheinrechnungen handelt, die samt verschiedenen Unterlagen (UID-Bescheide, Krankenkassenanmeldungen, etc), die die Existenz und Tätigkeit dieser Unternehmen belegen sollen, zugekauft wurden.

Daher hat das FA zu Recht den Gutgläubensschutz nicht zugestanden.

Zu den Beweisanträgen in der Beschwerde ist auszuführen, dass gemäß § 183 Abs 3 BAO von der Aufnahme beantragter Beweise abgesehen werden kann, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, die Partei erklärt sich zur Tragung der Kosten bereit oder leistet für diese Sicherheit, oder wenn die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten wurden.

Eine zu beweisende Tatsache ist dann unerheblich, wenn sie nicht geeignet ist, zur Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes beizutragen und damit eine mangelnde Relevanz des Beweisantrages vorliegt (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 183 Rz 10).

Die Beweisanträge in der Beschwerde sind allesamt unerheblich. Ob die AR bei den Subfirmen als steuerpflichtiger Vorgang erhoben wurden, ist für die ggstdl Kapitalertragsteuer des Bf irrelevant. Ob gerichtliche Strafverfahren gegen die Subfirmen geführt wurden, ist unerheblich, da die fehlende Leistungserbringung der Subfirmen von der Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde und darauf basierend die Abzugsfähigkeit der von

der XY Bau GmbH geltend gemachten Betriebsausgaben zu beurteilen war. Strafgerichtliche Verurteilungen sind für diese Feststellungen nicht erforderlich, da die Abgabenbehörde von Amts wegen den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt zu ermitteln und in freier Beweiswürdigung zu beurteilen hat. Auch ein SV-Gutachten aus dem Bauwesen ist nicht erforderlich, da die Abgabenbehörde den Sachverhalt durch sachverständige Bedienstete (Betriebsprüfer) erforscht und beurteilt hat. Der Antrag auf Ausforschung und Einvernahme der bei den Subfirmen beschäftigten Arbeitern und der Zeugenvernehmung enthält kein Beweisthema und ist nicht konkretisiert. Im Übrigen hat die Betriebsprüfung die notwendigen und möglichen Ermittlungen durchgeführt. Der Antrag auf Akteneinsicht ist kein Beweisantrag, sondern, wenn die Voraussetzungen vorliegen, ein Recht des Steuerpflichtigen.

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

Weiters ist gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jeweils der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach § 184 Abs 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Bereits aus dem Terminus "Ausgaben" geht hervor, dass Betriebsausgaben unabdingbar einen Wertabgang voraussetzen (Wiesner/Grabner/Wanke, Kommentar zum EStG, Anm. 56 zu § 4, Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, EStG 1988, Tz 33 ff zu § 4). Weitere Voraussetzung für die Anerkennung von Betriebsausgaben ist, dass diese vom Abgabepflichtigen nachgewiesen werden, oder, nur wenn dies nicht möglich erscheint, zumindest glaubhaft gemacht werden, sonst muss ihnen die Abgabenbehörde die Anerkennung als Betriebsausgaben versagen.

Da nach den Feststellungen im Sachverhalt die in Rechnung gestellten Leistungen im Streitzeitraum tatsächlich erbracht wurden, ist davon auszugehen, dass die Leistungen einerseits von Arbeitern der XY Bau GmbH und andererseits, wenn die XY Bau GmbH über zu wenige eigene Arbeiter verfügte, von unbekannten Dritten erbracht wurden, und zwar in allen Fällen ohne Zahlung von Lohnnebenkosten (Steuern und Sozialabgaben) und Sonderzahlungen. Die Schätzung der Höhe des Lohnaufwands für dieses eingesetzte Personal mit 50 % der nicht anerkannten Fremdleistungen durch die belangte Behörde entspricht sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der Rechtsprechung (VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115; VwGH 16.05.2002, 96/13/0168; BFG 26.06.2017,

RV/7100715/2013). Der Bf ist dieser Schätzung der Höhe nach auch nicht entgegen getreten, sodass das BFG auch insoweit die vom FA durchgeführte Schätzung als sachgerecht ansieht.

