

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. September 2017 gegen die Bescheide des damaligen Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 27. Juni 2017 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2014, Steuernummer 12-390/5622, zu Recht erkannt:

I. a. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

b. Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2011 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

a) Außenprüfung:

Der Geschäftszweig der beschwerdeführenden GmbH besteht im Innenausbau und Trockenbau. Im Rahmen einer unter anderem Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2014 umfassenden Prüfung gemäß § 99 Finanzstrafgesetz wurden u.a. – soweit in der Beschwerde bekämpft und für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von Interesse - folgende Feststellungen getroffen (die angeführten Tz entsprechen den Textziffern im Bp-Bericht):

1. (Tz 2) Fremdleistungen allgemein

Von der Beschwerdeführerin seien in den Körperschaftsteuererklärungen Aufwendungen für Fremdpersonal und eigenes Personal in folgender Höhe angegeben worden:

	2011	2012	2013	2014
Fremdpersonal	185.958,57	188.429,95	317.624,51	268.343,21
Eigenpersonal	358.198,00	276.894,48	396.164,64	338.796,55
in %	51,92 %	68,05 %	80,17 %	79,20 %

Der Steuerberater der beschwerdeführenden GmbH, habe dazu ausgeführt, dass ihr Geschäftsführer, Herr ***GF***, speziell bei neuen Subunternehmen die bei ihm vorstellig würden, sehr genau auf die Vorlage des Firmenbuchauszuges, der Gewerbeberechtigung, dem Vorhandensein von Steuer- und UID-Nummer und dem Eintrag in der HFU-Liste achte. Es käme natürlich in der Praxis auch immer wieder vor, dass Subunternehmen gerade erst gegründet worden seien, und die Steuer- oder UID-Nummer noch gar nicht vorhanden seien, der Subunternehmer aber verspreche, diese nachzureichen. In einigen wenigen Fällen käme es dann schlichtweg vor, dass darauf letztlich vergessen werde oder gar keine UID-Nummer erteilt werde. Die Leistung sei aber trotzdem mittlerweile schon längst erbracht worden, und natürlich habe der Leistungserbringer auch Anspruch auf Entgelt.

Besonderes Augenmerk habe Herr ***GF*** bei den „Jungunternehmen“ auf die HFU-Liste gelegt: Grundsätzlich würden an diese keine Barzahlungen erfolgen, sondern Überweisungen getätigt; gleichzeitig fänden sich in der Buchhaltung auch die Überweisungen an die Krankenkasse im Rahmen der AGH-Regelung.

Eine genaue Überprüfung dieser Aussage habe ergeben, dass lediglich für zwei Unternehmen, nämlich die ***1*** Trockenbau GmbH (für alle drei Rechnungen in sehr geringer Höhe) und für die ***2*** KG (lediglich für eine Rechnung von insgesamt 11 Rechnungen) Zahlungen an die Krankenkasse geleistet worden seien.

Weiters habe der Steuerberater argumentiert, dass die Subunternehmen nicht nur mit eigenem Personal, sondern auch mit Fremdpersonal gearbeitet hätten, so dass die Überprüfung, ob diese Personal angemeldet hätten, nicht annähernd ausreiche, eine Aussage darüber zu treffen, ob das Unternehmen in der Lage gewesen sei, die Leistungen zu erbringen. Es müsse der jeweilige Inhaber/Geschäftsführer über seine persönlichen Leistungen befragt und die Buchhaltung samt Grundaufzeichnungen des Subunternehmens genau analysiert werden, ob er seinerseits Subunternehmer beschäftigt habe.

Dem müsse entgegengehalten werden, dass bei einem Teil der Subunternehmer niemand von der Geschäftsleitung in Österreich aufhältig sei und daher auch nicht befragt werden könne, andererseits aber auch keine Steuererklärungen abgegeben worden seien, so dass nicht festgestellt werden könne, ob Subunternehmer beschäftigt worden seien.

Teilweise seien die Inhaber/Gesellschafter/Geschäftsführer vorgeladen und einvernommen worden. Das Ergebnis dieser Einvernahmen werde bei den einzelnen Gesellschaften angeführt.

Nach Wiedergabe der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu „Briefkastenfirmen“, die Unmöglichkeit einer funktionslosen Firma, Leistungen zu erbringen, und unter welchen Voraussetzungen von der Existenz einer Firma auszugehen sei, und der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates bezüglich Nachweisbarkeit einer Geschäftstätigkeit hielt die Prüferin fest, es sei besonders auffällig, dass einige Mitarbeiter wenige Monate bei der GmbH, dann ein oder zwei Monate bei der ***3*** Trockenbau GmbH geringfügig beschäftigt gewesen seien und nebenbei Arbeitslosengeld erhalten hätten.

Zu den einzelnen Subunternehmen wurden folgende steuerliche Feststellungen getroffen:

2. (Tz 3) Fremdleistungen *4*** GmbH:**

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH sei aufgefordert worden, die Grundaufzeichnungen zu den Leistungen der ***4*** GmbH vorzulegen.

Dazu sei nur ausgeführt worden, dass auf zwei Baustellen gearbeitet worden sei, dass es sehr schleppend und mühsam funktioniert habe und die Leute oft gewechselt hätten, und die Leistung auch immer verspätet geliefert worden sei.

Folgende Unterlagen seien vom steuerlichen Vertreter am 27.9.2016 per Mail übermittelt worden:

- Werkvertrag vom 30.11.2012 für das Projekt ***P1*** über 67.000,00 Euro, als Zahlungsziel sei angegeben worden: 7 Tage 5%, 14 Tage 3%, 30 Tage netto, 10% Deckungsrücklass und 5% Haftungsrücklass
- Firmenbuchauszug vom 11.01.2013
- HFU-Liste Eintragung vom 07.03.2013
- Gewerbeanmeldung: Güterbeförderung und Überlassung von Arbeitskräften vom 11.04.2013
- Auszug aus dem Zentralen Melderegister vom 26.02.2013
- unleserliche Ausweiskopie

Auf die angesprochenen Ungereimtheiten, wie dass der Firmenname ***4*** GmbH im Firmenbuch erst am 10.01.2013 eingetragen worden sei, die Rechnungen an die beschwerdeführende GmbH aber schon ab 30.11.2012 mit diesem Namen ausgestellt worden seien, sei nicht eingegangen worden.

Der Gesellschafter der ***4*** GmbH, ***4***, sei nur in der Zeit von 23.11.2012 bis 21.10.2013 in Österreich polizeilich gemeldet gewesen.

Ergänzend werde ausgeführt:

- Die Unterschrift auf dem Werkvertrag stimme nicht mit der Musterfirmenzeichnungserklärung im Firmenbuch überein, es seien nicht einmal auf den am gleichen Tag ausgestellten Unterlagen (einerseits Auftrag Trockenbauarbeiten, andererseits Zusammenstellung Auftrag) idente Unterschriften
- In den ausgestellten Rechnungen würden für das Bauvorhaben ***P2*** Facharbeiterstunden für jede Woche abgerechnet, es könne sich daher nicht um ein Werk handeln, sondern um Arbeitskräfteüberlassung. Dazu seien jedoch keinerlei Grundaufzeichnungen, wie Stundenlisten der Arbeiter, Ausweiskopien der eingesetzten Arbeiter, etc. vorgelegt worden. Die Zahlungen seien ausschließlich aufgrund der vorgelegten Rechnungen erfolgt.
- Der Finanzverwaltung liege gerade in diesem Fall umfangreiches Kontrollmaterial vor, u.a. Rechnungen an andere Unternehmen, die insgesamt sieben verschiedene Erscheinungsbilder aufwiesen und auf denen unterschiedliche Bankkonten und auch andere E-Mail-Adressen angeführt seien. Interessanterweise sei nur auf einer Rechnungsart eine Telefonnummer angeführt.
- Der Firmenwortlaut habe bis 10.01.2013 ***5*** GmbH gelautet, daher hätten die Rechnungen von Dezember 2012 gar nicht mit dem Firmenwortlaut ***4*** GmbH ausgestellt werden können.
- Erhebungen der Finanzpolizei hätten ergeben, dass an der Adresse ***PZ1***, Hadikggasse 36/1, keinerlei Hinweis auf die ***4*** GmbH hätten vorgefunden werden können. Der handelsrechtliche Geschäftsführer sei auch an seiner Meldeadresse nicht erreichbar gewesen (Postkasten überfüllt, aber niemand kenne ihn). Aus diesem Grund sei die Firma ab 29.11.2012, ab der Übernahme der Gesellschaftsanteile durch ***4***, als Betrugsfirma einzustufen. Die Finanzpolizei habe festgestellt, dass mehrere unbekannte Personen den GmbH-Mantel zur Erstellung von Deckungsrechnungen und zur Anmeldung von Dienstnehmern verwendet hätten.
- Der Gesellschafter-Geschäftsführer der ***4*** GmbH hätte auch an seiner Meldeadresse nicht ausfindig gemacht werden können. Die angegebene Türnummer 4 existiere an dieser Adresse nicht. Eine Anfrage bei der Hausverwaltung habe ergeben, dass es tatsächlich kein Top 4 gebe, und weder Herr ***4*** noch sein Unterkunftgeber der Hausverwaltung bekannt seien. Daher handle es sich sowohl beim Firmensitz, als auch bei der Meldeadresse um Scheinadressen.
- Im Notariatsakt sei festgehalten worden, dass ***4*** nicht der deutschen Sprache mächtig sei und ein Dolmetsch für die slowakische Sprache hätte hinzugezogen werden müssen.
- Im Vertrag für die Baustelle ***P1*** sei ausdrücklich die Zahlung mit Skontoabzug oder 30 Tage netto vereinbart worden. Die Zahlungen der Rechnungen vom November 2012 seien erst im April 2013 erfolgt, die vom Dezember 2012 erst im Mai 2013. Es sei

eher unwahrscheinlich, dass Rechnungen mit einem Zahlungsziel von 30 Tagen netto erst vier Monate später bezahlt würden. Auch das lege den Verdacht nahe, dass die Rechnungen nicht zum Rechnungsdatum ausgestellt, sondern nachträglich Deckungsrechnungen ausgefertigt worden seien.

Aus allen diesen Gründen gehe das Finanzamt davon aus, dass von der ***4*** GmbH keine Leistungen erbracht worden seien.

Daher werde der Aufwand zu 50 % als Lohnzahlungen bei der Lohnsteuerprüfung berücksichtigt und 50 % als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter der beschwerdeführenden GmbH hinzugerechnet.

Daraus ergebe sich eine Gewinnerhöhung für 2012 von 12.736,00 Euro.

3. (Tz 4) Fremdleistungen *1*** Trockenbau GmbH:**

Folgende Unterlagen seien vorgelegt worden:

- Vereinbarung über Projekte auf verschiedenen Baustellen bis Jahresende, September 2014 bis Ende Dezember 2014 über 150 Stunden
- Regiestunden Facharbeiter (20,00 Euro/Std., also insgesamt 3.000,00 Euro, Zahlungsziel 7 Tage 5%, 14 Tage 3%, 30 Tage netto, 10% DRL, 5 %HRL
- Rechnung 11/2016 vom 21.3.2016 mit Schlussrechnungsprotokoll, auf dem angeführt sei, dass diese Rechnung mit Skonto am 05.04.2016 und ohne Skonto am 22.04.2016 fällig sei
- Auszug Gewerberegister vom 14.07.2014 über das Gewerbe „Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten" seit 01.07.2014
- Daten des Steuerkontos vom 16.09.2014 von der ***15*** Buchhaltungs OG
- Firmenbuchauszug vom 22.05.2014
- Rechnung 02/2014 vom 07.09.2014 über 840,00 Euro mit dem Vermerk „25% für die AGH“ und der Stempel „BEZAHLT“ angebracht seien. Bei UID-Nr. sei vermerkt: Neu
- Rechnung 03/2014 vom 07.09.2014 über 1.120,00 Euro mit dem Vermerk „für die AGH“ und der Stempel „BEZAHLT"; noch immer UID-Nr.: Neu
- Rechnung 05/2014 vom 20.12.2014 über 360,00 Euro, auf der die Stundenanzahl korrigiert und 50,00 Euro Qualitätsabzug vermerkt seien. UID-Nr.: ATU68924738, diese sei ab 16.09.2014 gültig
- Auftrag ***P3*** vom 01.02.2016 mit Zahlungsziel: 7 Tage 5%, 14 Tage 3%, 30 Tage netto, 10 % DRL, 5% HRL; Regiestunde Facharbeiter 20,00 Euro. Die darauf enthaltene Unterschrift stimme nicht mit den im Firmenbuch hinterlegten Musterzeichnungen der Gesellschafter überein.

Der einzige in Österreich noch aufhältige/gemeldete Gesellschafter-Geschäftsführer der ***1*** Trockenbau GmbH, ***GF1***, sei vorgeladen und zum Sachverhalt und der Geschäftsbeziehung mit der beschwerdeführenden GmbH befragt worden. Die Vorladung sei von der Post mit dem Vermerk „Nicht behoben“ an das Finanzamt retourniert worden. ***GF1*** sei am Tag der Einvernahme telefonisch kontaktiert worden und habe angegeben, dass er den Termin vergessen habe und sich im Ausland aufhalte. Zum neu vereinbarten Termin sei er aber termingerecht erschienen.

In seiner Aussage als Zeuge habe Herr ***GF1*** angegeben, dass er mit dem Gesellschafter/Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH schon *„ein paar kleine Termine und Arbeiten gehabt“* habe. Er habe auch ausgeführt, dass er bereits seit 1990 im Trockenbau beschäftigt sei und vor 2 oder 3 Jahren probiert habe, mit einem Bekannten eine Firma zu gründen. Er sei erst im März 2014 in Österreich gemeldet gewesen, der Gesellschaftsvertrag sei bereits im Februar 2014 erstellt und unterschrieben worden. Dazu habe er ausgesagt, dass er öfter zwischen Österreich und Kroatien unterwegs sei und bei der Firmengründung in Österreich gewesen sei. Von den anderen Gesellschaftern habe er nur ***Ges1*** gekannt, der Trauzeuge eines Verwandten gewesen sei; dieser habe die anderen Gesellschafter ***Ges11*** und ***Ges111*** in die Gesellschaft mitgebracht. Zu Beginn hätten sie für eine andere Firma gearbeitet, dort aber nur Probleme gehabt. Da hätten die anderen aufhören wollen und seien einfach aus Wien verschwunden. Daraufhin habe er ***A*** und ***B***, ***C***, die er schon aus Zagreb kenne und ***D***, den er aus seiner Gegend in Bosnien kenne, zu Gesellschaftern gemacht.

Laut Aussage von ***GF1*** hätten nur die vier Gesellschafter auf den Baustellen gearbeitet, sonst keiner. Das Werkzeug hätten sie selbst mitgebracht, manchmal sei es von der beschwerdeführenden GmbH genommen worden; das Material sei von der beschwerdeführenden GmbH gekommen.

Am nächsten Tag habe Herr ***GF1*** folgende Unterlagen gebracht:

- Rechnungen 02/2014 vom 07.09.2014 einmal im Original und einmal mit den Anmerkungen der beschwerdeführenden GmbH, dazu
- Stundenaufstellung der Gesellschafter ***Ges1***, ***GF1***, ***Ges11*** und ***Ges111***, die am 05.08. und 06.08.2014 im Hotel ***X*** insgesamt 42 Stunden tätig gewesen seien. Unterfertigt sei die Stundenaufstellung auf Seite des Auftraggebers unleserlich und auf Seite der Firma ***1*** mit einer ebenfalls unleserlichen Unterschrift, die jedenfalls nicht mit der im Firmenbuch hinterlegten Musterzeichnung eines Gesellschafters übereinstimme.
- Rechnung Nr. 03/2014 vom 07.09.2014, einmal im Original und einmal mit den Anmerkungen der beschwerdeführenden GmbH, dazu Stundenaufstellung der Gesellschafter ***Ges1***, ***GF1***, ***Ges11*** und ***Ges111***, die vom

20.08. bis 22.08.2014 in der ***Y*** insgesamt 56 Stunden tätig gewesen seien.

Unterfertigt sei die Stundenaufstellung auf Seite des Auftraggebers mit einem Stempel der beschwerdeführenden GmbH unleserlich und auf Seite der Firma ***1*** mit einer ebenfalls unleserlichen Unterschrift, die jedenfalls nicht mit der im Firmenbuch hinterlegten Musterzeichnung eines Gesellschafters übereinstimme.

- Rechnung Nr. 05/2014 vom 20.12.2014 nur mit den Anmerkungen der beschwerdeführenden GmbH, dazu Stundenaufstellungen der Gesellschafter ***B*** ***C*** und ***A*** ***C***, die am 20.11.2014 am Schottenring insgesamt 17 Stunden tätig gewesen seien. Unterfertigt sei die Stundenaufstellung auf Seite des Auftraggebers unleserlich und auf Seite der Firma ***1*** mit einer ebenfalls unleserlichen Unterschrift, die jedenfalls nicht mit der im Firmenbuch hinterlegten Musterzeichnung eines Gesellschafters übereinstimme.

Aus allen diesen Gründen gehe das Finanzamt davon aus, dass von der ***1*** Trockenbau GmbH keine Leistungen erbracht worden seien. Daher werde der Aufwand zu 50 % als Lohnzahlungen bei der Lohnsteuerprüfung berücksichtigt und 50 % als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter der beschwerdeführenden GmbH hinzugerechnet.

Die Betriebsausgaben 2014 würden dementsprechend um 1.160,00 Euro gekürzt.

4. (Tz 5) Fremdleistung *3*** Trockenbau GmbH:**

Die ***3*** Trockenbau GmbH sei am 23.05.2012 gegründet worden. Als Firmensitz sei die Büroadresse der Beschwerdeführerin eingetragen, die auf den Rechnungen angeführte Telefon- und Fax-Nummer sei ident mit denen der Beschwerdeführerin gewesen.

Am 07.08.2013 sei der Firmensitz nach ***Adr3***, verlegt worden. Dieses Büro befindet sich im Besitz von ***GF*** ***E***, der Gattin des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin.

Ebenso seien die Gesellschafter-Geschäftsführer der ***3*** Trockenbau GmbH, ***Ges3*** und ***GesGf3*** in der Zeit vom 18.04.2012 bis 24.07.2014 in der Wohnung von ***GF*** ***E*** in ***AdrE***, polizeilich gemeldet gewesen.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer der ***3*** Trockenbau GmbH, ***Ges03*** (2009-2010) und ***GesGf03*** (01.08.2013-05.12.2014) seien bei der Beschwerdeführerin beschäftigt gewesen, und es seien für sie Lohnzettel abgegeben worden.

Der Steuerberater der ***3*** Trockenbau GmbH vertrete auch die Beschwerdeführerin.

Von der ***3*** Trockenbau GmbH seien für verschiedene Bauvorhaben entweder Regiestunden „Facharbeiter“ zu einem Stundenpreis von 25,00 Euro im Jahr 2012 und 26,00 Euro oder 28,00 Euro im Jahr 2013, oder Pauschalbeträge verrechnet worden.

Im Jahr 2012 sei von der ***3*** Trockenbau GmbH für ***GF*** ***Ges***, dem damaligen Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin für die Zeit vom 23.08.-31.12.2012 [erg.: ein Lohnzettel] abgegeben worden.

Insgesamt seien von der Beschwerdeführerin folgende Fremdleistungen der ***3*** Trockenbau GmbH verbucht worden:

2012	37.865,23 Euro
2013	104.519,28 Euro
2014	95.811,20 Euro

Obwohl die Firma neu gegründet worden sei, seien keine AGH-Zahlungen abgeführt worden.

Dazu seien von ***GF*** ***Ges*** am 27.09.2016 folgende Unterlagen vorgelegt worden:

- Auftrag vom 05.02.2016 für ***Baust1*** über 2.925,00 Euro, Zahlungsbedingungen 7 Tage 5%, 14 Tage 3%, 30 Tage netto, 10 % DRL, 5% HRL
- Auftrag vom 14.01.2013 für ***Baust2***, über 28.000,00 Euro, Zahlungsbedingungen 7 Tage 5%, 14 Tage 3%, 30 Tage netto, 10% DRL, 5% HRL
- Auftrag vom 11.10.2013 für ***Baust3*** über 23.433,52 Euro, Zahlungsbedingungen 7 Tage 5%, 14 Tage 3%, 30 Tage netto, 10% DRL, 5% HRL
- Auszug aus dem Gewereregister ab 10.09.2012, gew. GF ***GF*** ***Ges***
- Firmenbuchauszug vom 14.08.2012
- Jahreswerkvertrag über Trockenbauarbeiten für versch. Projekte in Wien Jänner-Dezember 2016 laut beiliegendem Leistungsverzeichnis, welches aber nicht vorgelegt worden sei, über insgesamt 64.960,00 Euro
- Werkvertrag vom 10.02.2014 über Trockenbauarbeiten (Montage, Spachtelung, etc). Textteil: *„Es wird hiermit einvernehmlich festgestellt, dass der Auftragnehmer für den Auftraggeber nicht regelmäßig tätig ist.“*
- Personalunterlagen für:
 - ***Ges3***: Ausweiskopie, Anmeldebescheinigung vom 06.12.2013, ZMR vom 18.04.2012, Extrait de l'acte de NAISSANCE
 - ***Arb1***: ZMR vom 18.04.2012, Ausweiskopie
 - ***Ges03***: Ausweiskopie, ZMR vom 18.04.2012

Von der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer - ***Ges03***, ***Arb1***, ***GesGf03***, ***Ges3*** und ***GF3***, nur zeitweilig in Österreich als wohnhaft gemeldet gewesen seien und keine Einkünfte erklärt hätten.

Es widerspreche jeglicher wirtschaftlichen Gepflogenheit, dass aktive Geschäftsführer eines Unternehmens sich nicht in Österreich aufhielten und keinerlei Einkünfte für ihre Tätigkeit erhalten würden.

