

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi1*** und ***LRi2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ALLAUDIT & Partner Steuerberatung GmbH & Co OG, Alserstraße 24, 1090 Wien,

über die Beschwerde vom 22. Jänner 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 9. Jänner 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2006 und 2007, Körperschaftsteuer 2006 – 2012, und die Beschwerde vom 17. Juli 2014 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 18. Juni 2014 betreffend Körperschaftsteuer 2013 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf***

zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide vom 9. Jänner 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2006 und 2007 werden aufgehoben.
- II. Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2008 – 2013 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

beschlossen:

- III. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2006 und 2007 werden als gegenstandslos erklärt.
- IV. Gegen dieses Erkenntnis bzw. diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** (im Folgenden: Bf) ist im Bereich von Bauarbeiten tätig. In den Streitjahren 2006 – 2013 war Herr VN ***Gf*** als Alleingesellschafter und Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen.

Im Zuge einer Außenprüfung hat das Finanzamt festgestellt, dass die Bf. Geschäfte mit diversen Subunternehmern abgeschlossen hat, an deren tatsächlicher Erfüllung das Finanzamt aufgrund diverser genau dokumentierter Ungereimtheiten (Genaueres im festgestellten Sachverhalt) massive Zweifel hatte.

Dazu heißt es im **Außenprüfungsbericht vom 12. Dezember 2013** (auszugsweise):

„Für alle unten angeführten Auftragnehmer gilt, dass Schriftlichkeit vereinbart wurde, sich die Subunternehmer an Terminpläne zu halten hatten und vertragsgemäß nach Aufmaß abrechnen mussten. Genau diese Unterlagen wurden vom Pflichtigen mehrmals angefordert, aber nicht vorgelegt. Der Inhalt der Auftragschreiben bedeutet, dass wesentlich mehr Unterlagen vorhanden sein müssten, als der BP vorgelegt wurden.

*Die ersten Aufträge wurden dann sehr schnell nach Vertragsunterzeichnung bereits erstmalig abgerechnet. Dies wird durch die BP als Indiz gewertet, dass die tatsächlich handelnden Personen dieser vorgeschobenen Firmen, der Firma ***Bf*** GesmbH und Herrn ***Gf*** bekannt waren, der BP aber nicht bekannt gegeben wurden. Durch Ermittlungen der Kriminalpolizei und der Finanz wurde festgestellt, dass hinter diesen Firmen sehr oft die gleichen Hintermänner stehen, und es wird daher vermutet, dass Herr ***Gf*** mit diesen in Geschäftsverbindung getreten ist. Für das wissentliche Mitwirken von Herrn ***Gf*** an diesen Leistungsbeziehungen mit Scheinfirmen stehen, die Häufigkeit und der Umfang mit derartigen Unternehmen.“ (...)*

*„Bei den Einvernahmen von Herrn ***Gf*** verweist dieser großteils auf die vorgelegten Unterlagen bzw. auf seine Bauleiter.*

*Hinsichtlich der Kontaktaufnahme wurde ausgesagt, dass die einzelnen Subunternehmer den Kontakt von sich aus suchten und dieser teilweise direkt bei Herrn ***Gf*** bzw. auf Baustellen/Autobahnraststätten hergestellt wurde. Als Ansprechpersonen dieser Subfirmen wurden von Herrn ***Gf*** offensichtlich solche akzeptiert, die sich als Chef ausgaben. Er verweist zwar darauf, dass er deren Identität mittels Führerschein festgestellt hätte, den Beweis dafür blieb er allerdings schuldig, weil es davon keine Kopien gibt. Es wurde offensichtlich auch unterlassen, sich über deren Funktion und Bevollmächtigung in der Firma zu vergewissern.*

*Bezüglich der Subunternehmer wurde, wie aus den oben stehenden Beschreibungen zu den einzelnen Firmen hervorgeht, von Kontrollmöglichkeiten kein Gebrauch gemacht. Man verließ sich für behauptete Geschäftsbeziehungen auf Beweise wie z. Bsp. die Ansprüche von Behörden und auf Kopien von Firmenunterlagen, die teilweise veraltet waren, bzw. mit den Leistungserbringern offensichtlich nichts zu tun hatten (***1***, ***2***, ***3***, ***4***, ***5***). Wie den vorhergehenden Ausführungen zu entnehmen ist, waren die Schriftstücke*

und Verträge mangelhaft ausgeführt, weil verrechenbare Kostensätze nicht angegeben wurden, Fertigstellungstermine nicht angegeben waren, sie keinen Hinweis auf konkrete Bauvorhaben beinhalteten und Unterschriften fehlten bzw. nicht mit den Firmenbuchzeichnungen übereinstimmten. Selbst in den Verträgen der ***Bf1*** wurde teilweise Herr ***Gf*** VN, Adresse als Empfänger der Schriftstücke und sogar als Rechnungsempfänger angeführt. Teilweise wurden Straßenbezeichnungen eines anderen Fremddienstleisters ausgewiesen (am Vertrag der ***6*** wurde als Straße jene der Firma ***7*** angeführt). Die Verträge liefern keinen Hinweis auf konkrete Bauvorhaben, sondern stellen nur eine Aneinanderreihung von Vertragsklauseln dar.

In der Buchhaltung wurde für die Firmen ***8***, ***1***, ***9***, ***10***, ***11*** und ***12*** nur ein einziges Verbindlichkeitskonto 330000 angelegt. Sämtliche Aufwände der Firma ***3*** laufen unter "****7****" 300013.

Eine Überprüfung der bei den einzelnen Subunternehmern angemeldeten Arbeitskräften ergab eine Vielzahl von Anmeldungen für mehr als einen Subunternehmer. Dies spricht dafür, dass die einzelnen Arbeiter von einer auf die nächste Subfirma umgemeldet wurden.

