

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Manfred Mühr Steuerberatung GmbH, Plenergasse 1 Tür 6, 1180 Wien, und Mag. Robert Bitsche, Nikolsdorfer Gasse 7-11 Tür 15, 1050 Wien, über die Beschwerde vom 7. Oktober 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 10. September 2014 betreffend **1) Wiederaufnahme** des Verfahrens hinsichtlich **Feststellung** von Einkünften gemäß § 188 BAO für **2012** und **2) Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2012** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Hinweis: Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

(1) Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im Streitjahr in der Baubranche (bzw. im Baunebengewerbe) tätig (Gas-, Wasser- und Sanitärinstallation). Im Gefolge einer die Jahre 2012 und 2013 umfassenden **Außenprüfung** traf der Prüfer in der Niederschrift und in seinem Bericht vom 3.9.2014 unter Tz 1 („Fremdleistungen“) folgende Feststellungen:

„Die Barzahlungen der Fremdleistungen an die Firmen C Bau GmbH, A-Bau GmbH, P-Bau GmbH und I-Bau GmbH werden nicht anerkannt, da es sich um Scheinrechnungen von Betrugsfirmen handelt. Es werden Lohnaufwände in der Höhe von 50% der Fremdleistungsaufwände berücksichtigt.“

Die Barzahlungen beliefen sich im Jahr 2012 auf insgesamt € 150.000,- (Fa. C: € 65.000,-; Fa. A&R: € 85.000,-). Die Einkünfte der Bf. wurden daher um € 75.000,- (= 50%) erhöht.

Den Feststellungen des Prüfers folgend erließ das Finanzamt die angefochtenen Bescheide (betreffend Wiederaufnahme und Feststellung von Einkünften).

(2) Dagegen richtet sich die vorliegende **Beschwerde**, die – auszugsweise wörtlich – wie folgt begründet wurde:

„Die erstinstanzliche Behörde begründet (...) damit, dass die Fremdleistungen der „C Bau GmbH“, der „A-Bau GmbH“, der „P-Bau GmbH“ und der „I-Bau“ nicht bzw. nur zum Teil anerkannt werden, da es sich dabei um „Scheinunternehmen“ gehandelt habe.*

Zu dieser Ansicht gelangt die erstinstanzliche Behörde offensichtlich ausschließlich deshalb, da der Beschwerdeführer die Geschäftsanschrift (!!) nicht auf ihre Richtigkeit überprüft habe und aufgrund diverser Umstände anzunehmen sei, dass es sich bei den genannten Firmen jeweils um Scheinunternehmen handle.

Diese Bescheidbegründung ist in keiner Weise nachvollziehbar, mehrfach rechtswidrig und basiert ausschließlich auf Vermutungen und einer reinen „ex post“ Betrachtung der erstinstanzlichen Behörde. Zum Teil wurden „Erhebungen“ seitens der erstinstanzlichen Behörde Monate, teilweise sogar Jahre später an angeblichen Firmenadressen vorgenommen. Solche nachträglich vorgenommenen Erhebungen können wohl für die Anerkennung von tw Monate und Jahre davor ausgestellte Rechnungen nicht relevant sein.

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer immer ordnungsgemäße Rechnungen sämtlicher von ihm beauftragten Subunternehmer in seine Buchhaltung aufgenommen und im Zuge der Prüfung vorgelegt hat, diese Firmen auch selbstverständlich alle im Firmenbuch eingetragen waren und der Beschwerdeführer von sämtlichen Subunternehmen die notwendigen Unterlagen, die Firmenbuchauszüge, Reisepasskopien der handelnden Personen, Gewerbescheine erhalten und natürlich auch angefordert hat.

Zudem wurden bei jeder Rechnung die Gültigkeit der UID Nummer überprüft und auch selbstverständlich bei der WGKK nachgeprüft ob die genannten Unternehmen in der HFU Liste nach wie vor angeführt sind. Dies wurde bei jeder Zahlung gemacht und in jedem Fall war bei allen Unternehmen sowohl die UID Nummer aufrecht als auch die Eintragung in der HFU Liste.

Aus diesem Grund gab es für den Beschwerdeführer überhaupt keine Veranlassung dahingehend einen Verdacht zu schöpfen, dass mit diesen Firmen etwas nicht in Ordnung wäre und es sich dabei um „Scheinunternehmen“, so wie das die erstinstanzliche Behörde explizit ausführt, handle.

Es ist unstrittig, dass die vom Beschwerdeführer bezahlten Leistungen von den beauftragten Unternehmen auch tatsächlich erbracht wurden, andernfalls wäre auch eine Erfüllung der an ihn erteilten Aufträge durch den Beschwerdeführer gar nicht möglich gewesen. Die entsprechenden Aufzeichnungen liegen vor und wurden im Zuge der Prüfung auch vorgelegt, insbesondere die detaillierten Stundenaufzeichnungen auf deren Basis ja auch die Abrechnungen mit den beauftragten Unternehmen vorgenommen wurden.

Sämtliche der Subunternehmen haben Rechnungen ausgestellt und waren diese natürlich nicht nur für den Beschwerdeführer, sondern auch für andere Unternehmen tätig und wurden auch teilweise in der Branche weiterempfohlen.

Der Beschwerdeführer hatte somit keinerlei Veranlassung die Ordnungsgemäßheit der Rechnungen und der Firmen in Zweifel zu ziehen.

Es sei nochmals mit allem Nachdruck darauf hingewiesen, dass für den Beschwerdeführer gerade auch aufgrund der Vorlage der entsprechenden Urkunden, die im Bescheid auch genannt sind (Firmenbuchauszug, UID-Abfrage, Gewerbeberechtigung, teilweise auch Reisepässe, HFU Liste etc.) keinerlei Zweifel daran bestand, dass es sich bei den beauftragten Unternehmen um ordnungsgemäße Firmen handelt. Ebenso wurde das Unternehmen/die Baustellen/die Mitarbeiter des Beschwerdeführers in den letzten Jahren regelmäßig geprüft, es gab nie irgendwelche Beanstandungen.

Irgendeine nachvollziehbare Begründung ist den Bescheiden sowie dem Akteninhalt im Rahmen des Prüfungsverfahrens, weshalb die erstinstanzliche Behörde zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei den beiden genannten Unternehmen um „Scheinunternehmen“ handeln soll, zudem nicht zu entnehmen.

Vielmehr führt die erstinstanzliche Behörde ja selbst aus, dass sie es lediglich „annimmt“, dass es sich bei den genannten Firmen um Scheinunternehmen handelt. Wie der Prüfung selbst zu entnehmen ist, ist sich die erstinstanzliche Behörde überhaupt nicht sicher, sondern nimmt das lediglich an. In einem rechtsstaatlichen Verfahren kann aber wohl eine bloße Annahme nicht dazu führen, dass Rechnungen von Subunternehmen nicht anerkannt und eine Nachzahlung in einer existenzbedrohenden Höhe erfolgt.

Vielmehr hat der Beschwerdeführer als ordentlicher Unternehmer von seinen Geschäftspartnern sämtliche Unterlagen angefordert und auch erhalten. Damit kann aber irgendeine Verletzung der Sorgfaltspflicht des Beschwerdeführers keinesfalls gegeben sein.

Gerade auch in der Baubranche ist es auch keinesfalls ungewöhnlich, dass Geschäftspartner nicht an deren „Geschäftsanschrift“ aufgesucht werden, sondern Aufträge auch direkt vor Ort vergeben und auch die finanziellen Abwicklungen allenfalls an Ort und Stelle nach Durchführung der Bauarbeiten erfolgt. Dies ist keinesfalls unüblich.

Nochmals sei auch darauf hingewiesen, dass die erstinstanzliche Behörde auch den Umstand, dass die beschäftigten Subunternehmen, die in Rechnung gestellten und vom Beschwerdeführer auch bezahlten Leistungen auch tatsächlich erbracht haben, gar nicht in Abrede stellt. Vielmehr belässt es die erstinstanzliche Behörde lediglich dabei, dass es sich bei diesen Unternehmen um „Scheinunternehmen“ handelt und aus diesem Grund ein Teil der Rechnungen nicht anerkannt werde.