Die geltend gemachten Betriebsausgaben in Bezug auf die Rechnungen der nicht anerkannten Subunternehmen waren daher iHv 50% anzuerkennen.

Wie bereits festgestellt, sind die zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der XY Bau GmbH keinen Niederschlag gefunden haben, dem Bf als Alleingesellschafter seit 24.04.2008 als verdeckte Ausschüttungen zugeflossen. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, wonach die einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, regelmäßig als den Gesellschaftern verdeckt zugeflossene Ausschüttungen anzusehen sind (vgl zB VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115, VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, jeweils mwN).

Nach § 93 Abs 1 EStG 1988 in den für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassungen wird bei inländischen Kapitalerträgen sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren bzw bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag bzw durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs 2 KStG 1988 (VwGH 25.06.07, 2007/14/0002).

Gemäß § 95 Abs 5 bzw § 95 Abs 4 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

Z 1: der zum Abzug Verpflichtete bzw der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

Z 2: der Empfänger weiß, dass der Schuldner bzw der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

§ 95 Abs 5 EStG 1988 bzw § 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988 stellt auf rein objektive Momente ab: Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer nicht abgezogen und der Empfänger der Kapitalerträge hat die entsprechenden Kapitalerträge ungekürzt bzw. nicht vorschriftsmäßig gekürzt erhalten (*Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹⁷ § 95 Tz 67).

Bei verdeckten Ausschüttungen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge iSd § 95 Abs. 5 Z 1 EStG handelt, bei denen daher, so der Gesetzestext wörtlich, „*ausnahmsweise*“ die KEST dem Empfänger der Kapitalerträge (zB

Anteilseigner) direkt vorzuschreiben ist (UFS 21.02.2008, RV/0189-W/06, UFS 30.10.2013, RV/0358-G/09).

Nach dem VwGH-Erk vom 29.03.2012, 2008/15/0170, ist die Vornahme verdeckter Ausschüttungen *„ein klassischer Anwendungsfall dieser Gesetzesbestimmung, besteht das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin, die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen“*. Bei verdeckten Ausschüttungen kann somit der Empfänger hinsichtlich der KESt jedenfalls unmittelbar in Anspruch genommen werden.

Da die GmbH die dem Bf in den Streitjahren zugeflossenen verdeckten Ausschüttungen nicht der Vorschrift des § 93 Abs. 2 EStG 1988 entsprechend gekürzt hat, sind somit die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 für eine direkte Inanspruchnahme des Bf erfüllt.

Solcherart liegt es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046)

Angesichts der angespannten finanziellen Situation der XY Bau GmbH und der am xx.xx.2014 erfolgten Eröffnung des Sanierungsverfahrens mit Eigenverwaltung sowie der Eröffnung des Konkursverfahrens am xx.xx.2014 erweist sich bei Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem Bf jedenfalls als gerechtfertigt. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass laut Firmenbuchauszug der Konkurs aufgehoben und die GmbH mit Beschluss vom 13.06.2016 wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht wurde. Eine Haftung wäre der GmbH gegenüber somit nicht durchsetzbar.

Einwendungen gegen die Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer wurden vom Bf nicht vorgebracht.

Die belangte Behörde hat daher im Rahmen des Ermessens die Kapitalertragsteuer mit den angefochtenen Bescheiden zu Recht dem Bf als Empfänger der verdeckten Ausschüttung vorgeschrieben.

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung und daraus folgend die Höhe der Kapitalertragsteuer wurde vom FA im Bp-Bericht schlüssig dargestellt und richtig berechnet. Substantiierte Einwendungen gegen die Berechnung wurden vom Bf nicht vorgebracht.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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 ggstdl Fall handelt es sich in erster Linie um Sachverhaltsfragen. Die zu Grunde liegenden und die übrigen zu lösenden Rechtsfragen folgen der höchstgerichtlichen Judikatur bzw ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Juli 2019