Detaillierte Grundaufzeichnungen, Unterlagen und Kontaktdaten zu den handelnden Personen oder sonstiger Schriftverkehr, welcher in der Regel zwangsläufig anfällt, wurde trotz Aufforderung in den Einvernahmen, nicht vorgelegt. Es ist schwer nachvollziehbar, dass bei einer Vielzahl von Baustellen keine ausführlichen Unterlagen über Zeitablauf und Koordination, Personaleinteilung, Kosten und Preise erstellt werden. Dies umsomehr als in den einzelnen Rechnungen immer wieder andere Preise verrechnet wurden, als in den Rahmenverträgen, sofern überhaupt, festgelegt. Begründet wurde dies teilweise damit, dass die einzelnen Aufträge kurzfristig und telefonisch abgeklärt wurden. Hier wird durch die BP festgestellt, dass diese ungewöhnliche Abwicklung des Geschäfts mit den betrügerisch handelnden Leistungserbringern einen erhöhten Umfang an Maßnahmen bedurft hätte, um den Leistungsempfänger letztlich in seinem Vertrauen zu schützen. Dieses Fehlen (an welchem Tag, auf welcher Baustelle, welches Material, wieviele Stunden, wieviele Tonnen, m², Stk) lässt offen, ob ein Leistungsaustausch in der abgerechneten Form stattgefunden hat. Die Ausgangsrechnungen der ***Bf*** und die Vereinbarungen mit ihren Auftraggebern weisen deutlich mehr Details auf. Es kann daher nicht nachvollzogen werden, welche Firmen an welchen Tagen, welche Leistungen erbracht haben. Dadurch ist es auch denk möglich, dass für ein und dieselbe Baustelle doppelt Aufwand für Fremddienstleister geltend gemacht wurde.

Es bestehen massive Zweifel gem. § 163 BAO an den vorgelegten Unterlagen und den daraus geltend gemachten Aufwänden, weil diese in ihrer Entstehung, in ihrem Umfang und an ihrem Ort nicht ausreichend dokumentiert sind.

Den Rechnungen, die den angeblichen Aufwand dokumentieren sollen, fehlt es an Urkunden- und Dokumentationswirkung. Sie stellen daher keinen tauglichen Beleg bzw Beweis für die Auftragsvergabe und -erfüllung dar.

Unterlagen wären auch zum Nachweis der Erfüllung der Verpflichtungen gegenüber dem Auftraggeber erforderlich gewesen (siehe vorgelegtes Auftragsschreiben auf der Erlösseite). Bei Schadensfällen tritt eine Haftungsanspruchnahme durch den Auftraggeber ein. Die Firma ***Bf1*** müsste daher nicht nur für ihre eigenen Fehler, sondern auch für die Fehler ihrer Subunternehmer einstehen, es sei denn, die Arbeiter gelten sowieso als Dienstnehmer der ***Bf*** und der geltend gemachte Aufwand laut ausgestellten Rechnungen entspricht nicht den wahren Gegebenheiten. Dafür sprechen auch die Aussagen von Herrn ***Gf***, dass seine

Bauleiter bzw. er die Baustellen überwacht und während der Arbeit die leistenden Bauarbeiter gemeinsam an einem Werk arbeiten.

Durch die scheinbare Beauftragung der im Bericht erwähnten Firmen hat die *****Bf1***** einen wirtschaftlichen Vorteil. Dieser besteht darin, dass mit niedrigen Baukosten und Werklöhnen, ein besseres Ergebnis erzielt werden kann. Durch die im Einzelfall nachgewiesenen sofortigen Abhebungen der geleisteten Zahlungen und der vermuteten Kick Back Zahlungen kommt es zu einer Bereicherung der Beteiligten und zu einer wissentlichen Beteiligung am Abgabebetrag. Dafür sprechen die im Einzelfall vorgenommenen Eilüberweisungen, deren einziger Grund wohl darin besteht, zu wissen, wann auf der Empfängerseite das Geld vorhanden ist, um wieder abgehoben zu werden.

Bei einer FINPOL Kontrolle wurde ein polnischer Staatsbürger angetroffen, der zum Zeitpunkt der Kontrolle nicht beim zuständigen Sozialversicherungsträger angemeldet war. Dies wird durch die BP dahingehend gewertet, dass die Firma *****Bf1***** Deckungsrechnungen benötigte um den entsprechenden Aufwand geltend zu machen.

Die in der Buchhaltung vorgefundenen Rechnungen entsprachen nicht den Erfordernissen des § 11 UStG, weil Scheinadressen angegeben wurden bzw der Leistungsort oder die Leistungsbeschreibung nicht eindeutig war. Stellt der "leistende Unternehmer" in betrügerischer Absicht eine Rechnung mit einer Adresse aus, unter der nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet worden ist, geht die Judikatur des VwGH vom Vorliegen einer unrichtigen Adresse und damit vom Vorliegen einer nichtformgerechten Rechnung aus.

Darin vermag auch der Umstand, dass es sich bei den Rechnungsadressen um die Geschäftsanschriften laut Firmenbuch handelt, nichts zu ändern. Es gibt keinen, wie auch immer gearteten Vertrauensschutz hinsichtlich einer im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse (welche eine bloße Zustelladresse sein kann), wenn es nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht.

Die sachliche Richtigkeit wird aufgrund der mangelhaft vorgelegten Unterlagen und der ungewöhnlichen Geschäftsgebarung (mündliche, telefonische Auftragssummen und Auftragswerte) in Zweifel gezogen. Daher sind durch die BP die Grundlagen der Besteuerung zwingend gem. §§ 163, 184 BAO zu schätzen.