(...) Der Beschwerdeführer kann natürlich nicht ausschließen, dass er „Betrügern“ aufgesessen ist, die allenfalls ihrerseits nicht den Zahlungsverpflichtungen nachgekommen sind. Dann ist aber er das „Opfer“ und nicht „Täter“. Der Beschwerdeführer ist seinen gesetzlichen Zahlungsverpflichtungen sowohl beim Finanzamt als auch der Gebietskrankenkasse immer pünktlich nachgekommen. Irgendein Verstoß gegen die Sorgfaltspflicht des Beschwerdeführers als Unternehmer ist aber im ganzen Prüfungsverfahren nicht hervorgekommen.

Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass der nunmehr von der erstinstanzlichen Behörde angenommene „Gewinn“ natürlich keinerlei Bezug zur Realität darstellt und in keinsten Weise mit den tatsächlichen Gegebenheiten in Einklang zu bringen ist. (...)“

(3) Das Finanzamt wies die Beschwerde mit als **„Beschwerdevorentscheidung“** intendierter Erledigung vom 27.9.2017 als unbegründet ab. Laut Spruch sollte diese Erledigung die Wiederaufnahme betreffend das Jahr 2012 sowie die Einkünftefeststellung für die Jahre 2012 und 2013 umfassen. Die Begründung lautete – auszugsweise wörtlich wiedergegeben - folgendermaßen:

„(...) Die KG führte im Prüfungszeitraum selbst als Subunternehmen für andere Baufirmen die Sanierungsarbeiten in und an Bauwerken durch, an deren tatsächlicher Ausführung gegen Entgelt kein Zweifel besteht.

(...) Zur Ausführung der oben angesprochenen Leistungen waren im Namen der KG teilweise selbst Subunternehmen beauftragt und beschäftigt worden.

In Zusammenhang mit der Erbringung dieser Leistungen durch folgende Unternehmen, nämlich C Bau GmbH und A-Bau GmbH im Jahre 2012 (...) entstanden aufgrund Fehlens jeglicher im Baugewerbe für gewöhnlich geführter Aufzeichnungen über deren tatsächliche Ausführung und Abwicklung durch die angegebenen Unternehmen ernsthafte Zweifel. Diese wurden im Namen der KG nicht ausgeräumt.

Geltend gemachte Ausgaben der [Bf.] für die angeblich ausgeführten Fremdleistungen der angeführten Unternehmen im Auftrag der [Bf.], die angeblich in jene Leistungen eingegangen sind, die die [Bf.] selbst aufgrund eines Auftragsverhältnisses einem anderen Kunden schuldete, wurden mangels Vorliegens ausreichender Beweise, dass im Namen der Subunternehmen tatsächlich Leistungen der abgerechneten Art an die [Bf.] erbracht wurden, nicht anerkannt.

Die Ausführungen der von der [Bf.] an andere Auftraggeber erbrachten Leistungen hätte mit den von ihr beschäftigten Arbeitskräften alleine in der abgerechneten Zeit nicht durchgeführt werden können. Es war daher nicht von der Hand zu weisen, dass zur Ausführung der tatsächlich im Namen der KG an Ihre Auftraggeber erbrachten Leistungen weitere Arbeitskräfte unangemeldet beschäftigt wurden.

Wären Leistungen in jenem Ausmaß und zum abgerechneten Entgelt erbracht worden, hätten die ausbezahlten Nettolöhne nach Abzug der Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Kommunalsteuern) etwa 50 % der tatsächlich geltend gemachten Betriebsausgaben betragen, die sich die dienstgebende Abgabepflichtige erspart hat, weil dem Abgabengläubiger die vom Lohn zu berechnenden Abgaben und Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung vorenthalten wurden.

Im Ausmaß der Differenz der für 2012 geltend gemachten Betriebsausgaben und der geschätzten Lohnkosten für nicht angemeldete Arbeiter waren die erklärten Betriebsausgaben für 2012 nicht anzuerkennen.

Die Errechnung der anzuerkennenden Betriebsaufwendungen ist Tz 3 des BP-Berichtes zu entnehmen.

Der ungerechtfertigte Teil der geltend gemachten Betriebsausgaben wurde den Einkünften der KG zugeschlagen und erhöhte die Anteile der Gesellschafter an den Überschüssen der KG. Die der KG für 2012 zuzurechnenden Einkünfte wurden um 75.000,- € erhöht (...).

(...) Die Beschwerde bezieht sich, inhaltlich kurz zusammengefasst, hauptsächlich darauf, dass die angesprochenen und von der Abgabenbehörde als vorgetäuschte Abrechnungen über fingierte Leistungen qualifizierten Rechnungen formal ordnungsgemäß und wahrheitsgemäß die Tatsachen wiedergäben. Die Beschwerde, warum die von der Behörde in Zweifel gezogenen Fremdleistungen anzuerkennen seien und aufgrund welcher konkreten Beweismittel sich das ergäbe und die Feststellungen der Behörde unzutreffend seien.

(...) Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 in der im Prüfungszeitraum 1/2012 bis 2/2014 geltenden Fassung Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben
- objektiv im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen und
- subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen

und

- nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Ausgaben für von anderen Erwerbstätigen zur Ausführung eigener betrieblicher Leistungen bezogene Leistungen (sog. Fremdleistungen) sind grundsätzlich als betrieblich veranlasste Betriebsausgaben zu qualifizieren.

Ebenso sind Ausgaben für Löhne von Arbeitnehmern, die im Rahmen eines Arbeitsvertrages für den Dienstgeber (zB eine KG) tätig werden, als Betriebsausgaben anzuerkennen.

1. Im Namen der KG wurde auch gegen die Wiederaufnahme der Feststellung der Einkünfte für 2012 Beschwerde erhoben. Diese Beschwerde führte keine Gründe an, aus welchen Gründen die Wiederaufnahme nicht zu veranlassen gewesen sei. Die Beschwerdeausführungen gegen die Feststellungsbescheide stellen jedenfalls in Abrede, dass die nicht anerkannten Fremdleistungen nicht von den in den Rechnungen aufscheinenden Subunternehmern und in der in den Rechnungen angegebenen Form erbracht worden seien. Da somit aus Sicht der Beschwerdeführerin kein Anlass für eine Änderung der Feststellung für 2012 gegeben war, ergab sich aus dieser Sicht auch keine Rechtfertigung für die Wiederaufnahme des betreffenden Feststellungsverfahrens.

Aus Sicht der ho. Abgabenbehörde stellen in einem formalen Prüfungsverfahren bei der gegenständlichen Beschwerdeführerin neu festgestellte Tatsachen, dass Leistungen durch konkrete Unternehmen im Prüfungszeitraum mangels Vorhandenseins erforderlicher Voraussetzungen im Hinblick auf Arbeitsmittel, Material, aber auch Personal nicht erbracht worden sein können, wobei die geprüfte Gesellschaft für den maßgeblichen Prüfungszeitraum keinerlei konkrete Beweismittel anbieten kann oder Aufzeichnungen vorlegen kann, dass die strittigen Fremdleistungen doch ausgeführt worden seien, hervorgekommene Tatsachen dar, deren Kenntnis im abgeschlossenen Verfahren allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Aus diesem Grund ist die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens betreffend die Einkünfte für 2012 als unbegründet abzuweisen.

2. Für den Prüfungszeitraum 01/2012 bis 03/2014 hatte die KG offengelegt, bei Ausführung ihrer steuerpflichtigen Umsätze an bestimmte Endkunden Fremdleistungen der

- C Bau GmbH*
- A-Bau GmbH*
- P-Bau GmbH und*
- I-Bau GmbH*

bei Ausführung ihrer steuerpflichtigen Bauleistungen an bestimmte Endkunden in Anspruch genommen zu haben.

[Anmerkung des BFG: Die beiden letztgenannten GmbHs sind für die gegenständliche Entscheidung nicht von Relevanz, da sie das Jahr 2013 betreffen; s. dazu das Erkenntnis des BFG vom 4.10.2023, RV/7100099/2018).