Auffällig sei außerdem, dass alle Arbeitnehmer der ***3*** Trockenbau GmbH in den Jahren 2013 und 2014 nur geringfügig ein bis drei Monate, einige Monate bei der Beschwerdeführerin angemeldet und den Rest arbeitslos gemeldet gewesen seien.

Die in Österreich noch gemeldeten GF ***GesGf03*** und ***Ges3*** seien vorgeladen und als Zeugen einvernommen worden. Da beide nicht der deutschen Sprache mächtig gewesen seien, sei eine Dolmetscherin für serbisch hinzugezogen worden.

Dazu wurde von ***GesGf03***, dessen Wohnanschrift auch die Firmenadresse der Beschwerdeführerin sei, Folgendes ausgesagt:

Er kenne ***GF*** ***Ges*** schon länger aus Bosnien und habe eine Firma gründen wollen. Sämtliche Papiere habe ***GF*** ***Ges*** gemacht, man habe ihn wegen der Konzession als Meister in die Firma genommen.

Betreffend übereinstimmende Telefon- und Fax-Nummern habe der Zeuge ausgesagt, dass ***GF*** dort abgehoben habe und sich für beide Firmen gemeldet habe.

GF ***Ges*** habe auch die Rechnungen der ***3*** Trockenbau GmbH geschrieben, weil der Zeuge kein Deutsch spreche. Er und der Steuerberater hätten alles gemacht. Wie der Steuerberater heiße, wisse ich nicht, auch nicht, wo er zuhause sei, er sei in die Firma gekommen.

Auf der Baustelle sei ***GF*** weisungsbefugt gewesen, er sei in der Früh gekommen, habe den Aufgabenbereich gezeigt und am Nachmittag kontrolliert. Wenn etwas nicht gepasst habe, hätten es der Zeuge und seine Mitarbeiter in Ordnung bringen müssen. ***GF*** sei als gewerberechtlicher GF der ***3***, als Konzessionär der ***3*** und auch als sein eigener Auftraggeber als GF der Beschwerdeführerin aufgetreten.

Ges3 sei zum gleichen Sachverhalt befragt worden und habe als Zeuge Folgendes ausgesagt:

GF habe ihm geholfen, nach Österreich zu kommen und hier zu arbeiten. Er habe seiner Firma die Arbeit gegeben, er habe die Rechnungen geschrieben. Er und seine Mitarbeiter hätten viel gearbeitet, ***GF*** habe alles für ihn erledigt. Er habe sich nicht ausgekannt, wie man Rechnungen ausstelle. Er habe die Versicherung bezahlt. Wie die Aufträge zustande gekommen seien, wisse er nicht.

GF sei in Bosnien an sie herangetreten und habe gesagt, er könne ihnen Arbeit in Österreich geben, aber sie müssten eine Firma gründen, weil er schon so viele Angestellte habe.

Zur Vertretung der Firma als GF gemeinsam mit ***Arb1*** habe er ausgesagt, dass ***Arb1*** nur hin und wieder nach Österreich gekommen sei. Sie hätten die Firma nicht nach außen vertreten, das sei ***GF*** gewesen. Dieser habe ihnen gesagt, wo sie arbeiten müssten, er habe auch die Aufträge organisiert und die Kontakte zu den Firmen hergestellt. Wenn er auf die Baustelle gegangen sei, habe er nicht gewusst, wie und an wen die Rechnungen gestellt werde.

Zur Auftragsvergabe habe ***Ges3*** ausgeführt, dass er die Unterlagen vorlege, die er von ***GF*** am Samstag, den 16.04.2016, im Büro bekommen habe. Als er die Vorladung bekommen habe, habe er ***GF*** angerufen und gefragt, was er machen solle. Dieser habe ein Treffen vorgeschlagen, bei dem er ihm die Unterlagen übergeben habe. Das Büro der ***3*** Trockenbau GmbH am ***Adr3*** habe er schon gesehen, ob es dort Unterlagen gebe, wisse er nicht. Dort wohne ***GesGf03***, dort sei kein Büro, nur ein Schreibtisch, keine Papiere, kein Computer, die Unterlagen seien wohl bei ***GF*** im Büro.

Der Steuerberater sei für beide Firmen derselbe, er wisse nicht, wie dieser heiße. Ein kleiner Mann mit Glatze und Brille.

Zu den Mitarbeitern, mit denen die Aufträge durchgeführt worden seien, sei in der Niederschrift festgehalten worden, dass er mit den anderen Gesellschaftern die Arbeiten gemacht habe. ***GF*** habe den Auftrag gegeben, wo und was gearbeitet werde.

Der Zeuge schreibe seine eigenen Arbeitszeiten auf, er schreibe die Baustelle, die Zeiten und die Gesamtstunden auf. Die Stundenliste habe er ***GF*** gegeben, eine Kopie habe er nicht gemacht. Einmal im Monat habe er seine Liste abgegeben, ***GF*** habe diese kontrolliert, ihnen eine Stundenbestätigung und das ihnen zustehende Gehalt mit seiner Unterschrift übergeben. Beahlt sei mit Banküberweisung worden, im Buchungstext sei die ***3*** genannt worden.

Dazu sei ein Zettel für den Leistungszeitraum Februar 2015 vorgelegt worden, mit Namen, für 156 Gesamtstunden für 9,00 Euro, gesamt 1.404,00 Euro; Banküberweisung gesamt 1.000,00 Euro, Auszahlungsbetrag bar 404,00 Euro. Auf den vorgelegten Kontoauszügen seien die Bankeingänge der ***3*** Trockenbau GmbH mit Geschäftsführer-Abgaben und dem Zeitraum gebucht worden.

Von der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass diese Geschäftsführerbezüge nicht erklärt worden seien.

Als rechtliche Würdigung wurde angeführt:

Nach Aussagen der Gesellschafter sei ***GF*** ***Ges*** allein für sämtliche Belange der ***3*** Trockenbau GmbH verantwortlich. Er bringe die Aufträge, teile das Personal ein, schreibe die Rechnungen und führe die Zahlungen durch.

Es sei nicht glaubwürdig, dass die Zahlungsbedingungen 7 Tage 5%, 14 Tage 3% und 30 Tage netto vereinbart worden sein sollen und trotzdem kein Skonto abgezogen worden sei, obwohl die Rechnungen teilweise am gleichen Tag bezahlt worden seien. Andererseits seien Rechnungen 3 bis 4 Monate später überwiesen worden, was auch nicht glaubhaft erscheine. Dieses Konstrukt erwecke den Anschein, dass es sich hier sehr wohl um Mitarbeiter der Beschwerdeführerin handle, und diese Tatsache durch die Gründung der ***3*** Trockenbau GmbH verschleiert werden sollte. Die GF der ***3*** Trockenbau GmbH seien nach Stunden zu je 9,00 Euro abgerechnet worden, der Rest sei beim faktischen Machthaber, ***GF*** ***Ges***, verblieben.

Aus diesem Grund werde aus Vereinfachungsgründen die Hälfte der Rechnungen als Lohn bei der Lohnsteuer-Prüfung berücksichtigt und die andere Hälfte als verdeckte Ausschüttung an ***GF*** ***Ges***, der auch der gewerberechtliche GF der ***3*** Trockenbau GmbH sei, gewertet.

Die Betriebsausgaben würden daher in folgender Höhe gekürzt:

Jahr	2012	2013	2014
Betriebsausgabenkürzung	18.932,62 Euro	52.259,64 Euro	47.905,60 Euro

5. (Tz 6) Fremdleistungen ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsges.m.b.H:

Für dieses Unternehmen seien die Gewerbe Kfz-Mechaniker und Handelsgewerbe angemeldet. Es werde vom selben Steuerberater wie die Beschwerdeführerin vertreten.

In den Jahren 2010 bis 2012 seien Rechnungen an die Beschwerdeführerin für "*Büropauschale, BH vor und aufbereiten und LV*" in Rechnung gestellt worden. Ab 2012 seien auch noch Rechnungen für Trockenbauarbeiten mit Regiestunden für Facharbeiter oder Pauschale in Rechnung gestellt worden. In den UVA seien keine Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 gemeldet worden, lediglich in den Jahreserklärungen für 2012 und 2013 seien diese erklärt worden. Dazu habe der Steuerberater ausgeführt, dass die ***6*** Unternehmensbeteiligungs u. Handelsgesellschaft m.b.H. die UVA selbst melde und es dem GF

nicht bekannt gewesen sei, dass er Bauleistungen extra melden müsse. Die Jahreserklärungen seien dann von der Kanzlei („richtig“) erstellt worden.

Die unterschiedlichen Erscheinungsbilder der Rechnungen bei Büropauschale und Trockenbautätigkeit erklärte der Steuerberater damit, dass die Werkstattrechnungen mit dem Programm EWM-Standard erstellt würden, welches aber keine abweichenden oder ergänzenden Texte zulasse. Aus dem Vorgängerprogramm würden nur mehr die Bürodienstleistungen fakturiert, weil die Maske vorhanden sei und die Rechnungen für die Trockenbauarbeiten in Word geschrieben würden.

Folgende Unterlagen seien von ***GF*** vorgelegt worden:

Am 27.09.2016 per Mail vom Steuerberater:

- Auftrag ***Baust4*** vom 2.12.2012 Pauschale 22.000,00, 7 Tage 5%, 14 Tage 3%, 30 Tage netto, 10% DRL, 5% HRL
- Rechnungen für 2013 und 2014
- Vereinbarung Trockenbauarbeiten versch. Baustellen vom 10.08.2012
- Zahlungsbetätigungen Barzahlungen

Am 06.03.2017 seien von ***GF*** ***Ges*** im Zuge der Beschuldigtenvernehmung folgende Unterlagen persönlich überbracht worden:

- Werkvertrag ***Baust4***
- Firmenbuchauszug vom 21.07.2010
- Stundenaufstellungen LW 32-52 2014, Name der leistenden Firma ***7***
(=Subunternehmen von ***6***), unterschrieben von ***GF***

Für die Fremdleistungen im Jahr 2012 seien weder von ***GF*** ***Ges***, noch von der ***6*** Grundaufzeichnungen vorgelegt worden.

Folgende Rechnungen seien für Trockenbau von der Beschwerdeführerin verbucht worden:

2012: 20.007,00 Euro
2013: 97.896,00 Euro
2014: 80.028,00 Euro

Die Rechnungen für Trockenbau seien ausnahmslos bar am Tag der Rechnungsausstellung bezahlt worden. Trotzdem sei der im Vertrag vereinbarte Skonto nicht in Abzug gebracht worden. Es sei absolut unglaublich, dass ein Unternehmen diesen Skonto, der nicht unbeträchtlich sei (im Jahr 2012 betrage der Skonto 1.000,35 Euro, im Jahr 2013 4.894,80 Euro und im Jahr 2014 4.001,14 Euro) nicht in Anspruch nehme.

Ein weiteres Indiz für die Unglaubwürdigkeit der Vorgehensweise sei, dass auf den vorgelegten Stundenaufzeichnungen nicht die ***6*** angeführt sei, sondern die ***7***, das von ***6*** beauftragte Subunternehmen.

Für die Außenprüfung stelle sich die Frage, wieso ***GF*** ***Ges*** bei ***6*** 39,00 Euro/Std bezahlen sollte, wenn das ihm bekannte Subunternehmen um 30,00 Euro fakturiere?

In seiner Aussage als Zeuge habe Herr ***GesGf5***, der Gesellschafter-Geschäftsführer der ***6*** Unternehmensbeteiligung u. Handelsges.m.b.H. ausgesagt, dass er mit der ***7*** eine Geschäftsbeziehung gehabt habe, es aber keinen Vertrag gebe. Er habe sich mit ***GF*** ***Ges*** getroffen, der ihm einen Zettel gegeben habe, damit die Arbeiter wüssten wo sie hinfahren sollten und ihre Stunden aufzeichnen. Er habe nicht kontrolliert, wer die Arbeiter seien und wo diese angestellt oder angemeldet gewesen seien. Er habe das aus Datenschutzgründen nicht gekonnt. Im Internet habe er nichts herausgefunden. Der Arbeiter nehme dann die Unterlagen mit zur ***7***, diese rechnet dann mit ihm, der ***6***, ab und erstelle eine Rechnung. Zu diesem Zeitpunkt habe er schon mit ***GF*** abgerechnet und das Geld von ihm erhalten.

Auf die Frage, warum das Erscheinungsbild der Rechnung unterschiedlich zum Büropauschale sei, habe er ausgesagt, dass ihm ein Angestellter der Kanzlei des Steuerberaters den Inhalt der Rechnung, die als Anlage 4 der Niederschrift beigefügt sei, gesendet habe und er dieses nur mehr in sein Formular eingefügt habe.

Eine Überprüfung der Unternehmenskette habe ergeben, dass die ***7*** ***P*** GmbH die an die ***6*** gestellten Rechnungen nicht in die UVA aufgenommen habe. Dem Finanzamt vorliegende Rechnungen an andere Unternehmen hätten ein vollkommen anderes Erscheinungsbild, es sei eine andere Kontonummer und eine andere E-Mail-Adresse angegeben.

Gem. § 21 Abs. 1 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtung der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Weder ***GesGf5*** von der ***6*** noch ***GF*** ***Ges*** hätten sich von der Identität der Arbeiter überzeugt, oder wo diese angemeldet gewesen seien.

In diesem Fall seien die Arbeiter, die von der ***7*** an die ***6*** und dann weiter an die Beschwerdeführerin fakturiert wurden, nach Ansicht der Außenprüfung der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Nach ständiger Rechtsprechung seien 50 % des Aufwandes als Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und 50 % als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter heranzuziehen.

Die Betriebsausgaben würden daher in folgender Höhe gekürzt:

Jahr	2012	2013	2014
Betriebsausgabenkürzung	10.003,50 Euro	48.948,00 Euro	40.014,00 Euro

6. (Tz 7) Fremdleistungen ***2*** KG:

Die Gesellschaft sei mit Gesellschaftsvertrag vom 27.05.2011 gegründet worden, der unbeschränkt haftende Gesellschafter sei ***Kompl6***, geb. ***Datum2***, der Kommanditist sei ***Komm6***, geb. ***Datum3*** mit einer Haftsumme in Höhe von 100,00 Euro.

Als Geschäftszweig sei im Firmbuch Handelsgewerbe und Reinigung eingetragen. Es liege aber weder für die ***2*** KG, noch für einen der Gesellschafter eine Gewerbeberechtigung vor. Der unbeschränkt haftende Gesellschafter ***Kompl6*** sei in der Zeit von 31.01.2011 bis 09.07.2011 und von 22.07.2011-12.10.2012 in Österreich polizeilich gemeldet gewesen und habe daher nicht für eine Einvernahme von der Finanzbehörde vorgeladen werden können.

Im Zeitraum 20.06.2011-14.09.2011 seien insgesamt acht Rechnungen von der ***2*** KG an die Beschwerdeführerin in Höhe von insgesamt 26.381,51 Euro ausgestellt worden. Auf den Rechnungen sei unter der UID-Nr. angegeben: Neu. Tatsächlich sei bis zum heutigen Tag keine UID vergeben worden. Von den acht Rechnungen sei nur für zwei Rechnungen eine Zahlung für die AGH geleistet worden.

Von ***GF*** ***Ges*** seien am 06.03.2017 folgende Unterlagen vorgelegt worden:

- Auftrag ***Baust5*** vom 20.6.2011, also zu einem Zeitpunkt, wo ***Kompl6*** nicht in Österreich gemeldet gewesen sei, mit Zahlungskondition 7 Tage 5%, 14 Tage 3%, 30 Tage netto, 10% DRL, 5% HRL
- Kopie Ausweis
- ZMR vom 22.07.2011
- FB-Auszug vom 14.06.2011
- Aufmass ***Baust6*** „Fertig-Montage ohne Spachtelung Angebot pauschal 26.000,00 Euro"

Beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger seien insgesamt vier Arbeiter gemeldet gewesen, diese jedoch nur kurzfristig. Außerdem sei ***GF*** ***Ges*** als Angestellter in der Zeit von 10.06.2011 bis 31.10.2011 angemeldet gewesen. Es sei jedoch lediglich für einen der Arbeiter ein Lohnzettel für die Zeit vom 01.08.-31.10.2011 mit insgesamt 3.933,87 Euro Bemessungsgrundlage abgegeben worden.

Auf der Rechnung Nr. 20111101/Schlußrechnung vom 07.11.2011 über das Bauvorhaben *****Baust6*****, seien Löhne für Herrn *****GF***** für August, September und Oktober mit insgesamt 2.451,99 Euro in Abzug gebracht worden. Diese seien jedenfalls von *****GF***** *****Ges***** nicht in seine Steuererklärung aufgenommen, sondern lediglich GF-Bezüge in Höhe von 23.800,00 Euro zzgl. zwei Lohnzettel von *****Z*****.

Da von *****GF***** *****Ges***** nicht einmal die Grunderfordernisse eines ordentlichen Kaufmanns erfüllt worden seien, wie UID-Abfrage Stufe 2, Abfrage Gewerberegister, der unbeschränkt haftende Gesellschafter teilweise gar nicht in Österreich aufhältig gewesen sei, *****GF***** *****Ges***** auch noch bei dieser Gesellschaft angemeldet gewesen sei, aber kein Lohnzettel für ihn ausgestellt worden sei und er diese Einkünfte auch nicht erklärt habe, würden 50% des Aufwands als Lohnzahlungen bei der Lohnsteuerprüfung berücksichtigt und 50% stellten eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter der Beschwerdeführerin dar.

Daraus ergebe sich eine Gewinnerhöhung 2011 von 13.190,76 Euro.

7. (Tz 9) Fremdleistungen *g*****

Im Zeitraum 06-12/2014 seien von *****g***** insgesamt sieben Rechnungen im Gesamtwert von 14.210,00 Euro an die Beschwerdeführerin ausgestellt wordeb.

Die Beschwerdeführerin habe die Rechnung Nr. 7 vom 30.11.2014 mit VSt-Abzug gebucht, obwohl die Rechnung als Bauleistung gemäß § 19 UStG 1994 ausgestellt worden sei. Dieser VSt-Abzug in Höhe von 356,67 Euro werde nicht anerkannt.

8. (Tz 13) KFZ- Aufwand

Die Beschwerdeführerin habe Kosten für einen *****PKW1*****, mit dem *****GF***** *****Ges***** fahre, als Aufwand verbucht. Für diesen seien außerbilanziell 500,00 € hinzugerechnet worden. Auf dem Konto 4940 seien 30 % Privatanteil als Erlös verbucht.

Die Luxustangente sei falsch berechnet worden, weshalb auch der Privatanteil falsch sei. Dies sei von der Außenprüfung zu berichtigen gewesen.

Daneben scheine noch ein PKW *****PKW2***** Cabrio im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin auf. Vom Steuerberater sei dazu ausgeführt worden, dass es sich bei dem kleinen *****PKW2***** um eine Art „Reservefahrzeug“ handle, das allen zur Verfügung stehe, um z.B. kurzfristig Baustellen zu besuchen.

Von der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass dieses Fahrzeug von Frau *****GF***** Edina verwendet werde (bspw. an einem Samstagnachmittag im Donauzentrum) und es klinge nicht sehr glaubwürdig, dass ein Cabrio von Bauarbeitern für die Baustellen verwendet

würden. Da ***GF*** ***E*** als Bürokraft tätig sei, benötige sie kein Auto für Dienstfahrten. Die Fahrten zwischen Wohnung und Dienstort seien bei ihr mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, daher werde der PKW-Aufwand für das Cabrio als verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter der Beschwerdeführerin gewertet.

Jahr	2012	2013	2014
Gewinnerhöhung	1.466,81 Euro	6.104,96 Euro	2.155,65 Euro

9. (Tz 19) Lager ***Adr6***

Bei der Besichtigung am 13.03.2015 in der ***Adr6***, sei festgestellt worden, dass es sich hier um eine Wohnung handle. Die Wohnung bestehe aus zwei Zimmern, Küche und Bad. Im größeren Zimmer (Wohnzimmer) stehe eine Ledercouch, ein Couchtisch und ein Schreibtisch. Weiters seien drei Leitern und zwei Farbkübel an einer Wand aufgestellt gewesen. Im kleineren Zimmer befinde sich ein Bett, sowie ein Wäscheständer, auf dem ein Haufen Bettwäsche gelegen sei. Der Vorraum sei gleichzeitig auch die voll ausgestattete Küche und in einem kleinen Raum befänden sich eine Dusche, ein WC und ein Handwaschbecken.

Das dazugehörige Kellerabteil sei leer; nach Angabe des Geschäftsführers ***GF*** ***Ges***, habe die Hausverwaltung die Räumung des Kellers angeordnet, um eine Sanierung durchführen zu können.

An dieser Adresse seien die Gesellschafter-Geschäftsführer der ***3*** Trockenbau GmbH, polizeilich gemeldet.

Vom Steuerberater sei argumentiert worden, dass es keine Wohnung sein könne, weil sich dort kein Radio, TV oder Internetanschluss befinde. Später habe er ausgeführt, dass diese Wohneinheit teilweise von den Geschäftsführern der ***3*** sowie Herrn ***GfBfa*** (Geschäftsführer der Beschwerdeführerin) benutzt werde. Mehr als „Schlaf-Kojen“ seien aber nie zur Verfügung gestanden, da sich ja gleichzeitig auch immer Werkzeuge und Kleinteile in der Wohnung befunden hätten, die jeder der Herren „griffbereit“ für den nächsten Arbeitstag mit sich geführt habe.

Diese Ausführungen seien der Betriebsprüfung als nicht glaubwürdig erscheinen. Es sei von der ***3*** für diese Wohngelegenheit für die Gesellschafter keine Miete verrechnet worden. Der Firmensitz der ***3*** befinde sich an der Adresse der Beschwerdeführerin und nicht in der ***Adr6***, wofür auch 200,00 Euro Miete pro Monat verrechnet worden seien. Die Wohnung in der ***Adr6*** befinde sich im Besitz von ***GF*** ***E***, der Ehegattin von

GF ***Ges***, dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und werde von ihr an die Gesellschaft vermietet. Sie erkläre die Einnahmen als Kleinunternehmerin ohne USt, die Beschwerdeführerin hingegen habe den Aufwand mit Vorsteuer verbucht.