Die vorhergehend angeführten Zusammenhänge zwischen den einzelnen Fremdleistern und auch die in der Einleitung dargestellten Verknüpfungen der einzelnen Firmen lassen auf ein System schließen, dass die BP zusammenfassend zum Schluss kommt, dass die Firma *****Bf*** Bau GesmH** in der Buchhaltung Aufwendungen für Fremdleistungen in Abzug gebracht hat, wobei die vorgeblich beauftragten Subfirmen als Betrugsfirmen einzustufen sind, deren Funktion in der Erfüllung der folgenden Sozialbetrugs- und Hinterziehungstatbestände besteht:

- a) Anmeldung von Dienstnehmern, wobei bereits bei der Anmeldung die Absicht bestanden hat, niemals entsprechende Sozialabgaben und Beiträge (Sozialbetrug gem. §§ 153 d und e StGB) oder die lohnabhängigen Abgaben (Hinterziehung gem. § 33 Abs. 2 lit. b FinStrG) zu leisten,
- b) Erstellung von Scheinrechnungen, um es den Tätern zu ermöglichen,
 - Dem jeweiligen Rechnungsempfänger Vermögen zu entziehen
 - Steuern und Abgaben zu verkürzen (Hinterziehung gem. §§ 33 Abs 2 lit a und Abs 3 FinStrG)
 - den Gewinn durch fingierte Betriebsausgaben zu schmälern und somit sich durch Gewinnentnahmen zu bereichern
 - die bei der Betrugsfirma schein gemeldeten Dienstnehmer zu entlohnen

*Es ist davon auszugehen, dass die in den Rechnungen dargestellten Arbeiten nicht von den Subunternehmern der vorher angeführten Gesellschaften ausgeführt wurden, sondern von Arbeitern, die gem. § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der ***Bf1*** zuzurechnen sind. In den aufgenommenen Niederschriften wurde von Herrn ***Gf*** immer bestätigt, dass diese Arbeiter gemeinsam mit seinem Stammpersonal, oder letztendlich zumindest unter der Aufsicht von seinem Bauleiter standen. Auch bei der Verrechnung wurde immer von einem gemeinsamen Werk ausgegangen und dieses nachher auf die Subfirma gesplittet. Da diese Tätigkeiten durch die BP nicht bezweifelt werden, ist ein Teil des Aufwandes (50 %) als Lohnaufwand anzuerkennen. Der Rest wird als verdeckte Gewinnausschüttung Herrn ***Gf*** zugerechnet.“*

Als Folge dieser Feststellungen nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2006 und 2007 mit Bescheiden vom 9. Jänner 2014 wieder auf und verwies dabei begründend auf den Außenprüfungsbericht bzw. die Niederschrift. In der Niederschrift findet sich zur Wiederaufnahme der allgemeine Hinweis, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt. Dem Außenprüfungsbericht vom 12. Dezember 2013 lassen sich diverse Feststellungen zu Subunternehmern entnehmen (hier, um Wiederholungen zu vermeiden, unter „Sachverhalt und Beweiswürdigung“ dargestellt). Der Bericht beginnt mit einer „Zeitschiene“, die auf eine Außenprüfung gem. § 99 FinStrG ab 10.10.2007 verweist. Im Zuge dieser § 99-Prüfung sei es am 10.3.2008 zu Niederschriften betreffend die Firmen „***13***, ***8***, ***14***, ***15*** und ***9***“ gekommen, „*aber nur allgemein*“.

Gleichzeitig erließ das Finanzamt die hier strittigen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2006 – 2012, in denen es dem Aufwand für Fremdleistungen zur Gänze die Abzugsfähigkeit versagte und stattdessen Lohnaufwand in halber Höhe der Fremdleistungen als Aufwand schätzte.

In den dagegen eingebrachten **Beschwerden vom 22. Jänner 2014** führte der steuerliche Vertreter zur Wiederaufnahme aus, dass die Jahre 2006 und 2007 bereits Gegenstand einer finanzstrafrechtlichen Prüfung gewesen seien und die Vorwürfe betreffend der identen Subfirmen widerlegt werden konnten. Ein eingeleitetes Strafverfahren sei rechtskräftig eingestellt worden. Die Behörde sei damals zu Recht zum Schluss gekommen, dass die Aufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Es lägen demnach auch keine neuen Tatsachen vor.

Zu den Körperschaftsteuerbescheiden sei anzuführen: Im Kalender der Bf. seien Eintragungen gemacht worden, wieviele Arbeiter von welcher Fremdfirma an welcher Baustelle gearbeitet hätten. So sei es jederzeit möglich gewesen, die Abrechnungen zu kontrollieren, den Tätigkeitsumfang bzw. das verbaute Material und den Preis einzuschätzen. Der steuerliche Vertreter (stV) verwies diesbezüglich auf die am 4. November 2013 übergebenen Unterlagen.

Die Aufzeichnungen seien ordnungsgemäß geführt. Die von der Finanzverwaltung geforderten darüber hinausgehenden Aufzeichnungen seien überzogen.

Warum pauschal 50% der Kosten nicht anzuerkennen seien, sei nicht nachvollziehbar. Soweit stattdessen Lohnaufwand in Abzug gebracht wurde, sei zumindest der vorgeschriebene Lohnaufwand abzuziehen. Im Übrigen seien auch den Subfirmen Lohnabgaben vorgeschrieben worden, womit es zu einer Überbesteuerung gekommen sei.

Die Werkhonorare seien tatsächlich an die jeweiligen Bankverbindungen der betreffenden Gesellschaften überwiesen worden. Dazu wurden die Geschäftsführer der Firmen ***21***, ***17*** Bau OG, ***20*** Handels GmbH, ***19***, ***22*** und ***23*** (Anmerkung: das Unternehmen ***23*** ist nicht von den Feststellungen betroffen) als Zeugen namhaft gemacht.

Die Schätzung widerspreche der Lebenserfahrung. Insbesondere unterstelle die Behörde mit ihrer Vorgangsweise, dass die „Betrugsfirmen“ ihre Angestellten ordnungsgemäß angemeldet hätten, denn nur so könne sie zu dem Schluss kommen, die Leistungen seien erbracht worden.