(...) Hinsichtlich der angesprochenen Fremdleistungen, die angeblich durch die angeführten Subunternehmer erbracht wurden, konnten im Namen der geprüften KG auf Aufforderung jedoch keine Verträge, eingeholte Kostenvoranschläge, Kontrollberichte, authentische Belege über Zahlungsvorgänge oder Stundenaufzeichnungen von Arbeitern auf durch die KG betreuten Baustellen trotz Aufforderung vorgelegt werden, aus denen sich nur ein Anhaltspunkt auf eine Leistungsausführung durch einen der angeführten Fremdleister ergeben hätte.

Die Anfertigung solcher Unterlagen ist bei Bauunternehmern durchaus üblich, um bei Rechtsstreitigkeiten wegen Schlechterfüllung die eigene Rechtsposition angemessen vertreten und schützen zu können.

Das Entgelt für Fremdleistungen der genannten Fremdleister, deren reale Ausführung nicht erwiesen werden konnte, belief sich im Jahr 2012 auf 150.000,- €.

Die Erbringung jener Leistungen, zu deren Ausführung die angesprochenen zweifelhaften Leistungen angeblich beigetragen haben, wurden, wie bereits erwähnt, nachweislich ausgeführt und hinreichend dokumentiert.

Ohne die Inanspruchnahme von Arbeitskräften von Fremdleistern oder die Beschäftigung weiterer Arbeitskräfte als Dienstnehmer zur Ausführung dieser Leistungen wäre laut Feststellungen der Prüfungsorgane diese Leistungserbringung nicht möglich gewesen.

Das geprüfte Unternehmen selbst war trotz wiederholter Aufforderungen im Zuge der Außenprüfung nicht imstande, den Nachweis zu führen, wie sie mit den von ihr beschäftigten angemeldeten Dienstnehmern diese Leistungserstellung bewerkstelligen hätte können.

Weitere Recherchen ergaben, dass bei den fraglichen Subunternehmen bei abgabenbehördlichen Überprüfungen festgestellt wurde, dass im Namen dieser Unternehmen dritte Personen Rechnungen über tatsächlich erbrachte Leistungen an andere Baufirmen auch im Prüfungszeitraum ausgestellt hatten.

Weiters wurde festgestellt, dass im Namen dieser Gesellschaften angemeldete Dienstnehmer, soweit einzelne im Inland ausgeforscht und befragt werden konnten, übereinstimmend bestätigten, die Namen der Subunternehmer als Dienstgeber, bei denen sie tatsächlich zur gesetzlichen Sozialversicherung angemeldet waren, und deren angebliche Geschäftsanschriften gar nicht zu kennen. Hinsichtlich keiner der angesprochenen Subunternehmen konnten im Prüfungszeitraum bei durchgeführten Überprüfungen durch jene Abgabenbehörden, bei denen sie erfasst waren, soweit überhaupt noch eine Tätigkeit erweisbar war, konkrete Arbeiten und Belege in Zusammenhang mit den angesprochenen ausgeführten und abgerechneten

Leistungen der geprüften KG an ihre Auftraggeber, wenn im Prüfungszeitraum überhaupt, festgestellt werden.

*Da die Auskünfte des vertretungsbefugten Gesellschafters der ***Bf1*** wenig aufschlussreich waren, begann der Außenprüfer, aber auch der Sachbearbeiter des Rechtsmittels, die Abgabengebarung der angeblichen Subunternehmer im maßgeblichen Zeitraum zu durchleuchten:*

1. C BaugmbH:

Eine Außenprüfung des zuständigen Finanzamtes hat für den Zeitraum 11/2011 - 6/2012 ergeben, dass im fraglichen Zeitraum zwar geringfügige Abgabebeträge im Namen der C GmbH gemeldet wurden, aber aufgrund durchgeführter Ermittlungen am dem FA gemeldeten Betriebsort kein Anhaltspunkt für eine Betriebstätigkeit - Leistungen im Bereich des Baunebengewerbes - gefunden werden konnten.

*Mit dem verantwortlichen Alleingesellschafter-Geschäftsführer konnte an der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse ***, auf der auch der Geschäftsführer DC als Wohnsitz angemeldet war, kein Kontakt aufgenommen werden. Auch in anderer Weise konnte kein Kontakt mit dem verantwortlichen Organ der Gesellschaft aufgenommen werden. Aufgrund von Recherchen der Finanzpolizei und eigener Recherchen gelangte der Prüfer an im Namen der GmbH ausgestellte Ausgangsrechnungen im Wert von ca. 310.000,- €, zu deren Erbringung aufgrund des Fehlens von entsprechenden Arbeitsmitteln und Baugeräten sowie mangels vorhandener Arbeitskräfte die C GmbH außerstande gewesen wäre. Auch im Namen der C GmbH zur gesetzlichen Sozialversicherung angemeldete ausländische Arbeitskräfte gaben auf Befragung an, eine C GmbH als ihren Dienstgeber nicht zu kennen. Ein Abgleich mit Rechercheergebnissen der Finanzpolizei ergab, dass die C GmbH schon wiederholte Male wegen falsch angemeldeter Arbeitskräfte aufgefallen war. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass es sich bei den im Prüfungszeitraum im Namen der C GmbH abgerechneten Leistungen um Rechnungen über fingierte Leistungen, vermutlich gegen Entgelt handelte.*

Die tatsächliche Erbringung von Bauleistungen im fraglichen Zeitraum wurde vom Prüfer nicht festgestellt.

2. A-Bau GmbH:

*Anlässlich von abgabenrechtlichen Überprüfungen der Abgabengebarung für den Zeitraum 2008-2011 und 1/2012 bis 8/2013 bei der A-Bau GmbH wurde festgestellt, dass im Namen der A-Bau GmbH ab der Übernahme der gesamten Gesellschaftsanteile sowie der Geschäftsführerposition durch den unter dem Namen PM mit gefälschten Ausweispapieren auftretenden *** bei der A-Bau GmbH keine Bauleistungen mehr ausgeführt wurden. Die Tätigkeit der Gesellschaft bestand in der Ausstellung von fingierten Rechnungen über angeblich*

*erbrachte Bauleistungen gegen Entgelt an Rechnungsempfänger, die auf diese Weise Betriebsausgaben bzw. allenfalls Vorsteuern vortäuschen wollten. Die abgabenrechtlichen Ermittlungen wurden auf Grundlage von kriminalpolizeilichen Ermittlungen im Auftrag der Staatsanwaltschaft Linz und Geständnissen von im Auftrag des Untersuchungsrichters des Straflandesgerichtes Linz verhafteten Mittätern des ***, der ebenfalls festgenommen und verhaftet werden konnte, durchgeführt.*

Dass die A-Bau GmbH im Zeitraum 1/2012 bis 8/2013 tatsächlich keine Bauleistungen erbracht hat, ist durch die zugrundeliegenden kriminalpolizeilichen Feststellungen hinreichend gesichert. (...)

Aufgrund der angeführten zusammengefassten Ergebnisse von Ermittlungen zu den in den Punkten 1. und 2. genannten Gesellschaften ist davon auszugehen, dass die angeblichen Fremdleister diese Leistungen nicht erbracht haben können. Wer jene Leistungen erbracht hat, die zur Erfüllung eigener Bauaufträge der KG im maßgeblichen Zeitraum an andere Auftraggeber erforderlich waren, konnte weder durch Befragung des geschäftsführenden Gesellschafters der KG, Herrn GF-Bf, noch durch andere Ermittlungen oder Hinweise in den Geschäftsunterlagen der KG aufgeklärt werden.*

Der Betriebsprüfer hat die Aufwendungen für die Leistungen, deren Erbringung zur Erfüllung von Bauaufträgen der KG notwendig waren, - wie oben bei Darstellung der Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung dargestellt - nach Auffassung des Finanzamtes plausibel und nachvollziehbar geschätzt.

Zur Begründung dieser Entscheidung werden weiters vom Betriebsprüfer im Arbeitsbogen abgelegte schriftliche Ergänzungen zu den Feststellungen der Außenprüfung beigelegt, die der Beschwerdeführerin bisher möglicherweise nicht zur Kenntnis gelangt sind und einen integrierten Teil dieser Begründung darstellen.