Aus diesen Gründen werde der Aufwand für den Fliesenleger, die Türen, Wien-Energie und die Miete nicht als Aufwand anerkannt, da keinerlei betriebliche Veranlassung gegeben sei.

Aus diesem Grund seien sowohl die Vorsteuern als auch die Betriebsausgaben in folgender Höhe zu kürzen:

Jahr	2011	2012	2013	2014
Nicht anerkannte Vorsteuern	1.759,43 Euro	1.346,25 Euro	1.288,12 Euro	1.216,10 Euro
Auszuscheidende Betriebsausgaben	8.797,11 Euro	6.731,25 Euro	6.440,59 Euro	6.080,51 Euro

b) Angefochtene Bescheide:

Das Finanzamt erließ in der Folge u.a. Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 bis 2014, in denen es die Feststellungen der Außenprüfung übernahm.

c) Beschwerde:

In der rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wurde dagegen – soweit im gegenständlichen Beschwerdefall relevant - Folgendes vorgebracht:

Einleitend beschwerte sich der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin über die seiner Meinung nach fehlende Objektivität der Prüfungsorgane, die von mangelhafter Einhaltung von Formalvorschriften begleitet gewesen sei. Die herablassenden Bemerkungen zeigten die vermutlich verwerfliche Grundeinstellung des gesamten Prüfungsteams zum geprüften Unternehmen und spiegle sich entsprechend im vorläufigen Ergebnis wieder. Der Versuch, die Familie ***GF*** an den Rand des Kriminalis (und wirtschaftlichen Ruins) zu stellen, sei im konkreten Fall völlig fehl am Platz: Die Familie ***GF*** lebe seit 1991 in Österreich und sei auch bereits in einigen Presseberichten in der Vergangenheit als Vorzeigebispiel gelungener Integration in Österreich beschrieben worden. Herr ***GF*** habe 2003 die ***GF*** KG und 2008 die Beschwerdeführerin gegründet. Beide seien de facto schuldenfrei bzw. seien schuldenfrei gewesen, was für die Baubranche fast schon untypisch sei (viele Bauunternehmer

würden die ersten beiden Jahre nicht überleben). Die Kundenstruktur der Beschwerdeführerin bestehe hauptsächlich aus Unternehmenskunden, die durchwegs selbst daran interessiert seien, dass auf ihrer Baustelle keine „Schwarzarbeiter“ herumlaufen.

Die ungeheuerlichen Unterstellungen der Behörde liefen im Endeffekt auf Folgendes hinaus: Jenen Unternehmen der Baubranche, denen man keine Schwarzarbeiter mittels Vorort-Kontrollen durch die Finanzpolizei nachweisen könne, würden zeitversetzt einer Außenprüfung unterworfen, die durch einige banale Internetrecherchen nachträglich die Schwarzarbeit „konstruiere“. Dass man in der Baubranche de facto - und leider immer - auf Unternehmen („schwarze Schafe“) stoßen werde, die in Konkurs fielen und/oder Probleme mit dem UID-Nachweis hätten, sei kein Geheimnis. Daher werde es in der Baubranche wohl kein einziges „weißes Schaf“ geben, das noch nie mit einem solchen „schwarzen Schaf“ in Berührung gekommen sei. Das könne aber nicht dazu führen, den Leistungsempfänger als quasi kriminell zu diffamieren und ihn mit unfinanzierbaren Steuerbelastungen in den Ruin zu treiben.

Diese Vorgangsweise möge ihre Berechtigung in den „typischen Betrugsfällen“ haben (wie z.B. Neugründung, zeitnah würden Dutzende Mitarbeiter angemeldet, und bevor man in „Verlegenheit“ gerate, jemals Lohnabgaben oder USt zu bezahlen, werde das Unternehmen insolvent), bei langjährig etablierten Unternehmen sei diese „Raubrittermethodik“ allerdings unangebracht (und unzulässig).

Jedenfalls sei nach der scharfen Kritik an der Wortwahl die Kommunikation von der Behörde einseitig beendet worden. Auf mehrere E-Mails des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin betreffend den Fortgang der Außenprüfung sei nicht einmal geantwortet worden. Die Prüferin habe sich zu keinem weiteren persönlichen Termin angemeldet, telefonische oder schriftliche Kommunikation habe es ab diesem Zeitpunkt nicht mehr gegeben.

Stattdessen sei ohne jegliche Information an das geprüfte Unternehmen bzw. den steuerlichen Vertreter ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden, von dem Herr ***GF***, der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, erst durch Personen erfahren habe, die als Zeugen von der Behörde vorgeladen worden seien.

Herr ***GF*** sei somit weder über die Tatsache informiert worden, dass ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden sei (dies sei erst im Rahmen seiner eigenen Einvernahme „offiziell“ erkennbar gewesen), noch von den Zeugeneinvernahmen. Ihm sei somit auch keinerlei Möglichkeit eingeräumt worden, die Zeugen selbst zu befragen. Es liege daher die Vermutung nahe, dass die Zeugen einer Suggestivbefragung unterworfen worden seien, nämlich von vornherein z.B. nur solche Fragen gestellt worden seien, die in Richtung eines Dienstverhältnisses (anstelle eines Werkvertrags) deuten würden.

Als formal mangelhaft sei anzuführen, dass die Protokolle über die Zeugeneinvernahmen - entgegen dem Wortlaut von §183 Abs. 4 BAO - von der Behörde nicht vor Erlassung der abschließenden Sachbescheide zur Verfügung gestellt worden seien und keine Gelegenheit zur Äußerung dazu eingeräumt worden sei. Hierin liege ein Gesetzesverstoß. Erst über Antrag des steuerlichen Vertreters seien diese zur Verfügung gestellt worden.

Außerdem hätte festgestellt werden müssen, dass zumindest ein Protokoll zurückgehalten worden sein dürfte, und zwar einen Herrn ***Zeuge1*** betreffend. Möglicherweise seien auch noch weitere Protokolle zurückgehalten worden. Dies bestätige die völlig einseitige Vorgangsweise der Prüfungsorgane.

Im Einzelnen wurde Folgendes eingewandt:

Ad 1. (Tz 2) Fremdleistungen allgemein

Auch hier sei die Behörde offenbar sehr „bemüht“, die Geschäftsführung als kriminell darzustellen: Es seien einige VwGH-Erkenntnisse zitiert worden, die man offenbar als Kopiervorlage aus anderen Prüfungen übernommen habe, ohne aber darüber nachzudenken, ob diese Erkenntnisse im konkreten Fall überhaupt zutreffen könnten.

Es würden hier Schlagworte wie „Briefkastenfirma“, „Scheinfirma“, „funktionslose Firma“ etc. ausführlich beschrieben. Allen diesen Beschreibungen sei gemein, dass eine solche „Firma“ von vornherein keine Leistungen erbringen könne, sondern nur zum Zwecke der Fakturierung von Scheinleistungen existiere.

Aus sämtlichen im Rahmen der Akteneinsicht zur Verfügung gestellten Protokollen über die Zeugeneinvernahmen, die dann teilweise auch zitiert würden, lasse sich erkennen, dass die Leistungen allesamt eindeutig erbracht worden seien, die Subunternehmer real existieren würden und eigenständig tätig gewesen seien.

In einigen Fällen habe die Behörde die Leistungen dahingehend hinterfragt, ob diese auf selbständiger Basis erbracht worden seien oder ob - aufgrund von Weisungsgebundenheit - ein Dienstverhältnis zu unterstellen wäre. Dies sei eine absolut legitime Fragestellung, habe aber rein gar nichts mit den zitierten Erkenntnissen über „Scheinfirma“ etc. zu tun. Das unterstreiche daher nochmals die obigen Darstellungen, dass entweder eine Themenverfehlung vorliege oder (absichtlich?) der unlautere Versuch unternommen werde, die Geschäftsleitung als besonders „böartig“ darzustellen.

Wie undifferenziert, oberflächlich und pauschal die Behörde bei der Beurteilung der subunternehmerischen Leistungen vorgegangen sei, würden dann die „Konsequenzen“ bei den einzelnen Textziffern (Tz. 3ff) zeigen: Da die abgabenbehördliche Außenprüfung parallel von einer GPLA begleitet worden sei, laute in vielen Fällen die Konsequenz, dass 50% des Aufwands

als Lohnzahlungen und 50% als verdeckte Gewinnausschüttung betrachtet würden. Dazu an dieser Stelle zwei Anmerkungen:

- Allein diese haarsträubende und jeglicher Rechtsgrundlage widersprechende Vorgangsweise zeige, dass sich Außenprüfung und GPLA offensichtlich und ganz einfach nur den „Kuchen aufteilen“ hätten wollen;
- Von einer verdeckten Gewinnausschüttung könne nur dann ausgegangen werden, wenn Nachweise darüber vorlägen, dass sich Gesellschafter (oder nahe Angehörige) persönlich durch unangemessene Vorteile zulasten der Gesellschaft bereichert hätten. Eine solche Bereicherung sei an keiner einzigen Stelle des Prüfberichts erwähnt, sei im Zuge der Prüfung auch nicht hinterfragt, geschweige denn festgestellt worden. Somit seien sämtliche Feststellungen über verdeckte Gewinnausschüttungen rechtswidrig.

Was als Realitätsverweigerung eingestuft werden müsse, sei die an mehreren Stellen im Bericht über die Außenprüfung erwähnte Aussage, dass angeblich irgendwelche Unterschriften unleserlich seien und/oder mit Musterzeichnungen im Firmenbuch nicht übereinstimmten. Dazu müsse angemerkt werden, dass es grundsätzlich keine gesetzliche Verpflichtung gebe, immer dieselbe Unterschrift zu verwenden bzw. eine Rechnung überhaupt zu unterschreiben. Im konkreten Fall müsse vor allem der hektische Ablauf auf einer Baustelle in Betracht gezogen werden: Die beteiligten Personen hätten im Regelfall Papiere/Aufträge/Stundenlisten etc. bei sich, aber nur selten einen Tisch, auf dem sie eine „wunderschöne“ Unterschrift ableisten könnten. Als Schreibunterlage verwende man z.B. eine raue Hauswand oder den eigenen Oberschenkel, und gebe in Kurzform seine Paraphe ab.

Ad 2. (Tz 3) Fremdleistungen *4*** Montage GmbH**

Die Behörde betone als sogenannte „Ungereimtheit“, dass der Firmenname erst am 10.01.2013 im Firmenbuch eingetragen, aber schon ab 30.11.2012 unter diesem Namen fakturiert worden sei (als sie noch den Namen ***5*** Montagen GmbH gehabt habe). Die Behörde übersehe dabei, dass ein Firmenbucheintrag nur deklarative Wirkung habe und widerspreche sich selbst, indem sie einige Absätze weiter einräume, dass Herr ***4*** am 29.11.2012 die Firma übernommen habe.

Deklarative Wirkung bedeute, dass jenen Personen gegenüber, denen Firmenbuchänderungen bekannt seien, ohne dass diese noch im Firmenbuch eingetragen seien, diese Änderungen bereits Gültigkeit hätten. So sei es auch im Falle ***4***: Er sei gegenüber der Beschwerdeführerin als neuer Gesellschafter-Geschäftsführer aufgetreten und habe bekannt gegeben, dass die Firmenbuchänderungen bereits eingeleitet worden seien, und er nunmehr als „***4*** GmbH“ die Aufträge abwickle.

Dass seine Rechnungen unterschiedliche Erscheinungsbilder gehabt hätten und letztlich der Fall von der Behörde als „Betrugsfirma“ eingestuft worden sei, hätte die Beschwerdeführerin

zu diesem Zeitpunkt (30.11.2012) natürlich nicht ansatzweise erraten können. Auch die Behörde habe ihre Einstufung erst durch umfangreiche Recherchen zu einem deutlich späteren Zeitpunkt vornehmen können. Im konkreten Fall müsst daher die Beschwerdeführerin als eines der ersten Opfer der ***4*** GmbH betrachtet werden.

Faktum sei, dass sämtliche Leistungen erbracht und abgerechnet worden seien. Wenn die Behörde abschließend meine, dass es „unwahrscheinlich“ sei, dass Rechnungen mit einem Zahlungsziel von 30 Tagen erst vier Monate später bezahlt würden (und diesen Umstand als „Indiz“ für sogenannte Deckungsrechnungen heranziehe), so könne man dies neuerlich nur als „Realitätsverweigerung“ der prüfenden Organe betrachten (bzw. seien diese offenbar noch nie in der Privatwirtschaft tätig gewesen). Der steuerliche Vertreter könne dies an dieser Stelle nur mit seinen eigenen Honorarnoten als Steuerberater vergleichen: Seine Honorare seien „sofort fällig“, und er wäre der glücklichste Mensch, würden alle seine Klienten binnen vier Monaten bezahlen. Kurzum: Die verspätete Zahlung von Rechnungen sei nicht einmal ansatzweise ein Indiz für oder gegen Deckungsrechnungen, und sei dies daher kein Argument.

Es liege weder ein Dienstverhältnis noch eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Zur Unmöglichkeit einer verdeckten Gewinnausschüttung werde auf obige Ausführungen verwiesen.

Ad 3. (Tz 4) Fremdleistungen *1*** Trockenbau GmbH**

In diesem Fall schließe die Behörde ihre Ausführungen damit, dass „aus allen diesen Gründen“ das Finanzamt davon ausgehe, dass keine Leistungen erbracht worden seien. Lese man die davorstehenden Ausführungen durch, so gebe es allerdings nur einen einzigen Grund (also keine Mehrzahl von „Gründen“), nämlich unleserliche Unterschriften. Die Behörde räume somit unleserlichen Unterschriften den Vorrang vor der Zeugenaussage ein, dass die Leistungen eindeutig erbracht worden seien. Zum Thema „Realitätsverweigerung“ bezüglich Unterschriften werde auf obige Ausführungen verwiesen.

Auch diesbezüglich liege weder ein Dienstverhältnis noch eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Zur Unmöglichkeit einer verdeckten Gewinnausschüttung werde auf obige Ausführungen verwiesen.

Ad 4. (Tz 5) Fremdleistungen *3*** Trockenbau GmbH (kurz: ***3***)**

Mit den vorliegenden Feststellungen in Tz 5 (und der später zu behandelnden Tz 6) des Betriebsprüfungsberichtes begeben sich die belangte Behörde offenbar auf rechtliches Neuland: Ohne dass auch nur ein einziges Argument vorliege, dass Leistungen nicht erbracht worden wären, dass Scheinrechnungen vorlägen, dass Formalmängel bei der Fakturierung vorlägen, oder dass eine Betrugsfirma vorläge, würde der Leistungserbringer (***3***) letztlich als

steuerlich nicht existent betrachtet, seine Rechnungen steuerlich nicht als Fremdleistung anerkannt.

Anzumerken sei, dass - ganz im Gegenteil - sämtliche Rechnungen der ***3*** ordnungsgemäß ausgestellt und ordnungsgemäß in der Buchhaltung abgebildet und gemeldet worden seien. Es bestehe kein einziger Hinweis auf ein steuerliches Fehlverhalten der ***3***.

Mit folgenden Argumenten würde die Behörde den Versuch unternehmen, die ***3*** als „nicht existent“ zu qualifizieren:

- Zeitweise gleiche Adresse der Beschwerdeführerin und der ***3***: Daran sei nichts Unübliches oder Außergewöhnliches oder Verwerfliches zu erkennen.
- Gleicher Steuerberater: Auch daran sei nichts Unübliches oder Außergewöhnliches oder Verwerfliches zu erkennen.
- Gleiche Telefon- und Faxnummer, an der sich Herr ***GF*** als „***GF***“ gemeldet habe: Daran sei nichts Unübliches oder Außergewöhnliches oder Verwerfliches zu erkennen.
- Herr ***GF*** sei zeitweise bei ***3*** angestellt und gewerberechtlicher Geschäftsführer der ***3*** gewesen: Auch daran sei nichts Unübliches oder Außergewöhnliches oder Verwerfliches zu erkennen. Wie den Zeugenaussagen zu entnehmen sei, sei es ja vielmehr das Anliegen von Herrn ***GF*** gewesen, hier unterstützend zur Verfügung zu stehen (daher auch gemeinsame Adresse und Telefonnummer), um auf legale Art und Weise den Herren der ***3*** die Tätigkeit in Österreich zu ermöglichen. Da alle Herren anfangs auch nur wenig Wissen über das österreichische Rechtssystem gehabt hätten, insbesondere zum Abgabenrecht, sei Herr ***GF*** auch hier unterstützend tätig gewesen. Als gewerberechtlicher Geschäftsführer sei es ja sogar seine Pflicht gewesen, für die ordnungsgemäße Auftragsabwicklung zu sorgen; gleichzeitig damit habe er auch in der Anfangsphase die Fakturierung und die Vorbereitungshandlungen zur Buchhaltung der ***3*** übernommen. All dies liege im üblichen Rahmen, nichts davon sei ungewöhnlich.
- Herr ***GF*** sei auf der Baustelle „weisungsbefugt“ gewesen (lt. Zeugenaussage von Herrn ***Ges3***): dies ergebe sich einerseits aus den Verpflichtungen als gewerberechtlicher Geschäftsführer, andererseits als Auftraggeber. Selbstverständlich hätte Herr ***GF*** das Recht haben müssen, bei sämtlichen Aufträgen korrigierend einzugreifen und Anweisungen im Rahmen seiner Auftragsüberwachung zu geben.
- Die Gesellschafter hätten keine Einkünfte in Österreich erklärt (Geschäftsführerbezüge): Diese Aussage sei nach den der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vorliegenden Informationen deshalb nicht richtig, weil die Gesellschafter-Geschäftsführer jeweils ein Jahreseinkommen von unter 11.000 Euro gehabt hätten und damit keine Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung gemäß § 42 Abs.1 Z 3 EStG 1988 vorgelegen sei. Aber selbst wenn die Behörde letztlich eine

Steuererklärungspflicht feststellen sollte, stelle sich die Frage, welche Relevanz dies für die Leistungen der ***3*** an die Beschwerdeführerin haben sollte. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung liege bei den Einzelpersonen.

- Zur Feststellung, es widerspreche jeglicher Gepflogenheit, dass aktive Geschäftsführer eines Unternehmens nicht in Österreich aufhältig seien und keinerlei Einkünfte für ihre Tätigkeit erhalten würden, werde festgehalten, dass beide Aussagen falsch seien:
 1. Die Geschäftsführer seien sehr wohl fallweise bzw. abwechselnd in Österreich aufhältig gewesen (die Behörde widerspreche sich selbst in Tz 9, in der die ***Adr6*** als Aufenthaltsadresse angeführt werde).
 2. Es seien – wie bereits ausgeführt - sehr wohl Einkünfte bezogen worden.
- Rechnungen seien teilweise erst Monate später bezahlt oder kein Skonto in Anspruch genommen worden: Dieses Argument wurde bereits oben unter dem Stichwort „Realitätsverweigerung“ behandelt worden. Ganz im Gegenteil: Wenn Rechnungen mit sehr unterschiedlichen Zeitintervallen bezahlt worden seien (einmal sofort, dann erst Wochen später), so spreche dies absolut für die Fremdüblichkeit der Vorgangsweise, denn so gingen auch fremde Dritte im Geschäftsleben üblicherweise miteinander um.
- Nichtleistung von AGH-Zahlungen: Dies sei zwar ein gesetzwidriges Vergehen, aber ohne jegliche Relevanz für die steuerliche Beurteilung der Leistungen zwischen der Beschwerdeführerin und ***3***.

Sämtliche bisherigen „Argumente“ der Behörde seien somit entweder unrichtig oder widersprüchlich oder irrelevant oder derart minimal, dass dies niemals zu der Schlussfolgerung führen könnte, dass die ***3*** aus steuerlicher Sicht keinerlei Leistungen erbracht habe, sondern eine Direktzurechnung bei der Beschwerdeführerin zu erfolgen hätte.

Auch in ihrer Gesamtheit blieben diese Argumente letztlich irrelevant: Selbst wenn ein Naheverhältnis zwischen den beiden Gesellschaften unterstellt werde, so entspreche es - vergleichbar mit einem Konzern - absolut den Gepflogenheiten, dass Gemeinsamkeiten bestünden, wie z.B. Telefon, Adresse, Steuerberater, (gewerberechtlicher) Geschäftsführer, und dass Dienstnehmer je nach Bedarf und Auftragslage zwischen den (Konzern-)Unternehmen auch „gewechselt“ würden. Gerade die Baubranche sei äußerst auftragsabhängig, und es sei absolut üblich, dass im Winter Dienstnehmer abgemeldet werden müssten und damit arbeitslos würden.

Die steuerliche Beurteilung reduziere sich letztlich auf die Thematik, ob in der gewählten Struktur eventuell ein Missbrauch gemäß § 22 BAO vorliegen könnte. Interessanterweise habe die belangte Behörde diese Frage aber nicht einmal aufgeworfen. Da sämtliche Leistungen zweifellos erbracht worden seien, stelle sich allenfalls die Frage, ob die Gesellschafter-Geschäftsführer eigentlich als Dienstnehmer der Beschwerdeführerin zu betrachten gewesen

wären, d.h., die ***3*** nur als Vehikel zwischengeschaltet worden sei, um die Dienstnehmereigenschaft bei der MDE zu umgehen.

Wenn dem so wäre, so könnte es auch nur eine einzige korrekte Konsequenz geben: Sämtliche Verrechnungen müssten ausschließlich im Rahmen der GPLA berücksichtigt werden. Aber auch hier habe die Behörde im Sinne der schon zitierten „Kuchenverteilung“ eine 50:50 Aufteilung zwischen Außenprüfung und GPLA vorgenommen. Dass für eine verdeckte Gewinnausschüttung aber von vornherein kein Raum bestehe, sei bereits oben erläutert worden.