In einem einzigen Fall sei es zu einem nicht angemeldeten Arbeiter gekommen, was sich als Irrtum in der zeitlichen Abfolge (Arbeitsbeginn kurz vor der Anmeldung) herausgestellt habe.

Zu einzelnen betroffenen Firmen erklärte die Bf: Der Geschäftsführer der ***13*** Bau- und Personalmanagement GmbH laut Firmenbuch stimme mit der Passkopie überein, was sich innerhalb der Firma zugetragen habe, entziehe sich naturgemäß der Kenntnis der Bf. Auch hinsichtlich der privaten Beziehung der Geschäftsführer der ***1*** HandelsgmbH sei der Zusammenhang mit den erbrachten Leistungen nicht nachvollziehbar. Außerdem wurde diese Leistungsbeziehung bereits bei der Vor-Betriebsprüfung eingehend untersucht. Im Fall der ***10*** stimmen die vorgelegten Unterlagen überein, sodass die Bf. alles getan hat, um sich der Redlichkeit des Subunternehmers zu überzeugen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 25. Mai 2014** wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2006 und 2007 ab. Begründend führte das Finanzamt an, dass die Einwendungen der Bf. nicht geeignet seien, die Feststellungen und Schlussfolgerungen zu entkräften.

Die behauptete Fremdüblichkeit des bezahlten Aufwandes an vorgebliche Subunternehmer ändere nichts daran, dass die vorgeblichen Subunternehmen lediglich dem Zweck der Beschaffung von Schein- bzw. Deckungsrechnungen für Lohnaufwendungen an tatsächlich eigene Arbeitnehmer gedient hätten. Das sei neu hervorgekommen.

Die behauptete Sorgfalt bzw. Gutgläubigkeit sowie die Überweisung von Entgelten an "Bankverbindungen der betreffenden Gesellschaften" führe zu keiner anderen rechtlichen

Beurteilung. Die Einvernahme von Zeugen zu den Abläufen der Entgeltsauszahlung sei daher irrelevant.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 18. Juni 2014** wies das Finanzamt unter Hinweis auf die Begründung der BVE betr. Wiederaufnahme auch die Beschwerden gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006 – 2012 ab.

Mit Schreiben vom **30. Juni 2014** beantragte die Bf. die Behandlung der Beschwerde betr. Körperschaftsteuer 2006 – 2012 durch das BFG (**Vorlageantrag**) und wiederholte darin die Vorbringen in der Beschwerde. Die fehlende Auseinandersetzung mit dem Vorbringen und die nicht erfolgte Zeugeneinvernahme würden einen so schweren Verfahrensmangel darstellen, dass die Bescheide ersatzlos aufzuheben wären.

Das **BFG** hat die Bf. und das Finanzamt mit **Schreiben vom 20. November 2023** um Stellungnahme zu den einzelnen Feststellungen des Finanzamtes ersucht. Das **Finanzamt** hat mit **Schreiben vom 20. Dezember 2023** zu den einzelnen Subunternehmern Stellung genommen. Die einzelnen Feststellungen zu den Subunternehmern aus dem Außenprüfungsbericht und den Schreiben des Finanzamtes sind Teil des festgestellten Sachverhaltes und werden (um Wiederholungen zu vermeiden) zusammen mit den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 dargestellt.

Mit **Schreiben vom 3. Jänner 2024** hat die **Bf.** dazu erklärt, dass der VwGH schon in mehreren Erkenntnissen darauf verwiesen habe, dass die Nichtanerkennung von Zahlungen an Subfirmen nur dann denkbar sei, wenn nachgewiesen werden kann, dass der Unternehmer selbst wusste, dass die Subfirmen in betrügerischer Absicht tätig sind und dass der den abgabenrechtlichen Feststellungen zugrundeliegende Sachverhalt ausreichend zu begründen ist (Vgl. beispielsweise VwGH 22.02.2017, Ra 2014/13/0030; VwGH 21.10.2015, 2011/13/0096; VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064; VwGH 13.11.2019, Ra, 2018/13/0107; BFG RV/7104669/2020, 16.03.2021). Die Bf. habe alle notwendigen Überprüfungsmaßnahmen getätigt weshalb eine Aberkennung nicht möglich sei (Gutgläubensschutz).

Zur Überprüfung der Leistungen erklärte die Bf:

*„Der GF der BF, Herr ***Gf***, kann aufgrund seiner langjährigen Erfahrung in kurzer Zeit feststellen, welcher Zeitaufwand und wieviel Arbeiter für ein Bauvorhaben (BVH) notwendig sind. Dadurch ist es ihm auch leicht möglich, festzustellen, welche Tätigkeiten an einem Subunternehmer im Einzelfall weiterzugeben sind und welches Honorar er dafür zahlen kann, damit er nicht einen Verlust bei dem konkreten BVH erwirtschaftet. Wie aus den mit den diversen Subunternehmen getroffenen Vereinbarungen erkennbar, handelt es sich dabei um Rahmenvereinbarungen. Abweichungen zu darin vereinbarten Preisen / Std oder / kg sind natürlich ***14*** einzelner beauftragten BVH möglich und kam es deshalb auch in vielen Fällen zu Pauschalbeträgen. Dies ist im Baugewerbe nicht unüblich und durch die Abhängigkeit von den Zahlungen der Auftraggeber an ***Bf*** Bau GmbH selbst auch wirtschaftlich sinnvoll.“*

Die Kalendereintragungen mit Anzahl der Arbeiter und Bauvorhaben seien ausreichend, weil diese jeweils 8 Stunden gearbeitet hätten.

Weiters beantragte die Bf. die Zeugeneinvernahme von Herrn Ing. zu dem Beweisthema, dass auf der Baustelle der Firma ***AG*** GmbH Subunternehmer tatsächlich tätig waren sowie die Vorlage der Körperschaftsteuerbescheide zum Beweis dafür, dass die Subunternehmer von der Finanz als am Markt auftretendes Unternehmen angesehen wurden.