Aus den dargelegten Gründen war die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

(4) In der Ausfertigung dieser Erledigung wird auf eine 8-seitige Beilage verwiesen, die neben der Tz 1 des Prüfungsberichtes eine **Stellungnahme des Prüfers** vom 8.1.2015 umfasst. In dieser führt der Prüfer ua. aus:

„(...) Im Zuge der Durchsicht der Buchhaltung und Unterlagen der [Bf.] wurden Rechnungen der Firmen C Bau GmbH, A-Bau GMBH, P-Bau GMBH und I-Bau GMBH geprüft. Diese Firmen waren als Subunternehmer der [Bf.] tätig, die Rechnungen wurden Großteils bar bezahlt. Für jede Barzahlung liegen Auszahlungsbelege vor.

Am 17.06.2014 wurde eine Befragung über die Geschäftsbeziehungen der [Bf.] zu den Subunternehmen mit dem GF der [Bf.] Hr. GF-Bf im Beisein seines steuerlichen Vertreters und

des Teamleiters des BV 21 des FA 04 in den Räumlichkeiten des Finanzzentrums Wien Mitte durchgeführt. Eine Niederschrift dieser Befragung liegt vor.

2. Geschäftsbeziehungen der [Bf.] zu den Subunternehmern

2.1. C GmbH

Es liegen Rechnungen der C Bau GMBH für den Zeitraum vom 29.03.2012 - 07.09.2012 vor, die Rechnung mit der Nummer 101/2012 in der Höhe von 8.419,60 EUR wurde durch eine Banküberweisung bezahlt, alle anderen Rechnungen in der Höhe von Gesamt 66.278,00 EUR wurden bar beglichen.

Die Rechnungen wurden allesamt auf der Baustelle übergeben, die Barzahlungen erfolgten ebenfalls auf den Baustellen, das Geld wurde an den GF Hr. Dusan C oder den Bauleiter der C GMBH übergeben. Auf den Auszahlungsbelegen ist die Unterschrift mit den Namen C erkenntlich, diese stimmt jedoch nicht mit der im Firmenbuch hinterlegten Unterschrift auf der Musterfirmenzeichnungserklärung überein.

Über die C Bau GMBH wurde in der Zeit vom 24.08.2012 - 19.09.2012 eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 11/2011-06/2012 durchgeführt.

Auszug aus dem Prüfbericht:

*Vom geprüften Unternehmen wurden in diesem Zeitraum lediglich minimale Umsätze, geringe Vorsteuern und geringe Lohnabgaben gemeldet. Von der BP konnte zum geprüften Unternehmen kein Kontakt hergestellt werden. Das Telefon wurde nicht abgehoben und an der Betriebsadresse, einer Substandardwohnung in *** konnte trotz zweimaliger Begehung niemand angetroffen werden.*

Der steuerliche Vertreter konnte nur minimal Auskunft über die Firma geben. Erhebungen der BP brachten eine Vielzahl von nicht erklärten Rechnungen zu Tage. Aufgrund der vorliegenden Rechnungsnummern (35/2011 - 239/2012) ist davon auszugehen, dass von dieser Firma eine enorme Anzahl von Rechnungen im Umlauf sind.

Eine Krankenkassenabfrage der gemeldeten Arbeitnehmer dieses Unternehmens mit Juli 2012 ergab sechs gemeldete Personen von welchem die BP nur eine erreichen konnte. Diese Person gab an die Firma nicht zu kennen und nie für sie gearbeitet zu haben.

Feststellungen der FINPOL haben ergeben, dass auf Baustellen Personen angetroffen werden, welche nicht bzw. falsch ausgewiesen/angemeldet sind.

Alle Erhebungen der BP haben ergeben, dass die Firma C Bau GMBH wohl einzig dazu dient, Falsch- Scheinanmeldungen und Scheinrechnungslegung zu ermöglichen.

Die UID der C Bau GMBH wurde am 15.08.2012 vom FA gesperrt.

Eintragung im Firmenbuch vom 15.01.2013

Die Gesellschaft ist infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst.

Rechtliche Beurteilung der C Bau GMBH:

Nach Ansicht der BP handelt es sich bei der C Bau GMBH um eine zu Betrugszwecken verwendete Firma, dem die steuerliche Anerkennung zu versagen ist.

Die C Bau GMBH hatte keinen Geschäftsbetrieb und kommt somit weder als Erbringerin von Leistungen noch als rechtmäßige Zahlungsempfängerin in Betracht.

2.2. A-Bau GMBH

Es liegen Rechnungen der A-Bau GMBH für die Zeit von 13.09.2012 - 20.12.2012 vor, die Rechnungen mit der Rechnungsnummer 2012-640, 9.500,00 EUR und 2012-641, 2.540,00 EUR wurden am 06.11.2012 durch Banküberweisungen bezahlt, alle weiteren Rechnungen wurden bar an den GF der A-Bau GMBH Herrn PM bezahlt. Die Barzahlungen erfolgten auf den jeweiligen Baustellen, das Geld wurde laut Befragung vom 17.06.2014 (siehe Niederschrift) an den GF Herrn PM oder an Herrn S (von diesem ist nur der Name bekannt) übergeben. Die Unterschrift des GF Hr. PM auf den vorgelegten Auszahlungsbelgen stimmt weder mit der auf seinem Reisepass noch mit der in der im Firmenbuch hinterlegten Musterzeichnung überein.

*Seitens der [Bf.] wurden UID- und HFU-Abfragen durchgeführt und der Reisepass von Herrn PM kopiert, von Herrn S liegen keine Dokumente vor, auch war niemand mit diesem Namen im Zeitraum der Geschäftsbeziehungen zur ***Bf1*** bei der A-Bau GMBH angestellt. In diesem Zeitraum waren bei der A-Bau GMBH drei Personen angemeldet.*

Im Zuge einer Erhebung wurde am 29.03.2012 von Organen der Finanzverwaltung festgestellt, dass weder am Betriebsort 1050 Wien, M-Straße1 noch an der Wohnadresse des Gesellschafter-Geschäftsführers Herrn PM, jemand angetroffen werden konnte.

Am Betriebsort war ein Firmenschild über der Tür angebracht, die Eingangstüre war aber aufgebrochen. Auch an der Meldeadresse des Hm. PM war das Glas der Wohnungstüre aufgebrochen und man konnte sehen, dass die Wohnung unbewohnt war.

Eintragung im Firmenbuch vom 25.10.2013

Beschluss des Gerichtes vom 22.10.2013 - Konkurs eröffnet

Die Gesellschaft ist infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst

Rechtliche Beurteilung der A-Bau GMBH:

Nach Ansicht der BP handelt es sich bei der A-Bau GMBH um eine zu Betrugszwecken verwendete Firma, dem die steuerliche Anerkennung zu versagen ist.

Die A-Bau GMBH hatte keinen Geschäftsbetrieb und kommt somit weder als Erbringerin von Leistungen noch als rechtmäßige Zahlungsempfängerin in Betracht.

(...)

3. Sonstiges

Straferkenntnis von MBA 10, GZ 12345xxxx

Im Straferkenntnis des Magistratischen Bezirksamtes von Wien 10, ist angeführt, dass am 30.07.2013 09:00 in XY, ein Ausländer von der [Bf.] beschäftigt wurde der nicht angemeldet war.

*Dies wurde von der BP als Indiz gewertet, dass die ***Bf1*** Personal beschäftigt welche nicht bei der Sozialversicherung angemeldet sind und Arbeiten für die ***Bf1*** durchführen.*

Es wurden keine Bautagebücher, Personallisten oder sonstiges vorgelegt aus denen ersichtlich ist, welche Subunternehmer und Arbeiter an den Baustellen tätig waren. Vorgelegt wurden Listen vom August 2012, Oktober 2012, April 2013 und August 2013 in denen Baustellen Arbeitsstunden angeführt sind, diese Aufzeichnungen enthalten keinen Firmenstempel oder sonstige Hinweise aus denen ersichtlich ist welche Firmen und Arbeiter an den angeführten Baustellen tätig war.

In der Beschwerde wurden keine für die Außenprüfung neuen Argumente vorgebracht. (...)"