Weiters sei in diesem Zusammenhang anzumerken, dass der - mit derzeit 50% -beabsichtigte Ansatz im Rahmen der GPLA zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung führe: Denn die Geschäftsführer-Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer der ***3*** seien bereits unter der Steuernummer der ***3*** sämtlichen Lohnnebenkosten unterzogen worden. Nun sollten sie nochmals bei der Beschwerdeführerin verrechnet werden!

Zur Frage eines etwaigen Missbrauchs gemäß § 22 BAO sei festzuhalten, dass das Zwischenschalten einer GmbH grundsätzlich nur gemäß § 2 Abs. 4a EStG 1988 (ab 2016) steuerlich beachtlich sei. Ansonsten stehe es im freien Ermessen jedes Unternehmers, ob er sich zur Ausführung von Leistungen eigener Dienstnehmer bediene oder eines Fremdleisters. Und selbst wenn - wie im konkreten Fall - der Auftraggeber Einflussmöglichkeiten oder gar „Weisungsrechte“ habe, und im Gegenzug auch unterstützende Tätigkeiten für den Auftragnehmer übernehme, so stelle dies nicht annähernd einen Missbrauch dar, weil dies - im Sinne von § 22 BAO - von vornherein nicht ungewöhnlich sei und auch in keiner Weise die Absicht bestanden habe, die Abgabepflicht zu umgehen oder zu vermindern. Im konkreten Fall könne dies ausgeschlossen werden:

- Beide Gesellschaften seien voll körperschaftsteuerpflichtig, der steuerliche Aufwand bei der Beschwerdeführerin stelle in gleicher Höhe steuerpflichtigen Ertrag bei der ***3*** dar. Dasselbe gelte - wie oben bereits angeführt - für die Lohnnebenkosten (DB, DZ, Kommunalsteuer); Lohnsteuer wäre bei den Herren der ***3*** ohnehin nicht angefallen (s.o.), der einzige Unterschied betreffe die Sozialversicherung: Bei der ***3*** seien alle Herren bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert, als Dienstnehmer der Beschwerdeführerin wären diese bei WGKK zu versichern gewesen.

Zur Frage der allfälligen Umgehung eines Dienstverhältnisses müssten auch die Zeugenaussagen der Herren ***Ges3*** und ***GesGf03*** näher beleuchtet werden:

Herr ***Ges3*** sei offensichtlich persönlich irritiert von der behördlichen Vernehmung und sichtlich bemüht, den Eindruck zu vermitteln, dass er von nichts gewusst habe, alles Herr ***GF*** für ihn erledigt habe, er einfach nur „brav“ seine Arbeit erledigt habe. Diese Darstellung sei als unglaublich einzustufen, diene offenbar nur der Verharmlosung der

eigenen Person (Selbstschutz). Persönlich amüsant sei die Aussage, dass der Steuerberater ein kleiner Mann mit Glatze und Brille sei. Der steuerliche Vertreter trage zwar gelegentlich eine Brille, die anderen beiden Attribute habe ihm bislang noch niemand zugeschrieben. Warum die Behörde derart belanglose (und falsche) Aussagen überhaupt in eine Niederschrift aufnehme, sei völlig rätselhaft.

Dies gelte analog für viele andere Passagen der Niederschrift: Möglicherweise solle mit einer Vielzahl von Belanglosigkeiten die Niederschrift künstlich in die Länge gezogen werden, um damit den Eindruck zu vermitteln, dass allein aufgrund der Länge des Berichts die vermeintlichen „Machenschaften“ des Herrn ***GF*** als „aufgedeckt“ gelten würden.

Herr ***Ges3*** stelle sich als „einfacher Befehlsempfänger“ dar, woraus man tatsächlich den Eindruck gewinnen könnte, dass er zur Position eines Gesellschafter-Geschäftsführers ungeeignet gewesen wäre, und er ausschließlich ein weisungsgebundener Arbeiter sein könne. Freilich sei auch daran nichts Ungewöhnliches zu entdecken: In der Privatwirtschaft gebe es (leider) sehr viele Geschäftsführer, die in dieser Position als ungeeignet betrachtet werden müssten und/oder de facto weisungsgebunden seien.

Außerdem stünden die Ausführungen von ***Ges3*** teilweise in Widerspruch zu jenen von ***GesGf03***, der u.a. Folgendes ausgesagt habe:

„Wir wussten in etwa, wie die Firmenführung funktioniert;

Es war unser Idee, die Firma zu gründen;

*Wir haben ***GF*** als Meister bei uns reingenommen. Für die Konzession [sic];*

Wir haben nicht nur für die Beschwerdeführerin gearbeitet, sondern auch für andere Firmen;

*Der erste Auftrag von ***GF*** war nach Quadratmetern...Ich habe 20 Jahre am Trockenbau gearbeitet und wusste daher, dass sich das mit diesem Preis auszahlt. Ich konnte das aus meiner Erfahrung abschätzen, ob sich aus diesem Preis die Kosten für Versicherung, Steuer und Gehälter ausgehen;*

*Auftrag für die ***Baust7*** Wien,.. ***GF*** fragte uns, was wir dafür verlangen. Wir sagten € 4.000 für alles. Es war für ihn nicht wichtig, was wir tun und wie lange wir arbeiten. Es musste nur die Arbeit erledigt sein."*

Diese Aussagen zeigten, dass jedenfalls Herr ***GesGf03*** seiner Position als Gesellschafter-Geschäftsführer gewachsen gewesen sei, der entsprechendes Fachwissen eingebracht habe, und dass auf fremdüblicher Basis zwischen den beiden Firmen verhandelt und abgerechnet worden sei. Und wenn er von „wir“ spreche, so meine er damit offenbar auch seine Kollegen. Interessanterweise hätten die obigen Aussagen überwiegend nicht Eingang in die AP-Niederschrift gefunden, weil sie im konkreten Prüfungsfall eindeutig dem offenkundigen „Wunschziel“ der Behörde nach einem möglichst hohen Mehrergebnis widersprächen. Deshalb lasse man solche Aussagen lieber weg und liste stattdessen die weiter oben zitieren Nebensächlichkeiten auf.

Zusammenfassend lasse sich daher der Schluss ziehen, dass die Beschwerdeführerin und die ***3*** auf fremdüblicher Basis abgerechnet hätten, dass kein „Konstrukt“ zur Umgehung von Dienstnehmeranmeldungen vorgelegen sei bzw. vorliege. Dass Herr ***GF*** de facto in beiden Firmen „Weisungsrechte“ gehabt habe, liege an der Natur der Auftragsabwicklung und sei weder ungewöhnlich noch in „Umgehungsabsicht“ gewählt worden: Es sei im höchsten Eigeninteresse der Beschwerdeführerin gelegen, dass sämtliche Aufträge gegenüber dem Endkunden absolut ordnungsgemäß abgewickelt würden. Daher greife Herr ***GF*** in Form von „Weisungen“ (besser: „Arbeitsanweisungen“) in die Arbeitsabläufe ein, egal ob diese nun von eigenen Dienstnehmern oder Fremdleistern erbracht würden. Im Gegenteil: Gegenüber Fremdleistern sei es erfahrungsgemäß in der Baubranche geboten, eine noch „schärfere Gangart“ in Form von Arbeitsanweisungen einzulegen als mit eigenen Dienstnehmern.

Es werde hier das Wort „Arbeitsanweisungen“ betont, weil die belangte Behörde mit dem mehrfach verwendeten Ausdruck „weisungsbefugt“ den falschen Eindruck erwecke, Herr ***GF*** hätte auch in anderen Bereichen Weisungen erteilen können, wie z.B. auf gesellschaftsrechtlicher Ebene. Dies sei eindeutig nicht der Fall. Die „Weisungsbefugnis“ habe sich ausschließlich auf die konkrete Auftragsabwicklung auf der Baustelle beschränkt, nämlich: Erläuterung und Definition des herzustellenden Werks (wie vom Endkunden gewünscht) und anschließende Kontrolle.

Es liege weder ein Dienstverhältnis noch eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Ad 5. (Tz 6) Fremdleistungen *6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsges.m.b.H. (kurz: ***6***)**

In diesem Fall gehe die belangte Behörde sogar noch einen Schritt weiter. Ohne dass die Beschwerdeführerin (bzw. Herr ***GF***) auch nur irgendeinen Einfluss auf den Fremdleister ***6*** hätte, würden die erbrachten Leistungen steuerlich nicht anerkannt. Möglicherweise würde die Behörde in diesem konkreten Fallbeispiel einen Präzedenzfall schaffen wollen. Zumindest sei bislang kein Fall bekannt, in dem Fremdleistungen aberkannt würden, obwohl

- keine Nachweise, ja nicht einmal Indizien vorlägen, dass die Leistungen nicht erbracht worden seien,
- der Leistungserbringer (***6***) keine Scheinfirma, keine Betrugsfirma sei,
- der Leistungserbringer auf den Cent genau alle Erlöse gegengleich gebucht und erklärt habe,
- eine gültige UID des Leistungserbringers vorliege und auch sonst alle Rechnungsmerkmale erfüllt worden seien.

Stattdessen „stützte“ sich die belangte Behörde wiederum auf eine Reihe von - teilweise - Banalitäten:

- Die Verwendung von unterschiedlichen Schriftbildern bei den Ausgangsrechnungen der ***6*** sei bereits während der AP unmissverständlich erläutert und in der Zeugenaussage des Geschäftsführers (Herrn ***GesGf5***) bestätigt worden. Trotzdem würden in der AP-Niederschrift mehrere Absätze diesem Thema gewidmet, als wäre dies eine „Sensation“, wenn eine Firma verschiedene Fakturierungsprogramme verwende und daher unterschiedliche Schriftbilder habe.
- Ebenso scheine es eine „Sensation“ zu sein, wenn der Mitarbeiter einer Steuerberatungskanzlei einen Mustertext formuliere. Zum Verständnis: Steuerberater und Anwälte seien Servicebetriebe. Wenn ein Klient um Zusendung eines Vertrags- oder Rechnungsmusters ersuche, dann erhalte er dies selbstverständlich übermittelt. Dass der Klient dann dieses Muster möglicherweise unkontrolliert bzw. unformatiert in seine eigene Vorlage übernehme, möge vielleicht „naiv“ sein, aber mehr schon nicht.
- Bei einigen Rechnungen sei der Skonto nicht in Anspruch genommen, was nach Ansicht der belangten Behörde „absolut unglaublich“ sei. Erstens sei – soweit ersichtlich – keiner der Herren diesbezüglich befragt worden und zweitens gebe es eine ganz banale Erklärung: Der Skonto sei lediglich ein „Standardtext“ auf der Ausgangsrechnung, die beiden Geschäftsführer hätten sich mündlich darüber verständigt, dass kein Skonto abgezogen werde (in Kompensation von nicht extra fakturierten Zusatzleistungen der ***6*** an die Beschwerdeführerin).
- Zu den behaupteten fehlenden Grundaufzeichnungen: Herr ***GF*** habe beispielhaft Aufzeichnungen aus dem Jahr 2014 vorgelegt; dass Herr ***GesGf5*** (***6***) keine Grundaufzeichnung (mehr?) habe, könne wohl nicht ernsthaft steuerlich der Beschwerdeführerin zur Last gelegt werden.
- Zur Feststellung der belangten Behörde, wieso ***GF*** ***Ges*** bei ***6*** 39,00 Euro/Std bezahlen sollte, wenn das ihm bekannte Subunternehmen um 30,00 Euro fakturiere könne nur festgehalten werden, dass mit dieser „Logik“ jedes Reihengeschäft, wie es weltweit zigtausende Male pro Tag durchgeführt werde, steuerlich sofort unzulässig wäre.
- Mit der Feststellung, der Sub-Subunternehmer ***7*** habe die Umsätze nicht in seine UVA aufgenommen und dessen Rechnungen an andere Unternehmen hätten ein anderes Erscheinungsbild, übersehe die belangte Behörde, dass diese beiden Punkte de facto niemals vom Leistungsempfänger überprüft werden könnten. Das Argument sei daher völlig irrelevant.
- Wenn die belangte Behörde festhalte, dass sich weder Herr ***GF*** noch Herr ***GesGf5*** (***6***) von der Identität der eingesetzten Arbeiter (der ***7***) überzeugt hätten, so sei diese Aussage so nicht richtig, weil sie nur von Herrn ***GesGf5*** getätigt worden sei. Wenn er dies tatsächlich unterlassen haben sollte, so stelle dies sicherlich ein gewisses Fehlverhalten dar (Nachlässigkeit), was aber in erster Linie ein SV-Thema sei (Schwarzarbeit? Illegale Ausländerbeschäftigung?). Die „bloße“ Nachlässigkeit bei der Überprüfung der Anmeldungen könne somit nicht dazu

führen, dass Leistungen automatisch und zur Gänze als nicht erbracht gälten, und noch dazu vom Sub-Subunternehmer ***7*** auf die Beschwerdeführerin durchgreifen sollten. Es seien keinerlei Feststellungen zur (Nicht-)Erbringung der Leistungen getroffen worden.

Es liege weder ein Dienstverhältnis noch eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Ad 6. (Tz 7) Fremdleistungen *8*** KG**

Dies sei einer jener - Gott sei Dank - sehr wenigen Fälle, wie sie im AP-Bericht unter Tz 2 beschrieben würden, nämlich, dass ein Unternehmer mit „Steuernummer NEU“ bzw. „UID-NEU“ auftrete und verspreche, dies nachzureichen. Nachdem allen Marktteilnehmern bekannt sei, dass der Erhalt einer UID-Nummer aufgrund des langwierigen Verwaltungsverfahrens der Finanz etliche Wochen in Anspruch nehme, vertraue man zunächst auf diese Aussage, der Auftrag werde in der Zwischenzeit abgewickelt und bezahlt. Im konkreten Fall der ***8*** KG seien diese Versprechen aber nicht eingehalten worden, dazu sei auch die Arbeit selbst schlampig erledigt worden, sodass Herr ***GF*** sehr rasch die Konsequenz gezogen und die Zusammenarbeit nach nur wenigen Monaten beendet habe. Beendet worden sei auch das von der belangten Behörde zitierte Dienstverhältnis des Herrn ***GF*** bei der ***8*** KG, da er nie sein Gehalt ausbezahlt erhalten habe. Aus diesem Grund habe Herr ***GF*** diesen Bezug auch nicht in seiner persönlichen Steuererklärung angegeben. Bei Auflösung der Zusammenarbeit sei letztlich als Generalvergleich mündlich ein Abstrich vereinbart worden, die Beschwerdeführerin hätte also nicht mehr das volle Entgelt zu bezahlen gehabt. Man könne also nun sicherlich darüber diskutieren, ob dieser Abstrich Herrn ***GF*** als Ausgleich für die fehlenden Gehaltszahlungen weiterzugeben gewesen wäre (diesfalls hätte er tatsächlich diesen Abstrich in seine persönliche Steuererklärung aufnehmen müssen), oder ob der Abstrich der Beschwerdeführerin als Ausgleich für die schlampigen Arbeiten der ***8*** KG zugestanden seien. Buchhalterisch sei die zweite Variante gewählt worden, der Abstrich sei als Ertrag bei der Beschwerdeführerin gebucht worden. Der belangten Behörde stehe es freilich frei, diesen Ertrag bei der Beschwerdeführerin im Zuge der AP zu kürzen und stattdessen Herrn ***GF*** persönlich zuzurechnen.

Es liege daher weder ein Dienstverhältnis noch eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Ad 7. (Tz 9) Fremdleistungen *9*****

Da in diesem Fall letztlich keine Gewerbeberechtigung vorhanden sein dürfte, seien die Darstellungen der belangten Behörde grundsätzlich richtig. Allerdings seien die Auswirkungen dem „falschen Dienstgeber“ zugeordnet worden. Herr ***9*** sei kein Dienstnehmer der MDE.

Ad 8. (Tz 13) KFZ-Aufwand

Strittiger Punkt sei die Verwendung eines Kleinwagens, einem *****PKW2***** Cabrio, das von allen Mitarbeitern für Baustellenfahrten verwendet hätte werden können. Die belangte Behörde erachte dies nicht als glaubwürdig. Es sei jedoch festzuhalten: Dieses Fahrzeug sei bevorzugt für die Baustellenkontrollfahrten verwendet worden, weil es aufgrund seiner geringen Größe und Wendigkeit vor allem die Parkplatzsuche stark erleichtert habe. Für die Baustellkontrollen sei ja auch keine besondere Gerätschaft benötigt worden, allenfalls ein Aktenkoffer, ein Maßband und eine geeichte Wasserwaage.

Auch „Versorgungsfahrten“ zu den Baustellen seien regelmäßig vorgenommen worden, z.B. um aus dem Supermarkt ein oder zwei Sechserträger Mineralwasser auf die Baustelle zu bringen. Diese Fahrten seien im Regelfall von *****E***** *****GF***** vorgenommen worden. Warum es einer „Bürokraft“, wie von der belangten Behörde formuliert, nicht gestattet sein sollte, solche Fahrten vorzunehmen, sei nicht nachvollziehbar.

Die belangte Behörde behaupte, Frau *****GF***** an einem Samstag im Donauzentrum mit diesem Fahrzeug gesichtet zu haben. Im Rahmen der Akteneinsicht werde hiermit beantragt, die behördlichen Detailaufzeichnungen über diese Amtshandlung offenzulegen: Welcher Finanzbeamte wolle Frau *****GF***** erkannt haben? Woher habe dieser gewusst, wie Frau *****GF***** aussehe? Gebe es ein Foto von dieser Amtshandlung? Datum? Uhrzeit? Könne der die Amtshandlung durchführende Finanzbeamte die eindeutige Aussage treffen, dass dies eine Privatfahrt gewesen sei? Oder sei vielleicht Frau *****GF***** Mineralwasser für eine Baustelle einkaufen gewesen?

Es liege die Vermutung nahe, dass die angebliche Beobachtung von Frau *****GF***** keine Amtshandlung darstelle und daher dem Antrag der Beschwerdeführerin in keinem einzigen Punkt eine Antwort gegeben werden könne. Die Behörde sei daran erinnert, dass die Beweislast grundsätzlich bei ihr liege. Derartige Aussagen seien daher zu unterlassen, wenn sie nicht belegt werden könnten. Die Aussagen der Geschäftsleitung, dass der *****PKW2***** als Baustellenfahrzeug bzw. „Reservefahrzeug“ für kurzfristige Fahrten allen zur Verfügung gestanden sei, sei somit korrekt.

Auch die jährliche Kilometerleistung des Fahrzeugs (ca. 3000-4000 km) spreche für die Richtigkeit der Aussage und könne somit auch niemals zu von der Behörde berechneten „steuerlichen Auswirkungen“ (in Summe rund 6.000 Euro an KÖST und KEST) führen, was allein den Fahrzeugwert deutlich übersteige.

Ad 9. (Tz 19) Lager ***Adr6*******

Die Nutzung der Wohneinheit samt Kellerabteil *****Adr6***** sei von vornherein aus betrieblichen Gründen erfolgt. Beide hätten als Lager gedient, die Wohneinheit zusätzlich als

fallweise Schlafgelegenheit insbesondere für Mitarbeiter von Subunternehmen der Beschwerdeführerin, denen eine tägliche Rückkehr an ihren Wohnort aufgrund der hohen Entfernung, nicht zumutbar gewesen wäre. Bei Bauprojekten sei es absolut (fremd-)üblich, dass bei weit angereisten Mitarbeitern auch die Kosten der Nächtigung übernommen werden müssten. Üblicherweise erfolge dies in Form einer Hotelnächtigung. In der Baubranche seien dies zwar zumeist nur kostengünstige Hotels, die zur Verfügung gestellt würden, doch in Summe könne dies das Projektbudget deutlich belasten. Aus diesem Grund sei die ***Adr6*** neben ihrem Lagerzweck für Materialien auch als Schlafgelegenheit eingerichtet worden. Auf diese Weise habe sich die Beschwerdeführerin für lediglich 200 Euro Miete/Monat im Laufe der Zeit hohe Kosten im Vergleich zu Hotelnächtigungen ersparen können.

Bei der Betriebsbesichtigung durch die Finanz sei erwähnte unfreundliche Bemerkung eines Prüforgans getätigt worden. Abgesehen davon, dass diese Aussage zumindest unangebracht gewesen sei, bringe sie doch konkret eine Tatsache zum Ausdruck: Die ***Adr6*** sei derart einfach und „un-gastfreundlich“, dass dort niemand freiwillig einen längeren Aufenthalt für private Zwecke unterhalten würde. Tatsächlich hätten dort im Laufe der Jahre zumindest 30 verschiedene Personen genächtigt. Die belangte Behörde argumentiere weiters, dass von der Beschwerdeführerin keine Weiterverrechnung der Miete erfolgt sei. Wie oben aufgezeigt sei dies auch von vornherein nicht geplant gewesen, die ***Adr6*** hätte (und habe weiterhin) neben der Lagerung den ausschließlichen Zweck, der Beschwerdeführerin hohe Nächtigungskosten für Mitarbeiter von Subunternehmen zu ersparen. Zu den Subunternehmern hätten auch die Gesellschafter der ***3*** Trockenbau GmbH gezählt, die an dieser Stelle neuerlich von der belangten Behörde erwähnt werde. Allein dieses Erwähnen zeige die Widersprüche in der behördlichen Argumentation auf: Zunächst werde angeführt, dass es jeder Gepflogenheit widerspreche, dass die Gesellschafter nicht in Österreich aufhältig seien, nunmehr werde die ***Adr6*** als Wohngelegenheit für den gleichen Personenkreis genannt. Allein dieser Widerspruch verstärke neuerlich die Vermutung im konkreten Prüfungsfall, dass die behördlichen Argumente so ins Treffen gebracht würden, wie sie gerade opportun erschienen, um ein möglichst hohes Prüfungsergebnis zu erzielen

Der Aufwand für die ***Adr6*** sei ausschließlich betrieblich veranlasst.

d) Stellungnahme der Betriebsprüferin:

Die Betriebsprüferin erklärte in ihrer Stellungnahme, auf das Beschwerdevorbringen werde nicht weiter eingegangen, weil die Ausführungen zu den einzelnen Feststellungen im Bp-Bericht detailliert dargestellt worden seien und in der Beschwerde keine neuen Tatsachen vorgebracht würden, sondern nur die bereits im Vorhalteverfahren angeführten Argumente wiederholt würden.