In der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurden die Parteien ersucht, weitere Beweismittel vorzulegen.

Mit **E-Mail vom 23. Februar 2024** übermittelte das Finanzamt die Niederschrift vom 11.10.2013 über die Vernehmung des Geschäftsführers, Auszüge aus Berichten betr. die Firma ***7***, die belegen, dass die Firma am angegebenen Standort keine Geschäftstätigkeit ausgeübt hat bzw. eine Abfrage bei der Sozialversicherung, derzufolge im Zeitraum 2010 – 2013 keine Dienstnehmer gemeldet waren. Weiters wurde die Niederschrift vom 13.9.2011 über die Vernehmung von ***S*** übermittelt, in der er zur Firma ***7*** aussagt: *„Meines Wissens nach hat es keine Barleistung zwischen den Firmen ***7*** und der Firma ***26***. Handels- und Bau GmbH gegeben. Ich habe nämlich über sämtliche Baustellen der ***26*** persönlich Bescheid gewusst. Ich habe die Kostenvoranschläge erstellt, die Materialberechnung und auch die Abrechnung mit den Generalunternehmern oder den Auftraggebern abgewickelt. Eine Baustelle, oder Bauleistung die von der Firma ***26*** für die Firma ***7*** erbracht wurde ist mir nicht bekannt. Ich weiß auch, dass es sich bei der ***7*** um eine so genannte Scheinfirma handelt und mehrere Personen, darunter auch ***27***, mH dieser Firma „arbeiten“. Ich meine damit, dass die im Namen dieser Firma ausgestellten Rechnungen keine Gegenleistung erhalten und im Rechenwerk der Auftragsfirmen zum Zwecke der Gewinnminderung als Aufwand“ eingebaut werden, ich habe auch die bei mir aufgefundenen Rechnungen und die dazu passenden Kassabelege (Quittungen) im Namen der ***7*** erstellt. Wie viele Rechnungen das waren weiß ich nicht. Ich habe auch viele Scheinrechnungen für unbekannte Wiener Auftraggeber verfasst. Die Aufträge über Rechnungen im Namen der ***7***, die für westliche Auftraggeber speziell rund um den Firmensitz der ***26*** erstellt wurden, hat ***27*** bekommen und auch kassiert. Ich selbst habe keine Gelder für die erstellten Rechnungen kassiert. Ich habe Immer nur meine Provision in der Höhe von 0,5 bzw. 1 Prozent erhalten.“* und die Niederschrift vom 26. August 2010 über die Einvernahme von Herrn ***Q*** (Geschäftsführer der Firma ***7*** ab 2.6. 2010) und Frau ***R*** (gewerberechtliche Geschäftsführerin der Firma ***7***)) übermittelt, die angaben, ausschließlich für eine Hausverwaltung tätig zu sein und neben den Geschäftsführern nur zwei Arbeiter zu beschäftigen.

Weiter wurde ein Bericht der Masseverwalterin ***MV*** an das Handelsgericht Wien vom 18. August 2008 übermittelt, demzufolge die Gemeinschuldnerin, die Firma ***2***. an der

Geschäftsadresse nicht auffindbar ist und in der vergangenen Woche noch rund 200 Dienstnehmer angemeldet waren, sodass mit Forderungen der Krankenkasse zu rechnen sei.

Zur Firma ***5*** übermittelte das Finanzamt Aktenvermerke und Fotos, denenzufolge an der Geschäftsadresse niemand anzutreffen war sowie einen „Bescheid über die Erteilung einer UID“ der keinen Briefkopf eines Finanzamtes trägt und eine achtstellige Kontonummer ausweist.

Mit **E-Mail vom 6. März 2024** übermittelte die Bf. diverse Unterlagen, die an das Finanzamt elektronisch weitergeleitet wurden:

Eine Eingangsrechnung der ***10*** vom 3.10.2012 inkl. Arbeitsbestätigung vom 28.9.2012 („*Leistung wird bestätigt*“) sowie eine Ausgangsrechnung der Bf., in der offenbar diese Leistung weiterverrechnet wurde. Daraus soll nach Ansicht der Bf. ersichtlich sein, dass diese Firma tatsächlich in Eigenregie die Arbeiten geleistet und in Rechnung gestellt hat.

Bestätigungen der Wiener Gebietskrankenkasse, denenzufolge die Firmen keine Rückstände bei der Krankenkasse hatten, betreffend die ***18*** GesmbH vom 04.07.2011 und vom 11.10.2011, betreffend die Firma ***5*** Bau GmbH vom 28.03.2012 und vom 30.01.2013, betreffend ***19*** vom 03.10.2012 und betreffend ***20*** Handels GmbH - Bestätigung vom 13.08.2012. Bestätigungen der BUAK vom 27.3.2009 betreffend ***10*** und vom 13.08.2012 betreffend ***20*** Handels GmbH, derzufolge die genannten Firmen zu diesem Zeitpunkt keine offenen Verbindlichkeiten hatten.

Bestätigungen aus der HFU-Liste betreffend ***12*** – vom 05.11.2010, betreffend ***10*** -vom 27.09.2011 und vom 08.10.2012, betreffend ***5*** Bau GmbH vom 03.07.2012 und vom 13.11.2012 sowie betreffend ***21*** GmbH vom 04.07.2012.

Bestätigungen des Finanzamtes denenzufolge die angeführten Firmen keine Schulden beim Finanzamt hatten vom 1.4.2009 betreffend ***10***, vom 24.2.2010 betreffend ***12*** Bauträgern, mit unleserlichem Datum betreffend ***18*** GmbH, vom 13.8.2012 betreffend ***20*** und vom 5.10.2012 betreffend ***19***.