(5) Die in der oa. Stellungnahme angesprochene Befragung des Komplementärs der Bf. ist in einer Niederschrift vom 17.6.2014 festgehalten. Darin gab Herr GF-Bf* ua. an, dass kein Kassabuch geführt worden sei. Der Kontakt sei jeweils von den Subfirmen hergestellt worden. Abverlangte Unterlagen (wie insbesondere Stundenaufzeichnungen bzw. Arbeitsaufzeichnungen) konnten nicht vorgelegt werden; Herr GF sagte jedoch zu, diese nachzureichen.

(6) Den **Vorlageantrag** vom 28.12.2017 wies das BFG mit Beschluss vom 1.2.2023, RV/7100029/2018, als nicht zulässig zurück, soweit er das hier gegenständliche Jahr 2012 (sowohl hinsichtlich der Wiederaufnahme als auch hinsichtlich der Feststellung von Einkünften) betraf, da die „händisch erstellte“ als Beschwerdeverentscheidung intendierte Erledigung vom 27.9.2017 keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 oder 4 BAO enthalten hatte und sohin (hinsichtlich des Jahres 2012) keine rechtliche Wirksamkeit entfalten konnte.

Für die Feststellung von Einkünften für 2013 erließ das Finanzamt zudem eine (automatisiert erstellte) eigene – abweisende – Beschwerdeverentscheidung (mit Hinweis nach § 101 Abs. 3 und 4 BAO), ebenfalls mit 27.9.2017 datiert (für das Jahr 2013 s. das Erkenntnis des BFG vom heutigen Tag, RV/7100099/2018). Für das Jahr 2013 lag sohin (bereits) eine rechtswirksame Beschwerdeverentscheidung vor.

(7) Am 20.3.2023 erließ das Finanzamt – nunmehr rechtswirksam - eine das Jahr 2012 betreffende **Beschwerdeverentscheidung** (Wiederaufnahme und Sachbescheid). Deren Begründung entspricht nahezu wortgetreu jener der nicht wirksam ergangenen „Beschwerdeverentscheidung“ vom 27.9.2017.

(8) Der dagegen gerichtete **Vorlageantrag** vom 13.4.2023 stimmt im Wortlaut nahezu vollständig mit der Beschwerdeschrift überein, enthält allerdings folgende Ergänzungen:

„Ebenso wird nochmals darauf hingewiesen, dass die Voraussetzungen der Wiederaufnahme betreffend Feststellung der Einkünfte nicht gegeben sind. Entgegen der Ansicht der erstinstanzlichen Behörde wurden alle Unterlagen vorgelegt und den Prüfern zur Verfügung gestellt.“

Bezüglich der vorgenommenen Arbeiten, wird nochmals darauf hingewiesen, dass im Trockenbau mit Pauschalpreisen nach m2 Preisen gearbeitet wird, sodass Preisvergleiche oder Kostenvoranschläge entbehrlich sind. Wenn die Arbeiten durch die Subfirma fertig und abgeschlossen sind, erfolgt und Abnahme und Freigabe samt Überweisung.

(...) Dazu kommt, dass die [Bf.] rechtlich nicht mehr existent ist und längst in ein anderes Unternehmen eingebracht wurde, sodass die vorliegende Beschwerdeverentscheidung auch aus diesem Grund unzulässig und rechtswidrig ist.“

(9) Das Bundesfinanzgericht wandte sich am 13.2.2023 mit folgendem **Vorhalt** (sowohl das Jahr 2012 als auch 2013 betreffend) an die Bf.:

„In den angefochtenen Bescheiden wurden Aufwendungen für Fremdleistungen, welche die [Bf.] von den Firmen C Bau GmbH, A-Bau GmbH, P-Bau GmbH sowie I-GmbH in Anspruch genommen haben soll, nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Das Finanzamt begründet dies im Wesentlichen damit, dass jegliche im Baugewerbe für gewöhnlich geführten Aufzeichnungen und Unterlagen (Verträge, Kostenvoranschläge, Kontrollberichte, Stundenaufzeichnungen etc.) fehlen würden.“

In Ihrer Beschwerde bringen Sie demgegenüber vor, die entsprechenden Aufzeichnungen würden Ihnen vorliegen und seien im Zuge der Prüfung auch vorgelegt worden, „insbesondere die detaillierten Stundenaufzeichnungen, auf deren Basis ja auch die Abrechnungen mit den beauftragten Unternehmen vorgenommen wurden“ (Beschwerde S. 3). Die Beschwerdeführerin

habe von sämtlichen Subunternehmern die notwendigen Unterlagen, die Firmenbuchauszüge, Reisepasskopien, Gewerbescheine uä. angefordert und erhalten (zB Beschwerde S. 2, unten).

1) Sie werden daher um Nachweis ersucht,

- welche (konkreten) Unterlagen

- in welcher Form (per Mail, per Vorhaltsbeantwortung, persönlich)

- zu welchem Zeitpunkt

dem Finanzamt im Zuge der Prüfung vorgelegt wurden.

2) Zudem wird um Vorlage sämtlicher Bezug habender Unterlagen ersucht, insbesondere der mit den genannten Firmen abgeschlossenen Vereinbarungen, eingeholten Kostenvoranschläge, Kontrollberichte, Arbeitsstundenaufzeichnungen bzw. sonstiger geeigneter Dokumentationen der in Anspruch genommenen Leistungen, Zahlungsbestätigungen, Reisepasskopien (der „handelnden Personen“); Gewerbescheine der oa. Firmen sowie sämtlicher weiterer Unterlagen, welche zum Nachweis geeignet sind, dass die oa. Firmen Ihnen gegenüber die in den strittigen Rechnungen angeführten Leistungen erbracht haben.

3) Weiters wird um Darlegung und Nachweis jener Leistungen (nach Art und Umfang) ersucht, welche die [Bf.] unter Zuhilfenahme der strittigen Fremdleistungen Ihrerseits an Kunden erbracht hat (Vorlage der bezüglichen Rechnungen, Verträge, Arbeitsstundenaufzeichnungen etc.). (...)“

(10) Daraufhin langte beim BFG die Eingabe der Bf. vom 6.3.2023 ein. In dieser wird ausgeführt:

„Anbei die Unterlagen in dieser Sache.

Es gibt ca 15 A4-Ordner im Büro meiner Mandantschaft, alle die gegenständlichen Bauvorhaben betreffend, diese können jederzeit und gerne dem BFG übermittelt werden. Diese enthalten die Verträge, Auftragsschreiben, Aufmaße, Pläne, Unterlagen der beauftragten Firmen, etc.

Alle diese 15 A4 Ordner standen den zuständigen Prüfern, die gemeinsam einen Termin mit dem Steuerberater im Büro der [Bf.] vereinbart hatten, zur Durchsicht zur Verfügung.

Eine Übermittlung der Ordner kann jederzeit erfolgen, bitte einfach um Bekanntgabe wann und wohin die Unterlagen zu übermitteln sind.

Soweit die Unterlagen bereits elektronisch und eingescannt vorhanden waren, werden sie übermittelt und beigelegt.“

Dem Schreiben (des Vertreters) der Bf. waren ca. 160 kopierte Seiten beigelegt. Diese waren sachlich und chronologisch völlig ungeordnet und teilweise nicht oder sehr schlecht lesbar. Die Unterlagen waren beidseitig bedruckt, so dass zum Teil verschiedene (nicht zusammengehörige) Unterlagen auf ein und demselben Blatt ausgedruckt waren. Mehrseitige Dokumente waren nicht (etwa mittels Heftklammern) miteinander verbunden. Zu einem großen Teil wurden Unterlagen vorgelegt, welche weder strittig waren noch abverlangt wurden, wie zB diverse UID-, Firmenbuch- oder HFU-Listen-Abfragen oder Rechnungen einzelner Subunternehmer an die Bf.

Die abverlangten Unterlagen, insbesondere die mit den genannten Firmen abgeschlossenen Vereinbarungen, eingeholte Kostenvoranschläge, Kontrollberichte, Arbeitsstundenaufzeichnungen bzw. sonstige geeignete Dokumentationen der in Anspruch genommenen Leistungen, Zahlungsbestätigungen, Reisepasskopien (der „handelnden Personen“, soweit noch nicht vorliegend) wurden – soweit überblickbar – nicht vorgelegt.