Es werde empfohlen, die Beschwerde abzuweisen.

e) Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin:

In seiner Gegenäußerung beschwert sich der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin darüber, dass die Betriebsprüferin für diese Stellungnahme 16 Monate brauche und nicht bereit sei, auf die vorgebrachten Argumente und Fragen einzugehen.

f) Beschwerdeentscheidung:

Mit Beschwerdeentscheidung vom 23.05.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde u.a. zu den dargestellten Streitpunkten Folgendes ausgeführt:

1. Allgemein

Bei der Beschwerdeführerin sei für den Zeitraum 2011-2014 eine Außenprüfung durchgeführt worden. Auf Seiten der Beschwerdeführerin seien der Gesellschafter-Geschäftsführer ***Ges*** ***GF*** und der steuerliche Vertreter aufgetreten.

Die Beschwerdeführerin habe in den beschwerdegegenständlichen Jahren neben Eigenpersonal auch in beträchtlichem Maße Fremdpersonal eingesetzt. Im Rahmen der Außenprüfung seien Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit den Fremdleistern festgestellt worden. Laut den Feststellungen der Betriebsprüfung handle es sich bei den vorgelegten gegenständlichen Rechnungen um Scheinrechnungen und seien die verrechneten Arbeiten tatsächlich von der Beschwerdeführerin mit Schwarzarbeitern erbracht worden. In Folge dessen sei in diesem Zusammenhang auch Lohnsteuer vorgeschrieben worden.

Für einen PKW ***PKW2*** Cabrio sei ein Privatanteil ausgeschieden und der ausgeschiedene Teil des Aufwandes als verdeckte Ausschüttung gewertet worden.

Daneben finden sich Feststellungen zu dem Lager in ***AdrE***:

Im Rahmen der Prüfung sei festgestellt worden, dass es sich hierbei tatsächlich um eine Wohnung handle, an der die Gesellschafter-Geschäftsführer eines im Prüfbericht angeführten Subunternehmers polizeilich gemeldet gewesen seien. Diese Wohnung befinde sich im Besitz von ***GF*** ***E***, der Ehegattin des Gesellschafter-Geschäftsführers ***GF*** ***Ges***, und werde von Frau ***GF*** an die Gesellschaft vermietet. Frau ***GF*** erkläre die Einnahmen als Kleinunternehmerin ohne Umsatzsteuer, die Beschwerdeführerin hingegen habe Aufwand für Fliesenleger, Türen, Wien-Energie und Miete mit Vorsteuer verbucht.

Dieser übernommene Aufwand sei mangels betrieblicher Veranlassung gestrichen worden.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin unterstelle in der Beschwerde den Prüfern zu Beginn gleich Voreingenommenheit und herablassende Äußerungen. Da dieses Vorbringen und die sonstigen Verfahrensrügen (hinsichtlich Übermittlung der Zeugeneinvernahme-Protokolle) keine Auswirkungen auf die Sachverhaltsbeurteilung in dieser Beschwerdeentscheidung hätten, solle auch nicht weiter darauf eingegangen werden.

Zunächst setze sich die Beschwerde mit den allgemeinen Feststellungen zu den Fremdleistungen auseinander. Es werde jedoch unrichtigerweise verkürzend geltend gemacht, dass es sich bei den Fremdleistern nicht um Scheinfirmen handle, da die Leistungen tatsächlich erbracht worden seien.

Dass Bauarbeiten grundsätzlich stattgefunden hätten, sei von der Prüferin nie in Frage gestellt worden, jedoch sei sie aufgrund der im umfangreichen Prüfungsbericht zitierten Indizien und Zeugeneinvernahmen zu dem Schluss gekommen, dass diese Leistungen tatsächlich nicht von den Rechnungsausstellern sondern durch von der Beschwerdeführerin beschäftigte Schwarzarbeiter erbracht und die vorgeschobenen Gesellschaften zumindest teilweise vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin errichtet worden seien.

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde handle es sich keineswegs um eine „haarsträubende und jeglicher Rechtsgrundlage widersprechende Vorgangsweise“, wenn die Betriebsprüfung 50% des „offiziellen“ Aufwands als Lohnzahlungen anerkenne und die Differenz zwischen anerkanntem Aufwand und den ausgewiesenen Rechnungsbeträgen als verdeckte Ausschüttung der Kapitalertragsteuer unterwerfe.

Da aus den vorhandenen Unterlagen die tatsächliche Bemessungsgrundlage für den erwachsenen (Schwarz-)Aufwand nicht eindeutig hätte ermittelt werden können, sei eine Schätzung durchzuführen gewesen, welche unter Rückgriff auf die im Bericht zitierte Judikatur mit 50% der Fremdleistungen bemessen worden sei (verwiesen werde auch auf die aktuelle BFG Entscheidung vom 04.01.2019, GZ. RV/2100828/2017). Mit dem Prozentsatz werde einer von Erfahrungswerten gestützten jahrelangen Praxis gefolgt, welche ihre Begründung im Wesentlichen darin finde, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmache und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt sowie Schein- bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt würden.

Da von vorgetäuschten Fremdleistungen durch Subunternehmer und tatsächlich Einsatz von Schwarzarbeitern auszugehen gewesen sei, komme eine steuerliche Berücksichtigung von den streitgegenständlichen erklärten Fremdleistungskosten als Betriebsausgaben nicht in Betracht und sei wie oben ausgeführt vorgegangen worden.

2. Betreffend Fremdleistungen *4*** GmbH (Tz 3)**

Dazu würden von der Beschwerdeführerin alternative Erklärungen für die unterschiedlichen Unterschriften, die unterschiedlichen Rechnungsbilder und die unwidersprochene Verfehlung des Zahlungsziels beigebracht. Es würden jedoch keine Belege beigebracht, und es werde auch nicht darauf eingegangen, dass die Firma an ihrer Adresse, ***Adr4***, unbekannt gewesen sei und die Meldeadresse des Geschäftsführers nicht existiere.

Wie bereits im Prüfbericht ausgeführt sei eine formalrechtliche Hülle leicht zu erlangen, weshalb die Auftraggeber daher - vor allem in einem Hochrisikosektor wie dem Bau - dazu verpflichtet seien, auch die faktische Existenz ihres Geschäftspartners so gut wie möglich zu überprüfen. Ein seriöser und sorgfältig agierender Unternehmer hätte aufgrund der nicht dem Firmenbuch entsprechenden Firmenbezeichnung einen Ortsaugenschein an der angeblichen Firmenadresse oder andere Nachforschungen durchgeführt und dabei zwangsläufig entdeckt, dass es sich bei der ***4*** GmbH um eine Betrugsfirma handle.

3. (Tz 4) Betreffend Fremdleistungen *1*** Trockenbau GmbH**

Von der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass die „***1*** Trockenbau GmbH“ keinesfalls die verrechneten Bauleistungen hätte erbracht haben können, und tatsächlich davon auszugehen sei, dass die Gesellschafter als Schwarzarbeiter für die Beschwerdeführerin tätig gewesen seien und die ***1*** Trockenbau GmbH lediglich als Deckmantel für deren Tätigkeit gedient habe.

Für diese Annahme würden zahlreiche Indizien sprechen: So habe die ***1*** Trockenbau von ihrer Gründung bis zu ihrer Löschung im Firmenbuch keine Steuererklärungen abgegeben. Herr ***Ges*** ***GF*** habe laut Zeugeneinvernahme von ***GF1*** vom 19.04.2016 allein die Auftragsbeschaffung der ***1*** Trockenbau durchgeführt, die Belegschaft der ***1*** Trockenbau habe lediglich aus den „Gesellschaftern“ bestanden. Die Gesellschafter seien auf der Baustelle der Weisungsbefugnis der Beschwerdeführerin unterworfen gewesen, und das Material sowie ein Teil des Werkzeugs seien auch von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden. Hinzu komme, dass der Geschäftsführer der ***1*** Trockenbau nach eigenen Angaben die Rechnungsausstellung entsprechend den Angaben von Herrn ***GF*** durchgeführt habe.

Die ***1*** Trockenbau sei von der Prüferin in wirtschaftlicher Betrachtungsweise korrekt als Scheinfirma und deren Gesellschafter als Dienstnehmer der Beschwerdeführerin gewertet worden.

4. (Tz 5) Betreffend Fremdleistungen ***3*** Trockenbau GmbH

Auch bei dieser Firma sei festgestellt worden, dass es sich um eine Scheinfirma gehandelt habe. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ***Ges3*** habe anlässlich seiner Einvernahme vom 18.04.2016 ausgesagt, dass er und seine Mitgesellschafter lediglich als Arbeiter hätten tätig werden wollen. Die Gründung der Firma ***3*** sei auf Betreiben von Herrn ***GF*** erfolgt, da dieser laut eigenen Angaben schon zu viele Angestellte gehabt habe.

Die ***3*** habe laut Einvernahmen faktisch keine eigenständigen unternehmerischen Tätigkeiten durchgeführt, sämtliche Aufträge und das erforderliche Material seien von ***Ges*** ***GF*** organisiert worden. Die ***3*** habe auch nicht über ihre eigene Buchhaltung verfügt.

Nachdem ***Ges3*** die Vorladung erhalten habe, habe er sich nach eigenen Angaben mit ***Ges*** ***GF*** in Verbindung gesetzt, welcher ihm die in der Einvernahme vorgelegten Unterlagen übergeben habe. Die Buchhaltung sei vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin erstellt worden, ***Ges3*** seien jedoch keinerlei Details hierzu bekannt gewesen. Auch hier habe eine dienstnehmerähnliche Weisungsbefugnis des ***Ges*** ***GF*** gegenüber den Gesellschaftern der ***3*** bestanden.

5. (Tz 6) Betreffend Fremdleistungen ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsges.m.b.H

Bei dieser Firma handle es sich nicht um eine Baufirma sondern auch laut den Angaben ihres Geschäftsführers ***GesGf5*** in der Einvernahme vom 18.04.2016 um eine Gebrauchtwagenhändlerin. Herr ***GF*** habe ihm in einem Gespräch geklagt, dass er Personalprobleme hätte und Herr ***GesGf5*** habe daraufhin die ihm bekannte Baufirma ***7*** kontaktiert, welche Herrn ***GesGf5*** Arbeitskräfte um ca. € 30,- pro Stunde vermittelt habe. Herr ***GesGf5*** habe diese Arbeitskräfte dann laut den vorgelegten Rechnungen um € 39 weitervermittelt. Die angebliche Arbeitskräftevermittlung an die ***6*** GmbH finde sich nicht in der Buchhaltung der ***7***, und Grundaufzeichnungen hätten von der Beschwerdeführerin und ***GesGf5*** keine vorgelegt werden können, auch die Identität der Arbeiter sowie in weiterer Folge deren Anmeldung bei der Sozialversicherung seien von der Beschwerdeführerin und ***GesGf5*** nicht überprüft worden. ***Ges*** ***GF*** habe auch hier eine für reale Geschäftsbeziehungen ungewöhnliche Verfügungsmacht über den Geschäftsablauf gehabt, wenn er in Eigenregie den Stundensatz korrigiert und den gesamten Inhalt der Rechnung 120.645 an ***GesGf5*** per E-Mail übermittelt habe, und von diesem nur noch in sein Rechnungsformular kopiert worden sei (siehe Einvernahme ***GesGf5***).

GesGf5 habe auch nicht näher definierte Vorbereitungshandlungen für die Lohnverrechnung an die Beschwerdeführerin erbracht, beauftragt und bezahlt habe ihn aber

Herr *****AN*****, ein Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei der Beschwerdeführerin. Laut seiner Einvernahme habe *****GesGf5***** außer der Rechnungserstellung praktisch keine Leistung erbracht und habe trotzdem eine Vermittlungsprovision von € 9/Facharbeiterstunde erhalten.

Die von *****GesGf5***** behaupteten Geschäftsvorgänge würden der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen und seien völlig unglaubwürdig; die vorgelegten Rechnungen seien somit zu Recht in freier Beweiswürdigung als Scheinrechnungen gewertet und die tatsächlichen Betriebsausgaben geschätzt worden.

6. (Tz 7) Fremdleistungen ***8*** KG****

Auch im Zusammenhang mit der „*****2*** KG**“ fehle es an den erforderlichen Grundaufzeichnungen, und hätte ein seriös und sorgfältig agierender Unternehmer aufgrund der fehlenden UID und der fehlenden Gewerbeberechtigung keine Auftragserteilung vorgenommen. Dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin kurzfristig als Angestellter bei seinem Subunternehmer geführt worden sei, passe nahtlos in sein bisheriges Vorgehensmuster, nach dem *****Ges*** *****GF******* Scheinfirmen zur Deckung von Schwarzarbeitern organisiert habe.

7. (Tz 9) Betreffend Fremdleistungen ***9*******

In den Tz 8 bis 10 des Bp-Berichts sei festgestellt worden, dass es sich bei diesen Personen keinesfalls um Unternehmer gehandelt haben könne, sondern alle erforderlichen Merkmale eines Dienstvertrags erfüllt gewesen seien; zu diesem Schluss hätten auch die Zeugeneinvernahmen von *****J***** und *****9***** vom 19.04.2016 und *****10***** vom 21.04.2016 geführt. In Folge dessen seien die Entgelte zu Recht der Lohnsteuer unterworfen und die geltend gemachten Vorsteuern gestrichen worden.

8. (Tz 13) Betreffend KFZ-Aufwand

Die Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers sei von der Prüferin selbst in Eigenwahrnehmung an einem Samstag vor dem Donauzentrum am Steuer des PKW *****PKW2***** Cabrio entdeckt worden.

9. (Tz 19) Betreffend Lager ***Adr6*******

Zu den Prüfungsfeststellungen werde erklärt, dass eine Weiterverrechnung der Aufenthaltskosten an die Fremdleister zwar nicht erfolgt sei, die Beschwerdeführerin aber andernfalls Hotelzimmer für die angereisten Arbeiter der Fremdleister hätte bezahlen müssen und sie sich durch die Miete der Räumlichkeiten hohe Kosten erspart habe. Die Beschwerde

gehe aber nicht auf die Ausführungen ein, wonach für im Besitz der Ehefrau des Gesellschafters befindliche Räumlichkeiten offenbar unentgeltlich Sanierungsarbeiten durchgeführt worden seien.

g) Vorlageantrag:

Als Begründung wurde im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 14.09.2017 verwiesen.

Vor der Weiterleitung/Vorlage der Bescheidbeschwerde wurde die Durchführung einer mündlichen Erörterung der bisher gegenseitig dargelegten Argumente beantragt, in der aus Sicht der Beschwerdeführerin noch eine Reihe von Klarstellungen erforderlich sei, sowohl zur ursprünglichen Außenprüfung als auch zur nunmehr vorliegenden Beschwerdeverentscheidung. Neben den Pro- und Contra -Argumenten zu jedem einzelnen Fremdleister seien insbesondere noch folgende Punkte zu erörtern:

Verfahrensmängel: In der Beschwerde seien ausführlich diverse Mängel im Verfahren vorgebracht worden (z.B. keine Zeugenbefragungsmöglichkeit, Suggestivbefragungen, Verstoß gegen § 183 Abs.4 BAO, Zurückhaltung von Zeugenprotokollen). Auf diese sei in der Beschwerdeverentscheidung nicht eingegangen, sondern lediglich festgehalten worden, dass die sonstigen Verfahrensrügen keine Auswirkungen hätten. Eine Begründung, warum diese Rügen nach Ansicht der belangten Behörde keine Auswirkungen haben sollten, sei die Beschwerdeverentscheidung schuldig geblieben. Daher werde beantragt, dass dies im Zuge der mündlichen Erörterung nachgeholt werde.

In der Beschwerde sei festgehalten worden, dass bereits zu Beginn der Prüfung eine de facto niederträchtige und durch keinerlei Tatsachen untermauerte Diktion („Schwarzarbeit“, „Sozialbetrug“) von Selten der Prüferin an den Tag gelegt worden sei. Erst der Aufruf zur Mäßigung und der Hinweis auf mögliche Verleumdung hätten wenigstens insofern gefruchtet, als sich diese Wortwahl in der Niederschrift nicht mehr gefunden habe. Verwunderlich sei daher, dass die Beschwerdeverentscheidung Worte wie Schwarzarbeit, (Schwarz-)Aufwand, Schein-bzw. Deckungsrechnungen verwende.

Es gebe zwar keine Legaldefinition für Schwarzarbeit (das wäre ein Widerspruch in sich), aber unter Schwarzarbeit seien wohl Tätigkeiten zu verstehen, die sich letztlich gar nicht in einer Buchhaltung spiegeln würden (weder als Dienstverhältnis, noch als Werkvertrag). Die Prüferin habe keinen einzigen „Schwarzarbeiter“ festgestellt. Alle Fremdleister hätten ihre Tätigkeit höchstpersönlich erbracht und dafür auch höchstpersönlich ein Entgelt erhalten. Dieses Entgelt sei noch dazu im Überweisungsweg bezahlt worden. Welcher „Schwarzarbeiter“ würde eine Überweisung erhalten?

Aus diesem Grund könne es auch keine „Deckungsrechnungen“ geben. Auch diese Feststellung/Diktion der Beschwerdeentscheidung sei somit grundlegend falsch.

Die belangte Behörde werde daher nochmals daran erinnert, nur tatsächlich festgestellte Sachverhalte aufzugreifen, für Mutmaßungen oder „Analogien“ aus anderen Prüfungen in der Baubranche bestehe kein Raum.

Der „Höhepunkt“ an verwendeter Diktion, die eigentlich nur als „Rufmord“ bezeichnet werden könne, finde sich in der Aussage der BVE *„...passt nahtlos In sein bisheriges Verhaltensmuster, nach dem ***Ges*** ***GF*** Scheinfirmen zur Deckung von Schwarzarbeitern organisiert“*.

Eine Beschwerdeentscheidung sei ein behördliches Schriftstück und dürfe daher nicht in die Diktion eines „sensationsheischenden“ Zeitungsblattes mit Mutmaßungen und unbewiesenen Beschuldigungen verfallen. Aussagen, die weder festgestellt worden seien noch hätten festgestellt werden können, seien in einer Beschwerdeentscheidung zu unterlassen. Sie unterstellten dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin mit dieser Aussage ein kriminelles Verhalten. Es werde davon ausgegangen, dass diese Aussage zurückgenommen werde, da sie, wie erwähnt, nicht ansatzweise den Tatsachen entspreche. Es sei kein Geheimnis, dass es in der Baubranche phasenweise sehr schwierig sei, gutes Personal zu finden, und dass man, wie auch Herr ***GF***, de facto ständig mit Personalsuche und Personalüberwachung beschäftigt sei, aber dies als „Organisieren von Scheinfirmen/Schwarzarbeit“ zu bezeichnen, sei ein völliger Fehlgriff in der Formulierung.

Auch wenn sich aus dem Blickwinkel der Beschwerdeführerin die Vorgangsweise der belangten Behörde als rechtswidrig, oftmals mangelhaft, und phasenweise sogar als „skandalös“ darstelle, sollten alle Beteiligten den Fokus der Prüfung nicht aus dem Auge verlieren, und daher „die Kirche im Dorf lassen“: Es gehe nicht um „Schwarzarbeit“ (diese sei nicht festgestellt worden), sondern es gehe in erster Linie darum, ob die aufgelisteten Fremdleister im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder eines Werkvertrags tätig gewesen seien. Verfahrensrechtlich wäre dazu auch die Einbindung der SVA (SV-Zuordnungsgesetz) erforderlich. Dies sei bislang völlig unterblieben und stelle möglicherweise ebenso einen nachzuholenden Verfahrensmangel dar.

Ausgehend von den bereits in der Beschwerde vorgebrachten Argumenten und den obigen Ausführungen könne keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen, es sei keinerlei persönliche Bereicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt. Selbst wenn im Einzelfall anstelle eines Werkvertrags ein Dienstverhältnis unterstellt werde, fehle es vollständig an einem zugewendeten persönlichen Vorteil. Das in der Beschwerdeentscheidung (erstmalig) angeführte Argument, wonach Schein- bzw. Deckungsrechnungen „üblicherweise überhöht“ ausgestellt würden, gehe im konkreten Fall dreifach ins Leere: Erstens lägen keine Schein- oder Deckungsrechnungen vor (die Leistungen seien höchstpersönlich erbracht worden), zweitens sei die Höhe/Fremdüblichkeit der

Abrechnungen gar nicht näher untersucht worden, drittens seien die Rechnungen im Überweisungsweg beglichen worden, während „klassische“ Deckungsrechnungen üblicherweise wohl in „bar“ beglichen würden (bzw. gar nicht, weil ja die eigentliche Zahlung an die „Schwarzarbeiter“ erfolgt sei). Außerdem entspreche eine verdeckte Gewinnausschüttung unternehmensrechtlich einer verbotenen Einlagenrückgewähr gemäß § 83 GmbHG, nach dessen Wortlaut (und ständiger Judikatur) ein Rückersatz anzusetzen sei. Bilanztechnisch (und steuerlich) wäre somit ein Rückforderungsanspruch an den Gesellschafter zu aktivieren, der in weiterer Folge nach Werthaltigkeit zu untersuchen sei. Im Falle von Ing. ***Ges*** ***GF*** wäre dieser Rückforderungsanspruch werthaltig.

Es werde abschließend um Terminvorschläge für die Durchführung der mündlichen Erörterung zur Wahrung des Parteiengehörs ersucht.