Zusätzlich legte die Bf. Auszüge aus FinPol online vor, aus denen sich ergibt, dass bei einigen Kontrollen der Bf. keine illegal beschäftigten Arbeitnehmer gefunden wurden.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 14. März 2024** hat der steuerliche Vertreter seinen Angaben zufolge beispielhafte Bestätigungen von GKK-Anmeldungen von jeweils 3 Arbeitnehmern bei folgenden Subunternehmern per Mail vorgelegt: ***15*** Handels ***10*** ***5*** ***9*** (7 Arbeitnehmer), ***19***, ***20*** und ***7***. Mit Ausnahme der ***7*** und des ***19*** erfolgten die Meldungen jeweils durch die Steuerberatung GmbH.

Der Geschäftsführer der Bf. erläuterte, wie es zu den Pauschalen gekommen sei, indem er einen Plan zur Eisenverlegung zeigte und dazu erklärte, er sehe auf der Baustelle genauer, welche Arbeit zu erledigen seien und wie lange man dafür brauche. An Ort und Stelle mache er sich die Pauschale mit den jeweiligen Subunternehmern aus, damit die Arbeit fertig werde und die Arbeiter nicht nach 8 Stunden gingen, egal ob die Arbeit fertig sei oder nicht. Da die Preise auf der Baustelle ausgemacht würden, würden die Abrechnungen auch von den Rahmenverträgen abweichen. Die ausgemachten Pauschalen merke er sich.

Aufzeichnungen dazu sind nicht aktenkundig, merkte das Finanzamt an.

Die Abrechnung nach geleiteter Arbeit (zB nach Trägern, Köchern usw.) sei nicht notwendig, weil sich aus dem Verweis auf das Bauvorhaben ohnedies ergäbe, welche Arbeiten geleistet wurden.

Die Subunternehmer würden nach Angaben des Geschäftsführers zwar zum Teil auf denselben Baustellen tätig werden, wie die Arbeiter der Bf., aber eigenständige Teilleistungen erbringen. Welche Arbeitnehmer für die jeweiligen Subunternehmer tätig wurden, halte die Bf. nicht fest, weil sie dazu auch nicht verpflichtet sei. Nur der Generalunternehmer habe dies gemacht.

Der Prüfbericht zur finanzstrafrechtlichen Prüfung konnte von keiner der Parteien vorgelegt werden. Der steuerliche Vertreter leitete aus der „Zeitschiene“ im Außenprüfbericht vom 12. Dezember 2013 ab, dass auch die Geschäftsbeziehungen mit den Firmen ***13*** Bau GmbH, ***8***, ***14***, ***15***, ***9***, ***1*** überprüft wurden, das Finanzamt ging davon aus, dass es sich lediglich um eine Aufzählung der Subunternehmer handle. Laut Angaben des Bf. wurden im Jahr 2008 zwei Strafverfahren eingestellt, die in der EDV des Finanzamtes den Status „abgeschlossen“ haben.

Auf Basis der aktenkundigen Feststellungen zu den einzelnen Subunternehmern wurde weiters vorgebracht, dass die Mitarbeiterin und Ehegattin des Geschäftsführers, Frau ***Gf*** bei Tätigen von Überweisungen immer die UID überprüfe, was allerdings nicht aktenkundig ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Beschwerdeführerin ist als Bauunternehmerin an diversen (Groß)Baustellen mit Bauarbeiten ((zB)) betraut (Schreiben der Bf. vom 3.1.2024). Zur Erfüllung dieser Aufgaben bedient sie sich zum Teil Bauarbeiter, die nicht in ihrem Unternehmen beschäftigt sind.

Laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 bzw. aktenkundiger Rahmenverträge haben diverse Subunternehmer mit der Bf. jeweils einen Vertrag über zu leistenden Arbeiten

abgeschlossen, in dem als Abrechnungsmodalität eine Abrechnung je Stunde Bauarbeit bzw. je kg vereinbart ist.

Dazu hat die Bf. im Außenprüfungsverfahren Eingangsrechnungen diverser Subunternehmer (eine genauere Darstellung folgt) vorgelegt. In sämtlichen Rechnungen (Ausnahmen siehe gleich) wurden die Arbeiten nicht (genau) bezeichnet und die Rechnungssumme als „Pauschale“ ausgewiesen. Nähere Angaben zu den ausgeführten Tätigkeiten (zB Anzahl der beschäftigten Arbeiter, Arbeitstage/stunden statt Zeitraum, geleistete Arbeiten je m², verbautes Material in Tonnen/m²/Stück o.ä.) fehlen.

Die vorgelegten Nebenaufzeichnungen (Unterlagen des Finanzamtes, Schreiben der Bf. vom 3.1.2024) bestehen aus Kalendereinträgen, die am jeweiligen Tag eine bestimmte Anzahl von Männern und zT die Baustelle wiedergeben (so ist beispielsweise für einen 26. April vermerkt: „3 Mann“ darunter nochmals „3 Mann“ darunter „***xx***“ und abermals darunter „2 Mann“). Detailliertere Unterlagen über Zeitablauf und Koordination, Personaleinteilung, Kosten und Preise wurden laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 nicht vorgelegt. und sind auch nicht aktenkundig. Vorgelegt wurden Arbeitsbestätigungen, die jeweils den Text: „Leistung wird bestätigt“ aufweisen.

Die Bf. hat zu den einzelnen Subunternehmern Firmenbuchauszüge vorgelegt, zum Teil auch Gewerberegisterauszüge (die zum Teil zB bei der Firma ****8*** gefälscht waren, wobei dies der Bf. nach eigenen Angaben in der mündlichen Verhandlung am 14.3.2024 nicht erkennbar war). In einigen Fällen hat die Bf. nachträglich Bestätigungen der Krankenkasse über das Nichtvorhandensein eines Rückstandes vorgelegt (siehe bei den einzelnen Firmen) bzw. die Überprüfung einzelner Anmeldungen bei der GKK übermittelt (Übermittlung per Mail während der mündlichen Verhandlung am 14.3.2024).