Ebenso wenig legte die Bf. – wie vom BFG ersucht – dar, wann und in welcher Form dem Finanzamt (im Prüfungsverfahren) welche Unterlagen vorgelegt worden sind (bzw. vorgelegt worden sein sollen).

(11) In der Folge erteilte das BFG dem Finanzamt mit Beschluss vom 25.4.2023 folgenden **Ermittlungsauftrag**:

„Dem Finanzamt wird aufgetragen, die in der folgenden Begründung näher dargestellten (ergänzenden) Ermittlungen durchzuführen, insbesondere eine Einsichtnahme in die bzw. eine Überprüfung der ua. Unterlagen (15 Ordner, die strittigen Bauvorhaben betreffend) vorzunehmen, und dem BFG anschließend zu berichten, ob – und gegebenenfalls aus welchen konkreten Gründen - die in den angefochtenen Bescheiden vertretene Ansicht, die geltend gemachten (strittigen) Fremdleistungen seien mangels ausreichender Beweise nicht anzuerkennen, aufrecht erhalten wird oder nicht.“

Dem Finanzamt wurde für die Vornahme der oa. Ermittlungen bzw. der Berichterstattung eine Frist bis zum 21.6.2023 eingeräumt.

Diese Frist wurde in der Folge mit Beschluss vom 20.6.2023 bis 21.7.2023 verlängert.

Auf Grund eines Krankenhausaufenthaltes des Komplementärs war es dem Finanzamt nicht möglich, die aufgetragenen Ermittlungen fristgerecht vorzunehmen (s. Aufenthaltsbestätigung der AUVA Traumazentrum Wien vom 22.6.2023, wonach Herr GF-Bf* zur stationären Behandlung aufgenommen wurde; weiters den E-Mail-Verkehr des Prüfers mit den Vertretern des Bf. in der Zeit von 21.6. – 10.8.2023).

Auch nach Ablauf der Frist kam zwischen den Parteien kein Termin für die Durchführung der ergänzenden Ermittlungen zustande.

(12) In der Beschwerde wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Daher setzte das BFG mit Ladung vom 16.8.2023 für den 29.8.2023 einen Verhandlungstermin an. Der Bf. wurde unter Hinweis auf den Vorhalt des BFG vom 13.2.2023 nochmals ersucht sämtliche Bezug habenden und den Standpunkt des Bf. stützenden Unterlagen zur Verhandlung mitzubringen, insbesondere

- die mit den Fremdfirmen getroffenen Vereinbarungen,
- die eingeholten Kostenvoranschläge,
- Kontrollberichte und Bautagebücher,
- Arbeitsstundenaufzeichnungen,
- Zahlungsbestätigungen,
- Reisepasskopien
- und alle weiteren Bezug habenden Unterlagen (die Fremdfirmen betreffend).

Das BFG ersuchte explizit um (nach Firmen und Inhalt/Gegenstand) geordnete und strukturierte Vorlage. Tunlichst sollte auch eine Aufstellung beigelegt werden, aus der die konkret vorgelegten Unterlagen ersichtlich ist (s. E-Mail des BFG an den Vertreter des Bf. vom 22.8.2023).

Mit am 29.8.2023 eingelangter Eingabe zog der Bf. seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Die angeforderten Unterlagen wurden von der Bf. nicht beigebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist die Anerkennung von Zahlungen, die die Bf. für Leistungen von Subunternehmern (i. e. der C Bau GmbH und der A-Bau GmbH) in bar geleistet haben will, als Betriebsausgaben.

Zudem seien die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nicht gegeben, da entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde alle Unterlagen vorgelegt bzw. dem Prüfer zur Verfügung gestellt worden seien.

1. Zur Wiederaufnahme:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wie in der Folge vom BFG darzulegen sein wird, konnte das Finanzamt in freier Beweiswürdigung zu Recht davon ausgehen, dass es sich bei den strittigen Rechnungen um „Scheinrechnungen“ handelt bzw. die darin abgerechneten Leistungen nicht in der erklärten

Form erbracht worden sind. Das Finanzamt stützt die Wiederaufnahme darauf, dass dieser Umstand nachträglich (im Zuge der Außenprüfung) neu hervorgekommen sei (s. dazu insbes. S. 3f. der Beschwerdeentscheidung).

Neu hervorgekommen ist demnach, dass die genannten Subunternehmer aus den dargestellten Gründen nicht Empfänger der fraglichen Barzahlungen sein konnten. Auch die Abläufe sowie die nicht hinreichend erfolgten Dokumentationen und vor allem die mangelnde Einhaltung der gebotenen Sorgfalt, die zur Aberkennung der Abzugsfähigkeit der Zahlungen für Fremdleistungen geführt hat, sind aus Sicht der Abgabenbehörde neu hervorgekommen.

Dem hält die Beschwerde nichts entgegen. Die Wiederaufnahme sei laut Bf. vielmehr deshalb nicht zu Recht erfolgt, da dem Finanzamt bzw. dem Prüfer sehr wohl alle Unterlagen zur Verfügung gestellt worden seien. Preisvergleiche und Kostenvoranschläge seien entbehrlich gewesen, da im Trockenbau mit Pauschalpreisen gearbeitet werde. Die Bf. bestreitet sohin erkennbar (lediglich), dass im Ergebnis ein im Spruch anders lautender Bescheid zu erlassen gewesen wäre. Dass die vom Finanzamt herangezogene Tatsache, wonach die fraglichen Fremdleistungen nicht in der abgerechneten Form erbracht worden sind, keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellen würde (oder dies dem Finanzamt bereits bei Erlassung des ursprünglichen Bescheides bekannt gewesen wäre), wird in der Beschwerde nicht geltend gemacht.

In der Folge (s. unten Punkt 2.) wird näher dargestellt, dass die Bf. – entgegen ihrer Auffassung – eben gerade nicht alle maßgeblichen Unterlagen vorgelegt hat, und daher im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen werden konnte, dass es sich bei den betreffenden Firmen um Scheinunternehmer gehandelt hat bzw. den von diesen an die Bf. ausgestellten Rechnungen nicht die darin angeführten Leistungen zugrunde liegen sind.

Die Bf. bekämpft in ihrer Beschwerde vom 13.4.2023 (auf S. 4) „aus anwaltlicher Vorsicht“ auch die Wiederaufnahme betreffend das Jahr 2013. Festzuhalten ist jedoch, dass hinsichtlich des Jahres 2013 eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften nicht erfolgt und folglich eine Beschwerde gegen einen entsprechenden Wiederaufnahmebescheid beim BFG (zumindest derzeit) nicht anhängig ist.

Gegenstand dieses Verfahren ist daher – neben der Feststellung von Einkünften für 2012 – nur die Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens für 2012.

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2012 war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Zur Frage des Vorliegens von „Scheinfirmen“ bzw. „Scheinrechnungen“ (Feststellung von Einkünften für 2012):

Nach der Judikatur hat ein Abgabepflichtiger bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen Sorgfaltspflichten einzuhalten (zB VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059). Werden diese Sorgfaltspflichten nicht eingehalten, so geht dies grundsätzlich zu seinen Lasten (zB VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236; VwGH 3.12.2021, Ra 2019/13/0074).

Wenn ein Abgabepflichtiger seine Geschäftsbeziehungen so wenig nachweislich gestaltet, dass er die Leistungserbringung des (behaupteten) Geschäftspartners nicht beweisen kann, ist es nicht unschlüssig, wenn die Behörde (bzw. das BFG) in freier Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt, dass die behaupteten Geschäfte in der in den Rechnungen dokumentierten Form nicht stattgefunden haben (VwGH 24.9.2002, 99/14/0006).