Im Schreiben vom 21.07.2020 bedankte sich der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin für die Durchführung des Erörterungstermins. Wie besprochen werde ergänzend bzw. klarstellend zum Vorlageantrag vom 19.06.2019 die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht beantragt.

h) Vorlagebericht:

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab im Vorlagebericht vom 30.07.2020 nach Zusammenfassung des Verfahrensganges und der Feststellungen der Außenprüfung soweit im gegenständlichen Beschwerdeverfahren relevant - folgende Stellungnahme ab.

Die Betriebsprüfung stützte ihre Beurteilung des mangelnden Leistungsaustausches und des Vorliegens eingegliedelter Arbeitskräfte in den Betrieb der Beschwerdeführerin insbesondere auf die Einvernahme-Protokolle der einzelnen Gesellschafter/Geschäftsführer, vorgelegten Unterlagen (Rechnungen, Stundenaufstellungen, Werkverträge etc.), Erhebungen der Finanzpolizei (betreffend ***4*** GmbH), Steuererklärungen und Meldungen in diversen öffentlichen Registern (Sozialversicherung, Gewerbe-, Melde-, Firmenbuch etc.).

Betreffend ***3*** und ***6*** würden die Feststellungen vor allem auf der Grundlage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise fußen:

Die faktische Machthabe durch ***Ges*** ***GF*** in der ***3*** und die personellen Verflechtungen zwischen dieser und der Beschwerdeführerin ließen für die Behörde den Schluss zu, dass die eingesetzten Arbeiter dem Betrieb der Bf. zuzurechnen seien. Auch die Geschäftsabwicklung zwischen der Beschwerdeführerin und der ***6*** spreche für die Annahme, dass kein Leistungsaustausch betreffend gegenständlicher Aufträge zwischen den beiden Unternehmen stattgefunden habe.

Im Übrigen werde auf den BP Bericht verwiesen.

Die Beschwerdeführerin wende in ihrer Beschwerde insbesondere ein, dass sich aus den Zeugeneinvernahme-Protokollen erkennen lasse, dass die gegenständlichen Leistungen erbracht worden seien und die Subunternehmer real existierten und eigenständig tätig gewesen seien, was vor allem für die Unternehmen ***3*** und ***6*** zutreffe. Unleserliche Unterschriften (Tz. 4), verspätete Zahlungen (Tz. 3) seien nicht außergewöhnlich und könnten die Leistungserbringung nicht widerlegen. Rechnungen seien in der Regel im Überweisungsweg beglichen worden.

Eine persönliche Bereicherung der Gesellschafter der Beschwerdeführerin sei von der Betriebsprüfung nicht festgestellt und die Aufteilung in 50% Lohnaufwand und 50% verdeckte Gewinnausschüttung entbehre schon aus diesem Grund jeder Rechtsgrundlage.

Dagegen werde von der Behörde festgehalten, dass sie - auf Grundlage ihrer Feststellungen - mit dem Prozentsatz von 50% einer von Erfahrungswerten gestützten jahrelangen Entscheidungspraxis folge, welche ihre Begründung im Wesentlichen darin finde, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmache und an „Schwarzarbeiter“ regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt würden sowie Schein- bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt würden

i) Erörterungstermin:

In dem vom Bundesfinanzgericht am 17.11.2021 abgehaltenen Erörterungstermin wurden folgende Punkte des Betriebsprüfungsberichtes besprochen:

Ad 2.(Tz. 3) Fremdleistungen *4*** GmbH**

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, Herr ***Ges*** ***GF***, gab an, dass die Rechnungen per Überweisung bezahlt worden seien. Die Belege dafür würden bis spätestens 20.12.2021 vorgelegt werden.

Die Amtsvertreter verwiesen auf den BP-Bericht.

Herr ***GF*** erklärte, er habe mit Herrn ***4*** persönlich gesprochen.

Die Finanzamtsvertreter verwiesen darauf, dass in den Rechnungen verschiedene Konten angegeben würden.

Ad 3. (Tz. 4) Fremdleistungen *1*** Trockenbau GmbH**

Die Finanzamtsvertreter und der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin einigten sich darauf, dass man diese kleineren Firmen vorerst nicht besprechen solle, sondern sich auf die großen Firmen konzentrieren solle.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin meinte, dass es sich dabei lediglich um ein Thema der Dienstnehmereigenschaft, aber nicht um verdeckte Gewinnausschüttung handle.

Ad 4. (Tz. 5) Fremdleistungen *3*** Trockenbau GmbH**

Der Vertreter der Beschwerdeführerin gab an, die Abrechnungen seien pauschal erfolgt, aber niemals nach Stunden. Die Abrechnung sei fremdüblich erfolgt. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe lediglich den Gesellschaftern verwaltungstechnisch geholfen. Er zitierte aus der Niederschrift über die Befragung von Herrn ***GesGf03***.

Vorgelegt und zum Akt genommen wurde die Einvernahme von Herrn ***GesGf03***.

Ad 5. (Tz. 6) Fremdleistungen *6***:**

Die Finanzamtsvertreter verwiesen auf die Aussage von Herrn ***GesGf5***.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin hielt fest, dass die Rechnungen 1:1 bei der ***6*** GmbH als Einnahmen verbucht worden seien. Der Nachweis dafür werde erbracht.

Ad 6. (Tz. 7) Fremdleistungen *8*** KG**

Der steuerliche Vertreter erklärte, er werde Nachweise über die Entrichtung der gelegten Rechnungen nachbringen.

Die Finanzamtsvertreter verwiesen auf die Verflechtungen.

Ad 7. Tz. 9 Fremdleistungen *9*****

Der Vertreter der Beschwerdeführerin gab dazu an, es sei zutreffend, dass die Vorsteuer nicht anzuerkennen sei.

Zu den Tz. 14 – 18 des Bp-Berichtes erklärte der Vertreter der Beschwerdeführerin, dass er diese voraussichtlich anerkennen werde.

Ad 9. (Tz. 19) Lager *Adr6*****

Der Vertreter der Beschwerdeführerin stimmte zu, dass für die Mietentgelte keine Vorsteuer in Anspruch genommen werden dürfe.

Die Vertreter des Finanzamtes erklärten, sie gingen davon aus, dass sowohl die Miete als auch die getätigten Aufwendungen für die ***3*** GmbH getätigt worden seien, weil deren Arbeitnehmer dort gewohnt hätten.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin sah die betriebliche Veranlassung dadurch gegeben, dass man sich Hotelkosten ersparen wollte. Es gebe keine Aufzeichnungen darüber, wer dort genächtigt habe.

j) Weiteres Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:**1. Übermittlung von Unterlagen:**

In der Folge übermittelte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin vier Dateien mit folgenden Inhalten und Erklärungen:

- Kontoblatt, Eingangsrechnungen von und Überweisungen an die ***4*** GmbH
- Kontoblatt ***2*** KG: Hier sei es leider nicht mehr möglich, auf die Kontoauszüge des Jahres 2011 zuzugreifen. Diese könnten nur noch bei der ***Bank*** kostenpflichtig aus dem Archiv bestellt werden, was erfahrungsgemäß einige Wochen dauern werde. Wenn es nötig sei, werde dies Herr Ing. ***GF*** gerne noch in Auftrag geben; auf dem beiliegenden Kontoblatt erkenne man aber „immerhin“ am Buchungskürzel (2800 – BA), dass es sich um eine Überweisung vom Bankkonto handle, nur eine einzige Zahlung in bar (340€ am 7.11.2011 „KA“ = Kassa) erfolgt sei.
- Kontenabstimmung mit der ***3*** GmbH (aus beiden Buchhaltungen nach Jahren geordnet; hier seien alle Zahlungen via Bank erfolgt, eine Finanzamts-Überrechnung mit 1000 €)
- Kontenabstimmung mit ***6*** GmbH, ebenfalls aus beiden Buchhaltungen nach Jahren geordnet.

2. Stellungnahme der belangten Behörde:

Die belangte Behörde gab nach Übermittlung der vorgelegten Unterlagen dazu folgende Stellungnahme ab:

- Betreffend ***4*** GmbH, St.-Nr. ***StNr1*** (vormals ***FA*** I-Z Montage GmbH) betreffend die Jahre 2012 und 2013:

Bei der ***4*** GmbH sei im Prüfbericht davon ausgegangen worden, dass keine Leistung erbracht worden seien, es sich um eine reine Scheinfirma gehandelt habe. Übermittelt worden seien die in der Niederschrift angekündigten Belege für Banküberweisungen auf das ***Bank*** Konto ***14***, Rechnungen der ***4*** GmbH auf denen diese Bankverbindung ebenfalls angegeben worden seien und 2 Kontoblätter der Beschwerdeführerin betreffend Lieferverbindlichkeiten ***4***.

Wie im Prüfbericht ausgeführt könne ausgeschlossen werden, dass dieser Subleister zur Erbringung der anhand dieser Unterlagen verrechneten Leistungen faktisch in der Lage gewesen sei.

- Betreffend ***3*** Trockenbau GmbH, St.-Nr. ***StNr2*** (inzwischen ***3A*** GmbH) betreffend die Jahre 2012-2015:

In der Niederschrift seien keine Unterlagen zu dieser Firma angekündigt worden, die Übermittlung von Kontenblättern der ***3*** und der Beschwerdeführerin (offenbar um zu zeigen, dass die Buchungen sich bei beiden Firmen decken würden) sei auf Eigeninitiative erfolgte. Bei dieser Firma sei am ***.12.2020 der Konkurs eröffnet und bis dato nicht aufgehoben worden. Diese Unterlagen würden in keiner Weise zu einer Beseitigung der im Prüfbericht aufgeworfenen Bedenken beitragen.

- Betreffend ***2*** KG, St.-Nr. ***StNr3***:

Es seien die Kontenblätter der Beschwerdeführerin übermittelt worden, aber keine der ***2*** KG. Dass die Buchhaltung der Beschwerdeführerin Eingangsrechnungen der ***2*** KG enthalten habe, sei auch zuvor bereits bekannt gewesen.

- Betreffend ***6*** Unternehmensbeteiligungs GmbH, St.-Nr. ***StNr4***, betreffend die Jahre 2014 und 2015

Es sei angekündigt worden, dass nachgewiesen werden könne, dass die ***6*** die Rechnungen 1:1 als Einnahmen verbucht habe. Übermittelt worden seien Kontenblätter der beiden Firmen, in denen die jeweils andere Firma unter Lieferforderungen/Lieferverbindlichkeiten geführt werde.

Im Prüfbericht sei aber das Fehlen von nachvollziehbaren Grundaufzeichnungen, der Umstand, dass der Sub-Subleister ***7*** ***P*** GmbH (St.-Nr. ***StNr5***) die Umsätze nicht steuerlich erfasst habe sowie dass die Identität der zur Leistungserbringung eingesetzten Arbeiter nicht bekannt gewesen sei, bemängelt worden.

Die nachgereichten Unterlagen könnten zusammengefasst aus Sicht der belangten Behörde zu keiner geänderten Sachverhaltsbeurteilung führen.

3. Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 04.05.2022:

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 04.05.2022 wurde

1. der beschwerdeführenden Partei die Stellungnahme der belangten Behörde vom 25.04.2022 zu den von ihr übermittelten Unterlagen zur Kenntnis gebracht;
2. die beschwerdeführende Partei aufgefordert, innerhalb von drei Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses
 - a) die Zahlungsbelege für die an die Firmen ***1*** Trockenbau GmbH und die ***2*** KG geleisteten Zahlungen vorzulegen und bei Barzahlungen jene Personen zu benennen, die die Zahlung tatsächlich in Empfang genommen haben;
 - b) bekanntzugeben, ob ihr Geschäftsführer, Herr ***Ges*** ***GF***, als Angestellter der beiden Firmen die Berechtigung gehabt habe, Ein- und Auszahlungen von deren Firmenkonten vorzunehmen und ob und gegebenenfalls in welcher Höhe er Zahlungen von diesen beiden Firmen erhalten habe;
3. die belangte Behörde aufgefordert, innerhalb der genannten Frist dazulegen, aufgrund welcher Umstände sie davon ausgehe, dass 50% der an die Firmen ***4*** GmbH, ***1*** Trockenbau GmbH, ***3*** Trockenbau GmbH, ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsges.m.b.H und ***2*** KG geleisteten Zahlungen an Herrn ***Ges*** ***GF*** bzw. einen anderen Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft zurückgeflossen seien, und wie dabei ihrer Meinung nach vorgegangen worden sei.

Das jeweilige Vorbringen sollte durch geeignete Unterlagen zu belegt werden.

4. Stellungnahme der belangten Behörde vom 20.05.2022:

Die belangte Behörde legte dar, dass im abzuhandelnden Streitfall in Gesamtbetrachtung der Umstände trotz Banküberweisungen nicht hätte davon ausgegangen werden können, dass es sich bei den ausgewiesenen Rechnungsbeträgen um die tatsächlichen angefallenen Betriebsausgaben handle. In Folge dessen sei gemäß § 184 BAO eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen durchzuführen gewesen, die konkret mit 50% bemessen worden sei.

Wie im Prüfbericht vom 13.06.2017 angeführt, sei es laut derzeitiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247) nicht ausreichend, dass eine Gesellschaft lediglich formell und als Zahlungsempfängerin existiere. Der Bausektor werde seitens der Finanz als Hochrisikosektor für Abgabenhinterziehung angesehen und die große Anzahl an steuerunehrlichen Konstrukten in diesem Bereich sei allgemein bekannt. Ein seriöses Bauunternehmen hätte daher bei Vertragsabschluss seine Subleister überprüft und deren Leistungen sowie das eingesetzte Personal dokumentiert. Die Beschwerdeführerin habe die

wirtschaftliche Existenz der angeführten Unternehmen aber nicht überprüft und auch die Identität der bei der Durchführung eingesetzten Arbeiter nicht festgestellt und erfasst. Aufgrund der im Prüfbericht angeführten Feststellungen zu den rechnungsausstellenden Firmen sei die Behörde davon ausgegangen, dass zwei der in Ihrem Beschluss angeführten Firmen (namentlich die ***4*** GmbH und ***1*** Trockenbau GmbH) reine Rechnungsvehikel darstellten.

Wie in Tz. 3 angeführt seien bei der ***4*** GmbH nicht nur die Erscheinungsbilder der Rechnungen uneinheitlich und der angebliche Firmensitz nicht existent, auch Grundaufzeichnungen zu der Leistungserbringung hätten weder von dieser Subleisterin noch von der Beschwerdeführerin vorgelegt werden können.

Aus der Tz. 4 sei ersichtlich, dass auch bei der ***1*** Trockenbau GmbH keinerlei Grundaufzeichnungen vorhanden gewesen seien und die Leistungserbringung durch die Rechnungsausstellerin damit nicht nachweisbar gewesen sei.

Scheinfirmen seien mangels wirtschaftlicher Substanz nicht zur Erbringung der durch sie verrechneten Leistungen fähig, und Zahlungen für Scheinleistungen könnten keine Betriebsausgaben darstellen.

Die ***3*** Trockenbau GmbH habe, wie in Tz 5 des Prüfberichts angeführt laut Aussage von ***GesGf03*** als tatsächlichen Machthaber ***GF*** ***Ges***, den Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin gehabt. Hierfür spreche auch die Tatsache, dass der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer bei aufrechter Geschäftsbetrieb weder Einkünfte bezogen haben noch in Österreich aufhältig gewesen sein solle.

Bei der ***6*** Unternehmensbeteiligung GmbH sei aufgrund der Feststellungen unter Tz. 6 des BP-Berichtes aufgrund des Fehlens von Grundaufzeichnungen sowie weiterer Auffälligkeiten (keine Geltendmachung von Skonto durch die Beschwerdeführerin trotz Sofortzahlung, Sub-Subleister ***7*** sei laut Stundenaufzeichnungen von ***GF*** kontrolliert worden und nicht vom firmenbücherlichen Geschäftsführer der ***6***, ***GesGf5*** und die Identität und der Meldestatus der Arbeiter seien keinem der Unternehmer bekannt) sei nicht von einer Leistungserbringung durch das rechnungslegende Unternehmen auszugehen.

Bei einem weiteren Subunternehmen der Beschwerdeführerin, der ***2*** KG sei ***GF*** von 10.06.2011 bis 31.10.2011 als Angestellter geführt. Laut Schlussrechnung vom 07.11.2011 seien für das Bauvorhaben ***Baust6***, Löhne für Herrn ***GF*** für August bis Oktober mit insgesamt € 2.451,99 in Abzug gebracht worden. Es habe bis dato nicht nachvollzogen werden können, wie sich diese höchst ungewöhnliche Konstellation habe ergeben können.

Die Behörde müsse die Bemessungsgrundlage laut § 184 Abs. 1 BAO, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, schätzen. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung seien. Nachdem von einer Leistungserbringung der Beschwerdeführerin an ihre Kunden und damit notwendigerweise verbundenen Kosten für die Ausführung von Arbeiten ausgegangen worden sei, seien die Betriebsausgaben iZm dem Einsatz von Schwarzarbeitern mit 50% der Rechnungssummen der (Schein-)Subleister geschätzt worden.

Mit diesem Prozentsatz sei die Behörde einer von Erfahrungswerten des BFG gestützten jahrelangen Entscheidungspraxis gefolgt, welche ihre Begründung im Wesentlichen darin finde, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmache und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt würden sowie Schein- bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt würden (vgl. zB UFS 19.08.2003, RV/0052/-W/02; BFG 22.07.2013, BFG RV/2239-W/12; 05.10.2017, BFG RV/5100268/2011; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013).

Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG seien allgemein der Abgabenbehörde auf Verlangen nachzuweisen bzw. wenigstens glaubhaft zu machen, die betriebliche Veranlassung sei zwar grundsätzlich von Amts wegen festzustellen, aber den Abgabepflichtigen treffe bei Auslandssachverhalten und bei nahen Angehörigenbeziehungen eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Aufgrund der engen Verflechtung der drei zuletzt angeführten Firmen mit der Beschwerdeführerin aufgrund des Gesellschafter-Geschäftsführers sei bei diesen Firmen ein derartiger Maßstab anzusetzen.

Hinsichtlich der Anerkennung von Ausgaben aus Verträgen (Leistungsbeziehungen) mit nahen Angehörigen würden den Steuerpflichtigen laut Rechtsprechungen zusätzliche Verpflichtungen treffen, nämlich, dass diese

- (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein müssten (Fremdvergleich).

- das Publizitätserfordernis (1) verlange, dass der Vertragsabschluss für Außenstehende eindeutig erkennbar sein müsse,

- bei zweifelhaften Vertragsinhalten (2) die allgemeine Beweisregel zum Tragen komme, wonach derjenige, der sich darauf berufe, besonders zur Aufklärung beizutragen habe und Mängel bei der Aufklärung zu Lasten des Abgabepflichtigen gingen und

- beim Fremdvergleich (3) es anhand der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis zu hinterfragen gelte, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder ein Naheverhältnis zugrunde liege, bei dem die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung als zweifelhaft anzusehen sei.

Im gegenständlichen Fall hätte die Beschwerdeführerin die Leistungserbringung durch die Rechnungsaussteller nachprüfbar dokumentieren müssen. Mangels einer solchen Dokumentation sei bei allen fünf Firmen eine Schätzung gemäß § 184 BAO mit 50% der Rechnungssumme durchzuführen gewesen und der Höhe nach angemessen.

5. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 30.05.2022:

Die Beschwerdeführerin gab in ihrer Stellungnahme an, ihr Gesellschafter-Geschäftsführer ***Ges*** ***GF*** habe keine Zeichnungsberechtigungen auf den Firmenkonten von ***1*** Trockenbau GmbH und ***2*** KG gehabt.

In den Anlage legte sie Buchhaltungsunterlagen, Rechnungen, Überweisungen an die ***1*** Trockenbau GmbH vor.

Hinsichtlich der Vorlage der Unterlagen zu der Firma ***2*** KG erbat sich die Beschwerdeführerin eine Fristverlängerung, weil Herr ***GF*** die Bankauszüge des Jahres 2011 nicht finden könne und die Bank noch Zeit brauche, um diese auszuheben.

6. Nachreichung von Unterlagen am 10.06.2022:

Mit Schriftsatz vom 10.06.2022 wurden die fehlenden Unterlagen zur Firma ***2*** übermittelt.

Ergänzend wurde angeführt, es seien 2 Kreditorenkonten geführt worden, Konto 1 für die ersten kleineren Projekte sowie Projekt ***Baust5***. Konto 2 sei für das Projekt ***Baust6*** angelegt worden. Dort bestehe eine „Besonderheit“, nämlich die Nummer 5, hier sei in der gebuchten Summe auch eine Gegenverrechnung mit den offenen Gehaltszahlungen vereinbart gewesen; unter Nummer 5 fänden sich auch die entsprechenden Gehaltsabrechnungen.

Auf dem Konto 1 seien 2 Barzahlungen (Akontos) erfolgt, auf dem Konto 2 habe es eine Barzahlung (ersichtlich mit „KA“) gegeben, alle weiteren Zahlungen seien via Bank erfolgt. Jeweils als letzte Zeile sei ein „Abstrich“ gebucht, dh, die zuletzt offenen Beträge seien nicht bezahlt worden (vermutlich wegen Mängel) und ausgebucht worden.

7. Übermittlung der Stellungnahme des Beschwerdeführers und der erhaltenen Unterlagen an die belangte Behörde am 14.06.2022:

Der belangten Behörde wurden mit Beschluss vom 14.06.2022 die von der Beschwerdeführerin eingebrachten Unterlagen zur Kenntnissnahme übermittelt und ihr die Gelegenheit eingeräumt, innerhalb von zwei Wochen ab Erhalt dieses Beschlusses dazu Stellung zu nehmen.

Seitens der belangten Behörde erfolge dazu keine weitere Stellungnahme.

II. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt und die dazu angestellte Beweiswürdigung werden für jeden der nachfolgenden Punkte gemeinsam dargestellt.

1. Betreffend Fremdleistungen allgemein (Tz 2):

a. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin wurde am **.01.2008 im Firmenbuch eingetragen und seit damals durchgehend (zeitweise gemeinsam mit weiteren Geschäftsführern) von Herrn ***Ges*** **GF*** selbständig vertreten. Dieser ist auch seit 25.02.2015 wesentlich beteiligter Gesellschafter der Beschwerdeführerin.