Laut Aussage des Geschäftsführers VN ***Gf*** (Niederschrift vom 08.03.2013 und 11.10.2013) haben seine Bauleiter bzw. er selbst die Baustellen überwacht. Die Mitarbeiter der Subunternehmer seien durch ihn oder seine Mitarbeiter „verifiziert“ worden (Niederschrift vom 08.03.2013). Wenn das Fremdpersonal keine entsprechende Arbeitsleistung erbracht hätte, sei es vom Bauleiter zurückgeschickt worden (Niederschrift vom 08.03.2013) Gefragt, ob die Arbeiter der Subunternehmer gemeinsam mit den Angestellten der Bf. an einem Werk gearbeitet haben, gab Herr ***Gf*** in der mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 an, dass die jeweiligen Arbeiter zwar auf denselben (Groß)Baustellen tätig waren, wie die Arbeiter der Bf., aber an unterschiedlichen Werken gearbeitet hätten.

Zur Verrechnung mittels Pauschalen gab die Bf. in Hinblick auf die Überprüfbarkeit und Gewährleistung an (wörtlich im Schreiben vom 04.01.2024):

„Die Arbeiten müssen gemäß den Plänen des Baumeisters durchgeführt werden.“

*Der GF der BF, Herr ***Gf***, kann aufgrund seiner langjährigen Erfahrung in kurzer Zeit feststellen, welcher Zeitaufwand und wieviel Arbeiter für ein Bauvorhaben (BVH) notwendig sind. Dadurch ist es ihm auch leicht möglich, festzustellen, welche Tätigkeiten an einem Subunternehmer im Einzelfall weiterzugeben sind und welches Honorar er dafür zahlen kann, damit er nicht einen Verlust bei dem konkreten BVH erwirtschaftet.*

*Wie aus den mit den diversen Subunternehmen getroffenen Vereinbarungen erkennbar, handelt es sich dabei um Rahmenvereinbarungen. Abweichungen zu darin vereinbarten Preisen / Std oder / kg sind natürlich ***14*** einzelndem beauftragten BVH möglich und kam es deshalb auch in vielen Fällen zu Pauschalbeträgen.*

*Dies ist im Baugewerbe nicht unüblich und durch die Abhängigkeit von den Zahlungen der Auftraggeber an ***Bf*** Bau GmbH selbst auch wirtschaftlich sinnvoll.“*

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 hat Herr ***Gf*** dies bekräftigt und die Abrechnung mittels Pauschale damit begründet, dass er auf der Baustelle erkennen konnte, was zu tun sei und er dafür eine Pauschale ausgemacht habe, damit die Arbeit zuverlässig fertiggestellt wurde.

Die Verrechnung geringfügig (3 Euro) höherer Stundensätze an ihre Auftraggeber als ihr von den Subunternehmern verrechnet wurden, hat die Bf. beispielhaft belegt (Schreiben vom 3.1.2024).

Im Detail wurden im Außenprüfungsverfahren (Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013) bzw. durch vorgelegte Rechnungen zu Zahlungen an diverse Subunternehmer folgende, über das oben allgemein Beschriebene hinausgehende Feststellungen gemacht:

1. *13*** (2006: Aufwendungen iHv 128.812,40 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Visitenkarte der Firma (ohne Angabe einer natürlichen Person), Auftragsschreiben vom 2.2.2006 mit Regiesatz 24,00 Euro ohne Unterschrift der Firma ***Bf***, Firmenbuchauszug vom 2.3.2006, Auszug aus dem Gewerberegister v. 13.7.2005, gewerberechtliche GF: ***29***, UID-Bescheid vom 20. April 2005, Vergabe SteuerNr. 20. April 2005, Passkopie von ***H***, GF: vom 9.2.2006, gemeldet vom 27.3.2006 - 17.7. 2006. Am tt.6.2006 wurde der Konkurs über die Firma ***13*** eröffnet.

Laut der vorgelegten Rechnungen wurde mit Rechnung Nr 049/2006 am 31.3.2006 der Betrag von 16.000 Euro als „Pauschale“, mit Rechnung Nr 072/2006 am 28.4.2006 eine „Pauschale“ von 19.500 Euro, mit Rechnung Nr 096/2006 vom 24.5.2006 eine „Pauschale“ von 20.500 Euro, mit Rechnung Nr 125/2006 am 6.6.2006 eine weitere „Pauschale“ von 10.000 Euro, mit Rechnung Nr 126/2006 am 6.6.2006 eine weitere „Pauschale“ von 7.000 Euro und mit Rechnung Nr 127/2006 am 6.6.2006 eine weitere „Pauschale“ von 18.000 Euro verrechnet.

Zu den übrigen Rechnungen (058/2006, 014/2006, 070/2006 071/2006 in Summe 45.598 Euro abzüglich Skonto von 5% ergibt 43.318,10 Euro Aufwand) liegen Wochenberichte (ohne Unterschrift) vor (Anzahl der Arbeitnehmer und geleistete Stunden), aus denen allerdings weder konkrete Personen, noch der genaue Zeitraum der Leistungserbringung (zB: 7:00 – 15:20 o.ä.) ersichtlich sind.

Laut Bf. (Stellungnahme vom 3.1.2024) betreffen die Leistungen Verlegearbeiten an Decken und Wänden (Re Nr 049/2006), Regiestunden (058/2006, 014/2006, 070/2006) bzw. ganz allgemein „Arbeiten“. Es sei versucht worden, mit den Subunternehmern ein Honorar zu vereinbaren, das den Honorarsätzen der Bf. entspreche.