Die Beschwerde bringt im Wesentlichen vor, die Bf. habe sich keine Verletzung von Sorgfaltspflichten zuschulden kommen lassen. Die Bf. habe von den Subunternehmern sämtliche notwendigen Unterlagen (Firmenbuch, Gewerbeschein, teilweise Reisepässe uä.) angefordert und erhalten. Es habe daher für sie kein Zweifel bestanden, dass es sich bei den beauftragten Unternehmen um „*ordnungsgemäße Firmen*“ handle. Die entsprechenden Aufzeichnungen würden vorliegen und seien auch dem Finanzamt vorgelegt worden, insbesondere die detaillierten Stundenaufzeichnungen, auf deren Basis die Abrechnungen mit den beauftragten Unternehmen erfolgt seien. Die Abgabenbehörde stütze sich allein darauf, dass die Geschäftsanschriften der Subunternehmer nicht geprüft worden seien „*und auf Grund diverser Umstände anzunehmen sei, dass es sich ... um Scheinfirmen handle.*“ Zudem könnten nachträglich vorgenommene Erhebungen nicht für die Anerkennung von teilweise Monate und Jahre davor ausgestellte Rechnungen nicht relevant sein.

Das Finanzamt hat in der Begründung seiner Beschwerdevorentscheidung ausführlich jene Umstände angeführt, auf Grund derer es davon ausgegangen ist, dass die in den strittigen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht von den Subunternehmern erbracht worden seien. Es hat sich dabei entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht (allein) darauf gestützt, dass die Bf. die Geschäftsanschriften der betreffenden Unternehmen nicht überprüft habe, sondern zahlreiche weitere (schwerwiegende) Gründe für diese Annahme dargelegt. Zusammengefasst ergibt sich aus der Begründung der Beschwerdevorentscheidung sowie der dieser angeschlossenen Stellungnahme des Prüfers vom 8.1.2015, dass die strittigen Barzahlungen nicht an die in den betreffenden Rechnungen genannten Empfänger erfolgt sein konnten.

In der Beschwerdevorentscheidung hat die Abgabenbehörde nachvollziehbar dargelegt, warum die gegenständlichen Barzahlungen nicht an die in den Rechnungen als Aussteller genannten Unternehmen gezahlt worden seien. Aus der Begründung der Beschwerdevorentscheidung und der Stellungnahme des Prüfers ergibt sich überzeugend, dass die fraglichen Zahlungen nicht an die in den Rechnungen aufscheinenden Unternehmen geflossen sein können (zur

Frage der abgabenrechtlichen Konsequenzen bei Vorliegen von Scheinrechnungen s. auch zB VwGH 22.9.2022, Ra 2020/15/0038).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Beweiswürdigung der Abgabenbehörde vollinhaltlich an und verweist daher auf deren oben unter (3) und (4) wieder gegebenen Ausführungen. Die Bf. setzte diesen Ausführungen des Finanzamtes im Vorlageantrag nichts weiter entgegen.

Insbesondere die folgenden Umstände berechtigen nach Auffassung des BFG zu dem Schluss, dass die Barzahlungen nicht an die (vermeintlichen) Rechnungsaussteller geleistet worden sind:

- Die Bf. konnte trotz mehrmaliger Aufforderung (sowohl durch das Finanzamt als auch das BFG) maßgebliche Unterlagen nicht vorlegen. Vor allem die Auftragserteilung (Werkvertrag oä.) ist mangels entsprechender (schriftlicher) Unterlagen in keiner Weise nachvollziehbar bzw. glaubhaft. Dass Aufträge dieser Größenordnung lediglich mündlich erteilt worden sein könnten, ist nicht plausibel. Dies ist schon allein wegen allfälliger nachträglicher Reklamationen bzw. aus Haftungsgründen nicht glaubhaft.

Zudem fehlen auch nachvollziehbare, detaillierte Arbeitsstundenaufzeichnungen sowie Bautagebücher oä.

Es trifft nach Meinung des BFG auch nicht zu, dass Preisvergleiche und Kostenvoranschläge – so die Bf. – bei Aufträgen der vorliegenden Größenordnung „*entbehrlich*“ seien. Aber selbst wenn man diese Ansicht teilen sollte, ändert dies nichts daran, dass maßgebliche Unterlagen (insbes. Werkverträge, Bautagebücher, Stundenaufzeichnungen) nicht vorgelegt wurden.

Die Bf. stellte zwar bereits im abgabenbehördlichen Verfahren mehrfach die Vorlage bzw. Nachreichung verschiedener Unterlagen in Aussicht (zB in der Beschwerdeschrift oder in der Befragung des Komplementärs vom 17.6.2014), tatsächlich wurden aber in der Folge die versprochenen Unterlagen (insbesondere Stundenaufzeichnungen und Arbeitsaufzeichnungen, s. dazu Befragung des Komplementärs am 17.6.2014) – ebenso wenig wie allfällige andere aussagekräftige Dokumente – nicht beigebracht.

Das BFG ersuchte mit Vorhalt vom 13.2.2023 abermals um Vorlage einiger konkret bezeichneter Unterlagen (s. oben unter (9)). Die Bf. legte daraufhin lediglich – ungeordnet und teils in unleserlicher Form - überwiegend bereits aktenkundige sowie nicht abverlangte Dokumente vor (wie zB UID-Nummernabfragen, die strittigen Rechnungen, diverse „Zahlungsbestätigungen“ etc.).

Der dem Finanzamt erteilte Ermittlungsauftrag des BFG konnte aus Gründen, die allein in der Sphäre der Bf. lagen, nicht durchgeführt werden.

Schließlich ersuchte das BFG die Bf., die ausstehenden Unterlagen zur mündlichen Beschwerdeverhandlung mitzubringen. Die Bf. verzichtete in der Folge jedoch auf die Durchführung der ursprünglich beantragten Verhandlung. Eine Übermittlung der vom BFG angeforderten Unterlagen etwa in anderer Weise ist dennoch nicht erfolgt.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, die „*notwendigen Unterlagen*“ wie zB Firmenbuchauszüge, UID-Abfragen, Gewerbeberechtigungen und Abfragen der HFU-Liste würden vorliegen, so ist festzuhalten, dass diese das Vorliegen einer Geschäftstätigkeit der Subunternehmer nicht nachzuweisen vermögen. Beim Prüfen dieser Dokumente handelt es sich nur um ein „Minimalerfordernis“. In der Regel werden derartige Formalpapiere von Scheinfirmen zum Zwecke der Täuschung der Behörden gleich mitgeliefert (s. zB VwGH 3.12.2021, Ra 2019/13/0074; die do. Revisionswerberin argumentierte ähnlich).

Der Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen ist definitiv nicht damit Genüge getan, wenn – wie in der Eingabe der Bf. vom 6.3.2023 – eine Übermittlung diverser „A4-Ordner“ angeboten wird. Das BFG hat unter Setzung einer Frist um Beibringung konkret bezeichneter Unterlagen ersucht. Das Ersuchen der Bf. um „*Bekanntgabe, wann und wohin die Unterlagen zu übermitteln sind*“, ist daher nicht nachvollziehbar.

Es ist auch nicht Aufgabe des BFG, eine Vielzahl von Unterlagen (Ordnern) des Bf. auf Geratewohl durchzusehen und zu prüfen, ob sich darin allenfalls solche befinden, die dem Standpunkt des Bf. dienlich sein könnten, zumal das BFG die benötigten Unterlagen (deren Vorlage im Übrigen zuvor schon mehrfach angekündigt wurde) klar bestimmt und bezeichnet hat.

In der Folge hat die Bf. noch weitere Gelegenheiten zur Beischaffung der vom BFG angeforderten Unterlagen nicht genutzt, zuletzt etwa durch den Verzicht auf die Durchführung der mündlichen Beschwerdeverhandlung. Es wäre der Bf. aber auch ohne Verhandlung möglich gewesen, dem BFG die betreffenden Unterlagen – etwa im herkömmlichen Postwege – zukommen zu lassen.

- Die Bf. gibt selbst an, nur teilweise Reisepasskopien ihrer Geschäftspartner abverlangt zu haben (S. 3 der Beschwerdeschrift). Darin ist – vor allem in Anbetracht der behaupteten (beträchtlichen) Bargeldzahlungen – jedenfalls eine grobe Sorgfaltspflichtverletzung zu erblicken.