Von der Betriebsprüfung wurde in den streitgegenständlichen Jahren folgender Fremdleistungsaufwand festgestellt:

	2011	2012	2013	2014
Fremdpersonal	185.958,57	188.429,95	317.624,51	268.343,21
Eigenpersonal	358.198,00	276.894,48	396.164,64	338.796,55
in %	51,92 %	68,05 %	80,17 %	79,20 %

Von den Aufwendungen für Fremdpersonal wurden laut den einzelnen Textziffern (Tz) des Berichtes über die Außenprüfung Aufwendungen in folgender Höhe nicht anerkannt (Beträge in Euro):

Tz	2011	2012	2013	2014
3 (**4** GmbH)		25.472,00		
4 (**1** Trockenbau GmbH)				2.320,00

5 (**3** Tockenbau GmbH)		37.865,23	104.519,28	95.811,20
6 (**6** Unternehmensbeteiligungs GmbH)		20.007,00	97.896,00	80.028,00
7 (**8** KG)	26.381,52			
Summe	26.381,52	83.344,23	202.415,28	178.159,00
vom Fremdaufwand	14%	44%	63%	66%

Neben den nicht anerkannten Fremdleistungen wurde auch zahlreichen weiteren Aufwendungen der Betriebsausgabencharakter aberkannt, wovon aber lediglich die Nichtanerkennung der im Zusammenhang mit dem Lager ***Adr6*** stehenden Aufwendungen bekämpft wird (Beträge in Euro):

Tz	2011	2012	2013	2014
19 (Lager ***Adr6***)	8.797,11	6.731,25	6.440,59	6.080,51

Von der Außenprüfung wurden Vorsteuerbeträge in folgender Höhe nicht zum Abzug zugelassen (Beträge in Euro):

Tz	2011	2012	2013	2014
9 (**9** Marko)				356,67
14 (Bewirtungsspesen)	433,00	1.454,38	1.575,55	1.754,70
16 (Geschirrspüler)	66,50			
18 (Werbung)		1.366,47		
19 (Lager ***Adr6***)	1.759,43	1.346,25	1.288,12	1.216,10

b. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug und den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht und ist auch nicht strittig.

2. Betreffend Fremdleistungen ***4*** GmbH (Tz 3)

a. Sachverhalt:

Mit Notariatsakt vom 29.11.2012 trat Herr ***IZ*** sämtliche Gesellschaftsanteile an der ***FA***-IZ Montage GmbH an Herrn ***4*** ab. Am gleichen Tag wurde die Umbenennung der Gesellschaft in ***4*** GmbH beschlossen. Die Meldung an das Firmenbuch erfolgte am 03.12.2012, die Eintragung aber erst am 10.01.2013. Herr ***4*** vertrat die ***4*** GmbH seit 29.11.2012 selbständig. Als gewerberechtlicher Geschäftsführer für die angemeldeten Gewerbe

- Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern, deren höchst zulässiges Gesamtgewicht insgesamt 3.500 kg nicht übersteigt, und
- Überlassung von Arbeitskräften

fungierte ab 11.04.2013 Herr ***MD***.

Die ***5*** Montage GmbH hatte seit 03.08.2011 ihren Sitz an der Adresse ***Adr4***. An dieser Adresse teilte sie sich ein Gassenlokal mit Herrn ***U***. Da dieser Herrn ***4*** nicht kannte, wollte er sich mit diesem das Büro nicht teilen. Herr ***IZ*** sicherte ihm zu, dass sich die ***4*** GmbH einen anderen Betriebsort suchen werde. Die Änderung des Betriebssitzes an die ***Adrneu***, wurde über Antrag vom 26.07.2013 am 31.07.2013 im Firmenbuch eingetragen.

Dem Antrag der ***4*** GmbH vom 28.02.2013 auf Aufnahme in die Liste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Gesamtliste) gemäß § 67b Abs. 1 ASVG (Auftraggeber-Haftungsgesetz, BGBl. I Nr. 91/2008) wurde vom Dienstleistungszentrum Auftraggeberhaftung (eingerrichtet bei der WGKG) mit Wirksamkeit vom 07.03.2013 stattgegeben.

Die ***4*** GmbH wurde am 13.11.2013 von Amts wegen infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Von der ***4*** GmbH wurden an die Beschwerdeführerin folgende Rechnungen gelegt:

Rechnung vom:	abgerechnete Leistungen:	Leistungszeitraum:	Rechnungssumme:
---------------	--------------------------	--------------------	-----------------

30.11.2012 Rechnung Nr. 002/11/2012	Bauvorhaben ***PZ2***, ***P2*** 1, Regiestunden Facharbeiter LW 44 - 46	November 2012	13.024,00 €
07.12.2012 Rechnung Nr. 003/12/2012	Bauvorhaben ***PZ1***, ***P1*** DG Dachgeschoßausbau Haus 2 Pauschale abzüglich	November – Dezember 2012	67.000,00 €
30.11.2012 Rechnung Nr. 001/11/2012	1. Teilrechnung		18.090,00 €
	Hafrücklass		3.350,00 €
Summe			45.560,00 €
12.12.2012 Rechnung Nr. 004/12/2012	Bauvorhaben ***PZ2***, ***P2*** 1, Regiestunden - Facharbeiter LW 47 - 49	November – Dezember 2012	11.648,00 €

Von der Beschwerdeführerin wurden auf das in den Rechnungen angeführte Konto folgende Beträge überwiesen:

betreffend Rechnung vom:	angeführter Zahlungsgrund:	Überweisungsdatum:	Betrag:
30.11.2012	Rechnung Nr. 002/11/2012	19.04.2013	12.853,50 €
12.12.2012	Rechnung Nr. 004/12	14.05.2013	10.184,00 €
07.12.2012:	Rechnung Nr. 001/11/2012	23.04.2013	18.090,00 €
Als Aconto bezeichnet	Rechnung Nr. 003/12	16.05.2013	20.000,00 €

Die Abweichungen zu den Rechnungssummen ergeben sich aufgrund folgender Umstände:

- Bezüglich der Rechnungen betreffend das Bauvorhaben ***PZ2***, ***P2*** 1. wurden Abstriche bei der Anzahl der verrechneten Regiestunden gemacht und die errechnete Haftrücklage zurückbehalten;
- Bezüglich der Schlussrechnung über das Bauvorhaben ***PZ1***, ***P1*** DG, wurde die über die geleisteten Zahlungen hinausgehende Rechnungsforderung mit der Begründung „Abstrich Pfus“ ausgebucht.

Da in den angegebenen Leistungszeiträumen die Firma ***4*** GmbH noch nicht existiert hat, können die einen Tag nach Übernahme der Anteile an der ***5*** Montage GmbH verrechneten Leistungen auch nicht von dieser erbracht worden sein. Ob Herr ***4*** diese Leistungen bereits mit den Arbeitnehmern der ***5*** Montage GmbH erbracht hat, oder ob sich jemand anderer dieses Firmennamens bedient hat, kann nicht erschlossen werden. In den angegebenen Leistungszeiträumen verfügte die ***5*** Montage GmbH jedenfalls noch über Arbeitnehmer, die in der Lage gewesen wären, diese Arbeiten durchzuführen.

Die verrechneten Leistungen wurden erbracht, und die dafür überwiesenen Beträge sind angemessen. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass ein Teil der überwiesenen Beträge an den Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, Herrn ***Ges*** ***GF***, oder an die weiteren Gesellschafter zurückgezahlt wurde.

b. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Firmenbuch und in den Finanzamtsdatenbanken aufrufbaren Unterlagen betreffend die ***4*** GmbH, den vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen und folgender Beweiswürdigung:

Da die Umbenennung der ***5*** Montage GmbH in ***4*** GmbH erst am 29.11.2012 erfolgte, konnten die verrechneten Leistungen, die im November und Dezember 2012 erbracht wurden, noch nicht von der ***4*** GmbH erbracht worden sein. Es ist aber durchaus denkbar, dass diese Leistungen von den Arbeitnehmern ihrer Rechtsvorgängerin erbracht wurden, zumal diese auch über Arbeitnehmer verfügte. Es ist aber auch durchaus denkbar, dass Herr ***4*** oder eine andere nicht bekannte Person mit nicht angemeldeten Arbeitnehmern die Leistungen erbrachte, und am Tag nach der Übernahme und Umbenennung der ***5*** Montage GmbH Rechnungen unter diesem Firmennamen legte.

Da es keine Erhebungen dazu gibt, wer tatsächlich zeichnungsberechtigt auf dem in den Rechnungen ausgewiesenen Konten war, ist es auch nicht möglich, herauszufinden, wer als Geschäftspartner der Beschwerdeführerin im Namen der ***4*** GmbH aufgetreten ist. Ob

die Aussage des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, er habe mit Herrn ***4*** verhandelt, zutrifft, kann somit nicht mehr überprüft werden

Da die belangte Behörde auch keinerlei Ermittlungen dazu durchgeführt hat, ob eventuell auch Herr ***Ges*** ***GF*** auf dem angegebenen Konto zeichnungsberechtigt war, und es auch keine Hinweise darauf gibt, dass Herr ***Ges*** ***GF*** aus den von der Beschwerdeführerin nachweislich getätigten Überweisungen Zahlungen erhalten hat, konnte die dahingehende Vermutung, dass nur die Hälfte der Zahlungen geleistet wurde und der Rest von Herrn ***Ges*** ***GF*** zurückbehalten worden sei, durch nichts bestätigt werden.

Auch wenn es als durchaus möglich erscheint, dass Herr ***4*** lediglich als Strohmann vorgeschoben wurde, so kann die Existenz der ***4*** GmbH nicht geleugnet werden, wurden ihr doch auch in von der Außenprüfung dokumentierten Verwaltungsstrafen die Beschäftigung von nicht gemeldeten Arbeitnehmern vorgeworfen. Dass die Änderung des Betriebssitzes nicht sofort gemeldet wurde, heißt nicht, dass der neue Betriebssitz nicht existiert hätte.

Soweit die belangte Behörde unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.11.2005, 2001/13/0247, einwendet, es reiche nicht aus, dass die Leistungen bezahlt würden, wenn nicht erkennbar sei, an wen, übersieht sie zunächst, dass im gegenständlichen Fall – im Gegensatz zu dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt – kein Auftrag gemäß § 162 BAO erteilt wurde, die Zahlungen auf das Konto der ***4*** GmbH nachweislich erfolgt sind und die verrechneten Leistungen auch tatsächlich erbracht wurden.

Wenn die belangte Behörde darauf verweist, dass auf verschiedenen Rechnungen der ***4*** GmbH verschiedene Kontonummern aufscheinen würden, so übersieht sie, dass dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin diese Vorgangsweise gar nicht bekannt sein konnte, weil auf den ihm gegenüber gelegten Rechnungen stets dieselbe Kontonummer aufscheint.

Auch der Vorwurf, die Unterschrift auf dem am 30.11.2012 unterzeichneten Auftrag betreffend das Bauvorhaben ***PZ1***, ***P1*** DG, stimme nicht mit der Musterzeichnung im Firmenbuch überein, kann nicht nachvollzogen werden, da die geringfügigen Abweichungen durchaus damit erklärbar sind, dass niemand in der Lage ist, seine Unterschriften zu 100% ident zu gestalten, was sich schon aus der Unterschiedlichkeit der Unterschriften auf den einzelnen vor dem Notar gefertigten Unterschriften ergibt, und andererseits die Unterschrift auf dem Auftrag vom 30.11.2012 jener auf dem Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung vom 29.11.2012 durchaus gleicht.

Hinsichtlich des von der Außenprüfung gerügten Umstandes, dass die in Rechnung gestellten Regiestunden nicht überprüft worden seien, ist darauf hinzuweisen, dass eine Überprüfung

wohl stattgefunden haben muss (möglicherweise durch den Generalunternehmer), andernfalls diese nicht ohne Widerspruch hätten korrigiert werden können.

Warum die Bezahlung erst so spät erfolgte, mag einerseits daran liegen, dass die ***4*** GmbH dann schon auf der HFU-Liste aufschien, oder aber auch daran, dass die erbrachte Leistung erst dann von der Beschwerdeführerin mit ihrem Auftraggeber abgerechnet werden konnte.

Es ist daher davon auszugehen, dass die auf das Konto der ***4*** GmbH überwiesenen Beträge in voller Höhe für die in deren Namen verrechneten Leistungen entrichtet wurden. Die belangte Behörde behauptet auch nicht, dass der Preis der verrechneten Regiestunden unangemessen wäre.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang auch, dass von der Außenprüfung lediglich die Zahlungen im Zusammenhang mit dem Projekt ***PZ2***, ***P2*** 1, gekürzt wurden, nicht aber bezüglich des ebenfalls kritisierten Projektes ***PZ1***, ***P1*** DG.

3. Betreffend Fremdleistungen ***1*** Trockenbau GmbH (Tz 4)

a. Sachverhalt:

Die ***1*** Trockenbau GmbH, deren Geschäftszweig Bau- und Sanierungsarbeiten, Wohnungssanierungen sowie Außenarbeiten und Trockenbaubauarbeiten bildet, wurde unter Mithilfe von Herrn ***Ges*** ***GF*** gegründet und am **.05.2014 im Firmenbuch eingetragen. Seit diesem Zeitpunkt vertrat Herr ***GF1*** die GmbH selbständig unter Mithilfe drei weiterer kroatischer (der deutschen Sprache nicht mächtigen) Geschäftsführer, die so wie er auch an der Gesellschaft beteiligt waren, ihre Anteile aber mit Notariatsakt vom 12.11.2014 an drei kroatische (ebenfalls der deutschen Sprache nicht mächtige) Gesellschafter abtraten, die dann ebenfalls gemeinsam mit Herrn ***GF1*** als Geschäftsführer berechtigt waren, die Gesellschaft nach außen zu vertreten. Die von der Gesellschaft angebotenen Leistungen wurden im Beschwerdezeitraum ausschließlich von den Gesellschaftern der GmbH erbracht. Die Gesellschaft wurde am **.06.2016 wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Im Jahr 2014 wurden von der ***1*** Trockenbau lediglich Hilfsarbeiten für die Beschwerdeführerin durchgeführt und darüber folgende Rechnungen gelegt:

Rechnung vom:	abgerechnete Leistungen:	Leistungszeitraum:	Rechnungssumme:
07.09.2014 Rechnung Nr. 02-2014	Bauvorhaben Hotel ***11***, ***Adr11***	0508-0608/2014	840,00 €

	Trockenbau Regiearbeit 42 Std. à 20 €		
07.09.2014 Rechnung Nr. 03-2014	Bauvorhaben ***12*** Trockenbau Regiearbeit 56 Std. à 20 €	20.-22.08.2014	1.120,00 €
20.12.2014 Rechnung Nr. 05-2014	Bauvorhaben ***13*** Trockenbau Regiearbeit 18 Std. à 20 €		360,00 €
	Summe		2.320,00 €

Von der Beschwerdeführerin wurden betreffend die angeführten Rechnungen folgende Banküberweisungen getätigt:

betreffend Rechnung Nr. vom	Überweisung an:	Überweisungsdatum:	Betrag:
02-2014 vom 07.09.2014	Dienstleistungszentrum Auftraggeberhaftung	18.09.2014	210,00 €
	1 Trockenbau GmbH	18.09.2014	630,00 €
03-2014 vom 07.09.2014	Dienstleistungszentrum Auftraggeberhaftung	18.09.2014	280,00 €
	1 Trockenbau GmbH	18.09.2014	840,00 €
05-2014	***1*** Trockenbau GmbH	14.01.2015	290,00

Die Differenz zwischen Überweisungs- und Rechnungsbetrag ergibt sich daraus, dass eine Regiestunde weniger anerkannt und ein Abschlag von 50,00 € vorgenommen wurden.

Es wird davon ausgegangen, dass die Zahlungen für die von den Gesellschaftern der ***1*** Trockenbau GmbH geleisteten Hilfsarbeiten erfolgt sind und von den überwiesenen Beträgen keine Rückzahlungen an einen der Gesellschafter der Beschwerdeführerin getätigt wurden. Die bezahlten Beträge erweisen sich nicht als unangemessen.

b. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Firmenbuch und in den Finanzamtsdatenbanken aufrufbaren Unterlagen betreffend die ***1*** Trockenbau GmbH, den vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen und folgender Beweiswürdigung:

Herr ***GF1*** hat anlässlich seiner Einvernahme bestätigt, gemeinsam mit seinen Mitgesellschaftern und Mitgeschäftsführern für die Beschwerdeführerin Hilfsarbeiten durchgeführt zu haben und dafür entlohnt worden zu sein. Ob es sich dabei um Dienstverhältnisse oder Werkverträge gehandelt hat, ist im Hinblick auf den Betriebsausgabencharakter der Entlohnung unerheblich. Die Verrechnung einer Arbeitsstunde mit 20,00 € erscheint auch nicht unangemessen hoch.

Da keinerlei Indizien dafür vorliegen, dass es zu Zahlungsrückflüssen gekommen ist, ist daher davon auszugehen, dass die von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben angesetzten Beträge tatsächlich für die von den Gesellschaftern der ***1*** Trockenbau GmbH geleisteten Arbeiten bezahlt wurden.

4. Betreffend Fremdleistungen *3*** Trockenbau GmbH (Tz 5)****a. Sachverhalt:**

Die ***3*** Trockenbau GmbH wurde mit Notariatsakt vom 23.05.2012 unter Mithilfe von Herrn ***Ges*** ***GF*** gegründet und hatte zunächst an der Adresse der Beschwerdeführerin ihren Firmensitz, deren Telefon und Telefax mitbenutzt wurden. Ihre Gesellschafter-Geschäftsführer waren in der von Frau ***E*** ***GF*** an die Beschwerdeführerin vermieteten Wohnung polizeilich gemeldet. Sie waren sowohl für die Beschwerdeführerin nichtselbständig als auch als Arbeitsgesellschafter der ***3*** Trockenbau GmbH tätig. Von der ***3*** Trockenbau GmbH wurden neben den eigenen Gesellschaftern keine weiteren Arbeitnehmer beschäftigt.

Die Abrechnungen zwischen der Beschwerdeführerin und der ***3*** Trockenbau GmbH erfolgten je nach Auftrag nach Regiestunden, Materialaufwand oder pauschal. Es wird davon ausgegangen, dass die verrechneten Preise den Usancen in der Baubranche entsprechen.

In den Jahren 2012 bis 2014 wurden von der ***3*** Trockenbau GmbH Rechnungen in folgender Höhe gelegt, die sowohl in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben als auch in der Buchhaltung der ***3*** Trockenbau GmbH als Betriebseinnahmen aufscheinen:

Jahr	2012	2013	2014
Leistungen	37.865,23 €	104.519,28 €	129.279,20 €

Die Gewinne der ***3*** Trockenbau GmbH wurden bis zum Gesellschafterwechsel 2019 ordnungsgemäß versteuert. Bis dahin bestand auf deren Abgabenkonto kein Abgabenrückstand.

Es konnten keine Rückflüsse der per Banküberweisung entrichteten Beträge an die Gesellschafter der Beschwerdeführerin festgestellt werden.

b. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Firmenbuch und in den Finanzamtsdatenbanken aufrufbaren Unterlagen betreffend die ***3*** Trockenbau GmbH, den Aussagen der Gesellschafter-Geschäftsführer der ***3*** Trockenbau GmbH, den vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen und folgender Beweiswürdigung:

Die Prüferin ging selbst davon aus, dass die Arbeitsgesellschafter der ***3*** Trockenbau GmbH für die Beschwerdeführerin tätig waren. Es ist daher nicht nachvollziehbar, warum diese von der Beschwerdeführerin weniger erhalten haben sollen, als in ihren Buchhaltungsunterlagen aufscheint. Eine derartige Vorgangsweise würde nur dann sinnvoll sein, wenn die Auftragnehmerin vorhätte, ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht vollständig nachzukommen. Nachdem diese aber in den gegenständlichen Jahren sämtlichen steuerlichen Verpflichtungen korrekt nachkam, ist in der gewählten Vorgangsweise keine Missbrauchsabsicht zu erkennen.

Da Herr ***Ges*** ***GF*** erklärte, keine Zugriffsmöglichkeiten auf die Konten der ***3*** Trockenbau GmbH gehabt zu haben, und auch die belangte Behörde keinerlei Indizien auf Rückflüsse an die Gesellschafter der Beschwerdeführerin darlegen konnte, konnte die Annahme verdeckter Ausschüttungen nicht verifiziert werden.

5. Betreffend Fremdleistungen *6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. (Tz 6):**

a. Sachverhalt:

Die ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. besteht seit 1991; Herr ***GesGf5*** vertritt diese seit 25.01.1991 selbständig als ihr Geschäftsführer. Der

Geschäftsführer der ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H., deren Geschäftszweig in erster Linie im Handel mit Gebrauchtwagen besteht, behauptet, der Beschwerdeführerin in den Jahren 2012 bis 2014 Arbeitnehmer der Firma ***7*** Profi Bau GmbH zur Erbringung diverser Bauleistungen vermittelt zu haben. Die dafür in Rechnung gestellten Beträge in nachfolgend angeführter Höhe wurden sowohl von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben als auch von der ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. als Betriebseinnahmen in den jeweiligen Buchhaltungen ausgewiesen:

Jahr	2012	2013	2014
Leistungen	28.887,00 €	97.896,00 €	80.028,00 €

Die angeblich mit den von der ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. vermittelten Arbeitnehmern durchgeführten Bauvorhaben wurden nachweislich ausgeführt. Aus der vorgelegten Stundenaufstellung lässt sich lediglich erkennen, für welche Arbeitnehmer der Auftraggeber der Beschwerdeführerin mit dieser die erbrachten Stunden abgerechnet hat. Daraus ergibt sich keinerlei Hinweis darauf, dass es sich dabei nicht um Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin gehandelt hat.