- Die Bf. hat durchwegs größere Barzahlungen an Personen geleistet, deren Identitäten unklar waren. Denn die Unterschriften auf den vorgelegten Zahlungsbestätigungen stimmen – klar erkennbar – in keinem Fall mit jenen in den Reisepasskopien (soweit vorhanden) bzw. jenen der vorliegenden Musterzeichnungen überein.

Von jenen Personen, die die Zahlungsbestätigungen gezeichnet haben (sollen), liegen weder Passkopien noch Musterzeichnungserklärungen vor.

Es ist nicht lebensnah, jemandem, dessen Identität (bzw. dessen allfällige Bevollmächtigung zur Entgegennahme von Zahlungen für Dritte) nicht näher geprüft wurde, Barbeträge in der gegenständlichen Größenordnung auszuhändigen (vgl. dazu zB VwGH 20.1.2022, Ra 2021/13/0114, dem ein ähnlicher Sachverhalt zugrunde lag).

Eine derartige Vorgangsweise ist in der Baubranche keinesfalls üblich, sondern vielmehr als in höchstem Maße sorgfaltswidrig anzusehen (vgl. zB BFG 4.1.2022, RV/5101505/2018).

Die Bf. erklärte 2012 Umsätze aus Bauleistungen iHv. € 596.299,-; in der Abgabenerklärung wurden Fremdleistungen iHv. € 217.155,- (rund 36,4% der Umsätze) geltend gemacht. Bei einer derart hohen Fremdleistungsquote sind auch die Sorgfaltspflichten der Bf. entsprechend höher anzusetzen.

- Auffallend ist nach Ansicht des BFG überdies, dass die Kontaktaufnahme jeweils von Seiten der Subunternehmen erfolgt sein soll (s. Niederschrift über die Befragung des GF-Bf* vom 17.6.2014). Es ist davon auszugehen, dass üblicherweise der Auftraggeber – sobald bei ihm ein Bedarf an Unterstützung durch Fremdfirmen besteht – an den jeweiligen Auftragnehmer herantritt und nicht umgekehrt der Auftragnehmer sich quasi „blind“ bzw. „auf gut Glück“ an potenzielle Auftraggeber wendet.

- Es entsprach im Streitjahr zwar nicht den Gepflogenheiten, zwingend die Geschäftsräume der Subunternehmer zu besuchen, wohl aber war es üblich, deren technische Leistungsfähigkeit über Referenzprojekte und/oder die Mitarbeiteranzahl zu prüfen und sich ein Bild von der Qualität der bisherigen Arbeiten des Subunternehmers zu machen (zB durch Internetrecherchen, Unternehmensbroschüren, Besuch laufender Baustellen uä.).

Der Komplementär der Bf. gab jedoch im Zuge seiner Befragung durch die Abgabenbehörde am 17.6.2014 an, keine (weiteren) Referenzen der Subunternehmer eingeholt zu haben. Weder aus dem Vorbringen der Bf. noch aus den vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass die Bf. die wirtschaftliche und technische Leistungsfähigkeit sowie deren Befugnis und deren berufliche Zuverlässigkeit auch nur ansatzweise überprüft worden wäre.

Auch darin ist eine maßgebliche Sorgfaltspflichtverletzung der Bf. zu erblicken (s. nochmals zB BFG 4.1.2022, RV/5101505/2018).

- Ungewöhnlich ist nach Meinung des BFG auch der Umstand, dass trotz der behaupteten – mehrmaligen und teils beträchtlichen - Bargeldbewegungen kein Kassabuch geführt wurde (s. Befragung des Komplementärs vom 17.6.2014, S. 1).

Damit hat die Bf. aber jedenfalls hinreichend grobe Sorgfaltspflichtverletzungen begangen, die den Schluss rechtfertigen, dass den fraglichen Barzahlungen bzw. den bezüglichlichen Rechnungen nicht die darin ausgewiesenen Leistungen zugrunde lagen.

Der Vollständigkeit halber sei festgehalten, dass die Subunternehmer jeweils kurz nach der Rechnungslegung an die Bf. insolvent bzw. zahlungsunfähig wurden: Die C Bau GmbH wurde laut Firmenbuch infolge Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit per 15.1.2013 aufgelöst. Die A-Bau GmbH wurde per 22.10.2013 infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst (Aufhebung mangels Kostendeckung mit Beschluss vom 5.2.2014

Wenn die Bf. rügt, die Abgabenbehörde habe Erhebungen bei den Subunternehmern erst Monate bzw. Jahre später vorgenommen, und diese nachträglichen Erhebungen daher für das Streitjahr nicht von Relevanz sein könnten, ist festzuhalten, dass die Prüfungen bei den Subunternehmern jeweils auch Zeiträume (Monate) des Jahres 2012 umfassten, sodass die bezüglichlichen Ermittlungsergebnisse zeitnah erfolgt sind und sohin jedenfalls auch für das gegenständliche Beschwerdeverfahren herangezogen werden können.

Die Bf. wendet sich ganz allgemein gehalten auch gegen die Höhe der vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung: Der von der Behörde angenommene „Gewinn“ sei mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht in Einklang zu bringen.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid 50% der geltend gemachten Barzahlungen anerkannt und dies wie folgt begründet (S. 2 der Beschwerdevorentscheidung):

„Wären Leistungen in jenem Ausmaß und zum abgerechneten Entgelt erbracht worden, hätten die ausbezahlten Nettolöhne nach Abzug der Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Kommunalsteuern) etwa 50 % der tatsächlich geltend gemachten Betriebsausgaben betragen, die sich die dienstgebende Abgabepflichtige erspart hat, weil dem Abgabengläubiger die vom Lohn zu berechnenden Abgaben und Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung vorenthalten wurden.“

Mangels geeigneter Aufzeichnungen oder sonstiger Anhaltspunkte ist diese Schätzung nicht zu beanstanden. Geht man davon aus, dass die entsprechenden Arbeiten von „Schwarzarbeitern“ geleistet wurden (s. zB S. 2 der Begründung der Beschwerdevorentscheidung), ist eine Schätzung der Betriebsausgaben (infolge Ersparnis der Lohnabgaben auf Seiten der Bf.) in Höhe der „Nettolöhne“ jedenfalls angemessen. Die Bf. hält dem substanziell auch nicht entgegen.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Behörde im Beschwerdefall keinen Gebrauch von der Bestimmung des § 162 BAO gemacht hat. Wäre das Finanzamt im Wege des § 162 BAO vorgegangen, hätte der Abzug der beantragten Barzahlungen bei der gegebenen Sachlage wohl auch in voller Höhe verwehrt werden können.

Im Vorlageantrag wird abschließend geltend gemacht, dass die Bf. rechtlich nicht mehr existent und längst in ein anderes Unternehmen eingebracht worden sei. Die Beschwerdevorentscheidung sei daher auch aus diesem Grund unzulässig und rechtswidrig.

Personengesellschaften des Unternehmensrechts (wie zB eine KG) verlieren ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung (zB VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigen nach der Judikatur (zB VwGH 19.9.2007, 2004/13/0097; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0187; VwGH 4.3.2009, 2007/15/0049; VwGH 18.4.2012, 2009/16/0202) ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählen auch die Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind (zB noch nicht abgeschlossenes Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO, VwGH 28.10.1998, 96/14/0071; VwGH 17.11.2004, 2000/14/0142; VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003).

Mangels rechtskräftigen Abschlusses des Feststellungsverfahrens 2012 war die Bf. daher jedenfalls noch als Bescheidadressat heranzuziehen.

Zur 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.

Das BFG konnte sich im Beschwerdefall auf die oa. Rechtsprechung stützen. Letztendlich war es eine Frage der Beweiswürdigung, ob den vorliegenden Rechnungen, die laut Bf. bar beglichen wurden, tatsächlich erbrachte Leistungen gegenüberstanden oder nicht. Aus den dargelegten Gründen (die im Detail insbesondere aus der Begründung der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes hervorgehen) kam das BFG – analog dem Finanzamt – zu dem Schluss, dass die oa. Subunternehmer nicht als Erbringer jener Leistungen, die der Bf. in Rechnung gestellt wurden, anzusehen sind.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag sohin nicht vor.

Graz, am 4. Oktober 2023