Sämtliche Zahlungen sollen bar erfolgt sein, wobei 2014 Herr ***Ges*** ***GF*** angeblich 6 Akontozahlungen à 10.000,00 Euro geleistet haben soll, die dann jeweils mit den in Rechnung gestellten Leistungen verrechnet worden sein sollen. Während die der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Leistungen ohne Umsatzsteuer ausgestellt wurden, wurden jene angeblich von der ***7*** ***p*** GmbH gegenüber der ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. gelegten Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer erstellt. Ein Nachweis dafür, dass die ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. tatsächlich Zahlungen an die ***7*** ***p*** GmbH geleistet hat, wurde nicht erbracht.

Die ***7*** ***p*** GmbH ist Rechtsnachfolgerin der mit Gesellschaftsvertrag vom 28.07.2011 gegründeten ***7A*** GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Errichtung, der Betrieb und die Verwaltung von Gastronomiebetrieben und –unternehmungen bildete. Erst mit Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung vom 24.04.2013 wurde die Gesellschaft nach Übernahme der Gesellschaftsanteile durch Herrn ***Gf71*** und Wechsel des Geschäftsführers (von da an ebenfalls Herr ***Gf71***) in ***7*** ***p*** GmbH umbenannt und der Unternehmensgegenstand erweitert, sodass dieser ab da das Baumeistergewerbe in jeglicher Betriebsart und den Handel von Waren aller Art umfasste. Mit

12.09.2013 wurden die Stammeinlage zur Gänze von Herrn ***Ges72*** übernommen und Herr ***Gf72*** Geschäftsführer. Nachdem dieser mit Schreiben vom 05.08.2014 seinen Rücktritt als Geschäftsführer erklärt hatte, wurde Herr ***Gf73*** Geschäftsführer, der in der Folge auch die Stammeinlage der GmbH übernahm, die er dann am 27.03.2015 an Herrn ***Ges74*** abtrat. Mit Beschluss des Insolvenzgerichtes vom 18.02.2015 (rechtskräftig am 17.03.2015) wurde das Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet, da die ***7*** ***p*** GmbH zahlungsunfähig war.

Aus den unten in der Beweiswürdigung angeführten Gründen wird davon ausgegangen, dass es sich bei der von der ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. an die Beschwerdeführerin gelegten Rechnungen um Schein- bzw. Deckungsrechnungen handelt, denen in Wahrheit keine Leistungen zugrunde liegen. Die Akontozahlungen wurden nicht an den Geschäftsführer der ***7*** ***p*** GmbH bar übergeben, sondern dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin nach Abzug eines nicht ziffernmäßig bekannten Betrages für die Abwicklung dieses Scheingeschäftes wieder rückerstattet.

Jene Leistungen, die angeblich von den Arbeitnehmern der ***7*** ***p*** GmbH erbracht worden sein sollen, sind in Wahrheit von Arbeitnehmern der Beschwerdeführerin erbracht worden, die von dieser aber nicht angemeldet wurden.

Es wird davon ausgegangen, dass die der Beschwerdeführerin aus der Beschäftigung von nicht angemeldeten Arbeitnehmern erwachsenen Ausgaben 50% der von der ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. verrechneten Leistungen ausmachen.

b. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von den Parteien vorgelegten Unterlagen, wie insbesondere aus den Ermittlungsergebnissen der Außenprüfung und den Kontoauszügen betreffend die Geschäftsbeziehungen mit der ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H., aus den im Firmenbuch zugänglichen Daten der betreffenden Firmen und folgender Beweiswürdigung:

Von der belangten Behörde wird der Zusammenhang der geleisteten Zahlungen mit den Bauvorhaben in Abrede gestellt. Die belangte Behörde geht davon aus, dass die in der Buchhaltung der ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. aufgenommenen Rechnungen der ***7*** Profi Bau GmbH tatsächlich nicht von dieser gelegt wurden, und stützt sich dabei auf die oben wiedergegebenen Ermittlungen bei der ***7*** Profi Bau GmbH.

Dazu ist festzuhalten, dass den Angaben von Herrn ***GesGf5*** nicht zu entnehmen ist, mit welchem der genannten Geschäftsführer er den Vertrag über die Überlassung von

Arbeitnehmern geschlossen haben will, bzw. an wen er die Barzahlungen vorgenommen hat. Dabei ist auch zu bedenken, dass das Unternehmen der Gesellschaft bis 24.04.2013 einen vollkommen anderen Geschäftszweig verfolgte. Gleichzeitig gibt es keine Unterlagen darüber, wann, an wen und wie Herr ***GesGf5*** die Arbeitnehmeranforderung an die ***7*** Profi Bau GmbH weitergegeben haben soll und in welcher Weise, an welchem Ort und zu welchem Termin er die Leistungen der ***7*** Profi Bau GmbH bezahlt haben soll. Nachdem Herr ***GesGf5*** nicht einen einzigen Namen einer Person nennen konnte, mit der er Vereinbarungen getroffen oder an die er Zahlungen geleistet haben will, erscheint die behauptete Vorgangsweise absolut unglaublich. Dass man im Rahmen einer mehrjährigen geschäftlichen Verbindung über keinerlei Daten von Personen verfügt, mit denen man regelmäßig in Kontakt getreten sein will, steht im Widerspruch zu sämtlichen wirtschaftlichen Usancen und mit der allgemeinen Lebenserfahrung.

Aufgrund des Umstandes, dass die ***7*** Profi Bau GmbH einerseits Geschäftsbeziehung mit der ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. bestreitet und andererseits in deren Namen nachweislich Scheinrechnungen ausgestellt wurden, erscheint es im Hinblick auf die geschilderten Ungereimtheiten am wahrscheinlichsten, dass auch die Geschäftsverbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. auf der Ausstellung von Scheinrechnung über angeblich vermittelte Arbeitnehmer beruht. Dafür spricht auch, dass Herr ***GesGf5*** überhaupt keine nachvollziehbaren Angaben über den Ablauf der einzelnen Vermittlungstätigkeiten geben und auch keine einzige Baustelle benennen kann, für die er diese Vermittlungsleistung erbracht haben will.

Aus diesem Grund muss davon ausgegangen werden, dass die an die ***7*** ***P*** GmbH überwiesenen Akontozahlungen nicht an Verantwortliche der ***7*** Profi Bau GmbH sondern an den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in bar übergeben wurden, wobei anzunehmen ist, dass sich der Geschäftsführer der ***6*** Unternehmensbeteiligungs- und Handelsgesellschaft m.b.H. für diese „Gefälligkeit“ bezahlen ließ und daher nicht alles an den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zurückgab.

Die Schätzung jener Aufwendungen, die der Beschwerdeführerin tatsächlich für die Entlohnung der nicht angemeldeten Arbeitnehmer entstanden sind, beruht auf den Erfahrungswerten der Finanzverwaltung, die im Rahmen einer Vielzahl von durchgeführten Betriebsprüfungen auf diesen Prozentsatz gestoßen ist. Dieser ergibt auch aus dem Umstand, dass von den Lohnausgaben für einen Arbeitnehmer rund 50% auf „Lohnabgaben“ entfallen, und dem einzelnen nicht angemeldeten Arbeiter nur der „Nettolohn“ ausbezahlt wird.

6. Betreffend Fremdleistungen ***2*** KG (Tz 7):

Sachverhalt:

Die ***2*** KG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 27.05.2011 gegründet; ihr Komplementär war Herr ***2***, ***Komm6*** war Kommanditist mit einer Kommanditeinlage von 100 Euro. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 05.12.2012, ***AZ14*** wurde der Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gemäß § 63 Insolvenzordnung zurückgewiesen. Die Firma wurde am **.04.2013 amtswegig gelöscht.

Herr ***2*** war in der Zeit vom 22.07.2011 bis 12.10.2012 in Wien gemeldet.

Bei der ***2*** KG waren in der Zeit vom 01.08.2011 bis 31.10.2011 vier Arbeiter gemeldet, wovon drei geringfügig beschäftigt waren, im Juni und Juli 2011 war kein einziger Arbeiter gemeldet. Herr ***Ges*** ***GF*** war als Angestellter vom 10.06.2011 bis 31.10.2011 gemeldet.

Als Leistungsumsätze der ***2*** KG wurden auf dem Konto ***K1*** 26.381,51 Euro, und auf dem Konto ***K2*** 11.686,24 Euro abgerechnet. Davon entfielen auf dem Konto ***K1*** lediglich 9.598,51 Euro auf Bauleistungen, die ab August 2011 erbracht worden sein sollen, die anderen Rechnungen und Zahlungen beziehen sich auf angeblich erbrachte Bauleistungen im Juli 2011, in dem bei der KG keine Arbeitnehmer angemeldet waren. Darüber hinaus wurden am 09.06.2011 und am 21.06.2011 insgesamt 2.500 Euro angeblich in bar – an wen, ist nicht ersichtlich - übergeben.

Auf dem Konto ***K2*** wurden von den verbuchten Leistungen 6.334,25 Euro auf das Konto der KG bzw. an die Sozialversicherung als sogenannte AGH-Zahlungen überwiesen. 4.466,23 Euro bezahlte sich Herr ***Ges*** ***GF*** als Honorar für seine Geschäftstätigkeit aus und wegen angeblicher Mängel der Bauleistungen wurde ein Abstrich in Höhe von 885,76 Euro gemacht.

Von den insgesamt verbuchten Leistungsumsätzen in Höhe von 38.067,85 Euro entfallen Zahlungen in Höhe von 9.598,51 Euro auf Konto ***K1*** und von 6.334,25 Euro auf Konto ***K2*** auf Zahlungen, die tatsächlich überwiesen und für Bauvorhaben ab August 2011 abgerechnet wurden.

Auf Konto ***K1*** entfielen Zahlungen in Höhe von 12.268,00 Euro auf Bauvorhaben, die angeblich in einer Zeit, in der die KG über keine angemeldeten Arbeiter verfügte, ausgeführt worden sein sollen. Von den auf Konto ***K2*** aufgelisteten Leistungsumsätzen wurden tatsächlich nur 6.334,25 Euro überwiesen, der Rest entfiel auf Zahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer bzw. wurde abgeschrieben.

Soweit Zahlungen an die Wiener Gebietskrankenkasse (sogenannten AGH-Zahlungen) geleistet wurden, wird davon ausgegangen, dass die Leistungen tatsächlich von den Arbeitskräften der ***2*** KG erbracht wurden, und dafür auch die verbuchten Beträge tatsächlich an die ***2*** KG bzw. an die WGKK bezahlt wurden.

Von den verbuchten Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt 38.067,85 Euro können nur 16.932,75 Euro einer Plausibilitätskontrolle standhalten. Für die Differenz von 21.135,09 Euro ist festzuhalten, dass 4.466,23 Euro an den Gesellschafter-Geschäftsführer, 885,76 Euro tatsächlich gar nicht und 12.268,00 Euro für Leistungen bezahlt wurden, für die der KG keine eigenen Arbeiter zur Verfügung standen. Es wird daher davon ausgegangen, dass 50% der mit 12.268,00 Euro dotierten Leistungen (= 6.134,00 Euro) für die Entlohnung eigener, von der Beschwerdeführerin jedoch nicht angemeldeter Arbeitnehmer aufgewendet wurden.

Es wird daher davon ausgegangen, dass von den 2011 geltend gemachten Betriebsausgaben lediglich ein Betrag in Höhe von 26.582,00 Euro abzugsfähig ist; der nicht abzugsfähige Betrag in Höhe von 11.486,00 Euro setzt sich folgendermaßen zusammen:

Entgelt des Geschäftsführers	4.466,23 Euro
„Abstrich“	885,76 Euro
„überhöhtes Entgelt“	6.134,00 Euro
ergibt:	11.485,99 Euro

Im Hinblick darauf, dass der sogenannte „Abstrich“ als außerordentlicher Ertrag verbucht wurde, ist im Rahmen der Gewinnermittlung lediglich ein Betrag in Höhe von 10.600,23 Euro (=11.485,99 Euro – 885,76 Euro) gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf den von beiden Parteien vorgelegten Unterlagen und bezüglich der als „überhöhtes Entgelt“ ausgeschiedenen Betriebsausgaben auf folgender Beweiswürdigung:

Der Betrag von 12.268,00 Euro wurde angeblich an die ***2*** KG für in Zeiten erbrachte Leistungen erbracht, in denen ihnen keine offiziell gemeldeten Arbeiter für die Vornahme der bedungenen Leistungen zur Verfügung standen. Es ist auch nicht erkennbar, an wen die Barauszahlungen erfolgt sein sollen. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer der

Beschwerdeführerin auch die Führung der Geschäfte der ***2*** KG übernommen hatte, und nur davon ausgegangen werden kann, dass die Leistungserbringung durch nicht angemeldete Arbeitskräfte erfolgte, ist davon auszugehen, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin diese selbst beauftragte. Dass er dies als Geschäftsführer der ***2*** KG getan haben will, ist insofern nicht schlüssig als er sich dann die Beträge für die Bezahlung der Arbeiter hätte selbst übergeben müssen. Es wird daher davon ausgegangen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, Herr ***Ges*** ***GF***, mit den aus der Kassa entnommenen Beträgen von ihm selbst beschäftigte Arbeitskräfte entlohnte, wobei – wie bereits oben ausgeführt – davon auszugehen ist, dass nur die Hälfte der entnommenen Beträge tatsächlich an die Arbeitnehmer ausbezahlt wurde und der Anteil der Lohnnebenkosten beim Gesellschafter-Geschäftsführer verblieb.

Für die Anerkennung der übrigen Zahlungen spricht, dass dafür auch Überweisungen an die Wiener Gebietskrankenkasse erfolgten und die Beträge auf das Konto der ***2*** KG überwiesen wurden, die in diesen Leistungszeiträumen auch Arbeiter beschäftigte, die in der Lage waren, die übernommenen Aufträge auszuführen. Der Umstand, dass die ***2*** KG keine Abgabenerklärungen erstellte, mag zwar gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin sprechen, da er dafür als Geschäftsführer der ***2*** KG wohl auch zuständig gewesen wäre, kann aber nicht als Argument dafür dienen, dass die gegenüber der Beschwerdeführerin tatsächliche erbrachten Leistungen nicht in der Höhe entlohnt worden wären. Auch kann nicht festgestellt werden, dass die Entlohnung der Leistungen überhöht gewesen wäre.

7. Betreffend Fremdleistungen *9*** (Tz. 9)**

Sachverhalt:

Bei den von Herrn ***9*** erbrachten Leistungen handelt es sich um Bauleistungen.

Beweiswürdigung:

Die diesbezüglich von der belangten Behörde vorgenommene Würdigung wurde von der Beschwerdeführerin anerkannt und ist damit nicht mehr strittig.

8. Betreffend Lager *Adr6*** (Tz. 19)**

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin mietete von der Ehefrau des Gesellschafter-Geschäftsführers Räumlichkeiten an, die im Wesentlichen dazu dienten, eigenen Arbeitnehmern bzw. auch Arbeitnehmern von Subunternehmen als Übernachtungsmöglichkeit zu dienen. Die

Räumlichkeiten wurden keinesfalls vom Gesellschafter-Geschäftsführer und seiner Familie privat genutzt.

Obwohl die dafür bezahlten Entgelte netto abgerechnet wurden, brachte die Beschwerdeführerin Vorsteuerbeträge in Abzug.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Außenprüfung und folgender Beweiswürdigung:

Die Außenprüferin behauptet nicht, dass die Räumlichkeiten vom Gesellschafter-Geschäftsführer und seinen Familienangehörigen privat genutzt worden wäre, zumal es sich dabei um nicht sehr einladend ausgestaltete Räumlichkeiten gehandelt hat. Auch die Prüferin geht davon aus, dass diese Wohnung diversen Arbeitern als Übernachtungsmöglichkeit gedient hat. Die belangte Behörde bleibt jedoch eine Erklärung dafür schuldig, warum die Gewährung einer kostenlosen Übernachtungsmöglichkeit an eigene Arbeitnehmer und an Arbeitnehmer von Subunternehmen im eigenen Interesse des Gesellschafter-Geschäftsführers liegen sollte und nicht im Interesse des Unternehmens. Es ist daher davon auszugehen, dass die Schaffung einer Übernachtungsmöglichkeit für Arbeitnehmer in erster Linie dazu dienen sollte, nicht oder noch nicht ansässige Arbeitnehmer beschäftigen zu können. Dieser Aspekt liegt aber durchaus im Interesse des Unternehmens der Beschwerdeführerin.

Der Umstand, dass keine Umsatzsteuer verrechnet wurde, wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin im Rahmen des Erörterungstermins eingestanden und ist somit nicht strittig.

III. Rechtliche Beurteilung

1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung und teilweise Stattgabe)

1.1. Umsatzsteuer

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer von der Umsatzsteuer abziehen.

Die Außenprüfung hat festgestellt, dass die oben unter II.1. angeführten Beträge entweder nicht abzugsfähige Ausgaben oder Ausgaben, für die keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde, betrafen. Dagegen wurden von der Beschwerdeführerin letztendlich auch keine

Einwände mehr vorgebracht. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die Feststellungen der Außenprüfung insoweit zutreffen.

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014 war daher als unbegründet abzuweisen.

1.2. Körperschaftsteuer

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG 1988). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und dem Körperschaftsteuergesetz 1988.

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

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Nach den Gesetzesmaterialien zu § 8 Abs. 2 KStG 1988 (622 BlgNR 17. GP) sind verdeckte Ausschüttungen als vermögenswerte Vorteile definiert, „die eine Körperschaft dem Beteiligten (oder einem ihm Nahestehenden) und nicht als Vertragspartner im Wege unangemessener oder unangemessen hoher Aufwendungen oder des Verzichtes auf Erträge zu Lasten ihres Gewinnes oder ihrer steuerpflichtigen Erträge gewährt“. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. z.B. VwGH 18.12.1990, 89/14/0133; 26.09.2000, 98/13/0107; 01.03.2007, 2004/15/0096) gelten verdeckte Ausschüttungen als alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegenden Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, die ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von in ihrer äußeren Erscheinung nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbaren und ihrer Ursache nach in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen liegenden Vermögensvorteilen (vgl. z.B. VwGH 24.07.2007, 2007/14/0013; sowie *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg),

Körperschaftsteuergesetz (2011) Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung Rz 161 und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Soweit daher davon auszugehen ist, dass als Betriebsausgaben in Abzug gebrachte Beträge nicht an Subunternehmen ausbezahlt, sondern tatsächlich vom Gesellschafter-Geschäftsführer einbehalten wurden, ist vom Vorliegen verdeckter Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer ***Ges*** ***GF*** auszugehen. Dies auch dann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer damit eine seiner Meinung nach für seine persönliche Tätigkeit für das Subunternehmen bestehende Forderung abgelten wollte, weil eine Aufrechnung von persönlichen Forderungen des Gesellschafter-Geschäftsführers mit Verbindlichkeiten der Gesellschaft dem Trennungsprinzip widerspricht und daher in der Gesellschafterstellung ihre Wurzel hat-

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

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (§ 184 Abs. 1 BAO) wesentlich sind.

Im Hinblick darauf, dass naturgemäß keine Aufzeichnungen über Barzahlungen an nicht für das Unternehmen angemeldete Arbeitnehmer existieren, müssen diese Zahlungen schätzungsweise ermittelt werden. Dabei war – mangels anderer Anhaltspunkte – davon auszugehen, dass – entsprechend der im Rahmen von Betriebsprüfungen wiederholt gemachten Erfahrungen – in der Regel rund 50% der von angeblichen Subunternehmen für Leistungen verrechneten Beträge, an eigene Arbeitnehmer, die nicht angemeldet waren, diese Leistungen aber tatsächlich erbracht haben, ausbezahlt wurde, weil sich der Arbeitgeber auf diese Weise die Lohnnebenkosten ersparen wollte und den Arbeitnehmern lediglich den Nettolohn ausbezahlte.

Wie unter Punkt II. 5. aufgezeigt, ist davon auszugehen, dass die von der ***6*** Unternehmensberatungs GmbH abgerechneten Leistungen von dieser tatsächlich gar nicht erbracht wurden. Wie bereits dargelegt, wird – entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung – davon ausgegangen, dass die Hälfte der verrechneten Beträge für die Bezahlung eigener, nicht angemeldeter Arbeiter verwendet wurde und der Rest beim Gesellschafter-Geschäftsführer verblieben ist. Die Schätzung der Höhe der nicht anerkannten Betriebsausgaben beruht auf der bereits oben dargelegten Annahme, dass – wie bereits wiederholt festgestellt – in der Regel die auf die Entlohnung von Arbeitnehmern entfallenden Lohnabgaben eingesparrt und vom Gesellschafter- Geschäftsführer einbehalten werden.

Dementsprechend liegt – im Sinne der Feststellungen der Außenprüfung - insoweit eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter- Geschäftsführer vor.

Unter Punkt II. 6. wurde dargelegt, dass auch die angeblich an die ***2*** KG bezahlten Beträge nur zum Teil tatsächlich dieser auch zukamen und in Höhe von 10.600,23 Euro als verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter- Geschäftsführer nicht in Abzug gebracht werden können.

Die Bilanzgewinne waren daher folgendermaßen zu ermitteln (Beträge in Euro):

Jahr	2011	2012	2013	2014
Gewinn lt. Außenprüfung	38.469,84	100.134,76	152.217,02	136.571,47
abzüglich Tz 3 BP-Bericht		- 12.736,00		
abzüglich Tz 4 BP-Bericht				- 1.160,00
abzüglich Tz 5 BP-Bericht		- 18.932,62	- 52.259,64	- 47.077,21
abzüglich Tz 7 BP-Bericht	- 13.190,76			
zuzüglich II. 6.	10.600,23			
abzüglich Tz 19 BP-Bericht	- 8.797,11	- 6.731,25	- 6.440,59	- 6.080,51
Gewinn lt. BFG	27.082,20	61.734,89	93.516,79	82.253,75

2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da die gegenständliche Entscheidung ausschließlich über Sachverhaltsfeststellungen zu befinden hatte, und keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen waren, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. März 2023