Für das Finanzamt ist die Leistungserbringung durch die Firma ***13*** besonders aus folgenden Gründen nicht gegeben (vgl. Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013):

- Die Geschäftsführer dieser Firma haben innerhalb eines Jahres 3mal gewechselt.
- Im Zeitpunkt des Auftragsschreibens (2.2.2006) hätte der Vertragsabschluss mit Frau ***G*** stattgefunden haben müssen, da sie zu dem Zeitpunkt die Geschäftsführerin war. Tatsächlich wurde alles über Herrn ***H*** abgewickelt. Dieser war erst seit 9.2.2006 Geschäftsführer.
- Dementsprechend stimmen Unterschriften auf den Dokumenten/Vertrag, mit den Unterschriftsproben, des zum Zeitpunkt der Vertragserstellung/Leistungserstellung eingesetzten Geschäftsführern nicht überein.
- Am tt.6.2006 wurde das Konkursverfahren über die Firma ***13*** eröffnet.
- Die Firma ***13*** steht mit der Firma ***1*** insofern in Verbindung als der frühere Geschäftsführer ***I***/alias ***J*** in der Zeit vom 7.11.2006 - 3.9.2007 als Arbeitnehmer bei der ***1*** HandelsgesmbH (Gf: ***Frau I***) gemeldet war.
- Weiters wurde in den Verträgen vereinbart, dass nach tatsächlichem Ausmaß abgerechnet wird und die Preise als Festpreise gelten, was nicht geschehen ist. Laut Punkt 7 des Vertrages müssten alle anderen Zusatz-, Nachtrags- und Ergänzungsaufträge ausnahmslos in Schriftform erfolgen. Alle Leistungen müssen laut Terminplan erbracht werden. Im Vertrag wurden 4 % Skonto vereinbart, tatsächlich wurden aber 5 % abgezogen.

2. *8*** (2006: Aufwendungen iHv 97.205,83 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Visitenkarte des Geschäftsführers mit Handynummer, Auftragsschreiben vom 1.6.2006 mit Regiesatz von 25,00 Euro, Firmenbuchauszug v. 22.5.2006 (***K*** vertritt seit 15.5.2006 selbstständig). Am tt.10.2006 wurde der Konkurs über die Firma ***8*** eröffnet.

Zu den Rechnungen der Firma ***8*** gibt es keine Stundenaufzeichnungen/Wochenberichte o.ä. Die Rechnungen selbst beschreiben die Leistungen als „Aushilfsarbeiten“ (Re 054/2006, lt.

Bf. „Arbeiten iZm der Errichtung einer Halle, 053/2006), „Pauschale“ (Re 108/2006 und Re 123/2006, beide lt. Bf. „Arbeiten in der Halle der Firma ***30***“, Re 089/2006), „diverse Kleinmengen“ (Re 109/2006, lt. Bf. „Verrechnung der Arbeiten auf der Baustelle“, Re 125/2006), „Plan Nr ...“ (Re 110/2006, lt. Bf. „Arbeiten gemäß Plan – Fundament, Re 085/2006, Re 122/2006), „***X***“ (Re 086/2006, lt. Bf. „Tätigkeiten auf der Baustelle“), „Haus 1+3“ (Re 088/2006, lt. Bf. Fundamente), „Regiearbeiten“ (Re 126/2006) oder „K1, K4, K6“ (Re 124/2006 lt. Bf. sind damit „Köcher“ gemeint, die von der Subunternehmerin gefertigt wurden).

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***8*** erbracht wurden:

- Die ***8*** heißt schon „Handels GmbH“, war früher eine Tuningfirma und hat auch keine Gewerbeberechtigung für die Bauwirtschaft (lt. MA 63 ist eine anderslautende Gewerbeberechtigung gefälscht).
- Es gibt keine Aufzeichnungen zu den Inhalten der Rechnung, die die Leistungserbringung belegen könnten. Auch erfolgte die Abrechnung nur zT lt. Vertrag (Stundensatz), ansonsten per kg.
- Es wurde nicht nur nach dem im Vertrag geregelten Stundensatz verrechnet, sondern auch mit einem niedrigeren Stundensatz von 24,00 Euro oder ***14*** verlegten KG (0,20 bzw. 0,22 Euro). Dies ist lt. Bf. (Stellungnahme vom 3.1.2024) deshalb so, weil für unterschiedliche Arbeiten unterschiedliche Verrechnungssätze vereinbart wurden. Auch hier sei von der Bf. mehr weiterverrechnet worden als die Bf. bezahlt habe.
- Die Unterschriften auf den Dokumenten/Vertrag/Rechnungen stimmen mit den Unterschriftsproben des zum Zeitpunkt der Leistungserstellung eingesetzten Geschäftsführers (***K*** vertritt seit 15.5.2006) selbstständig nicht überein.

In der Musterzeichnung unterschreibt Herr ***PA*** mit vollem Namen während auf den Rechnungen eine Kurzzeichnung beginnend mit „P“ zu finden ist.

- Gleichzeitig mit der Geschäftsführerbestellung ist auch der Sitz verlegt worden. Ebenso sind die Gesellschaftsanteile gewechselt worden. Der vorgebliche Sitz in ***Adresse 1*** ist ein leeres Lokal und laut Angabe der Nachbarn wurde an der Adresse nur ein einziges Mal jemand gesehen.

- Konkurseröffnung tt.10.2006

- Bei der Bf. handelt es sich tatsächlich um ein Unternehmen, das gewerbsmäßig Scheinrechnungen ausstellt und Arbeitnehmer zum Schein bei der Sozialversicherung anmeldet, ohne jemals Zahlungen durchzuführen.

3. *22*** GesmbH Komplettes Haus Projekt (2006: Aufwendungen iHv 9.940,80 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Visitenkarte (auf Auftragsschreiben) ohne Namen, Visitenkarte (auf Firmenbuchauszug ***31*** - ist aber erst ab 17.4.2008 zeichnungsberechtigt),

Auftragsschreiben vom 4.11.2005 mit Regiesatz 24,00 Euro (Vertrag von ***Bf*** nicht unterzeichnet), Firmenbuchauszug vom 7.3.2005, UID-Bescheid vom 8.3.2003, Vergabe Steuernummer 8.3.2003, Schreiben des Magistrats: Gewerbe: Überlassung Arbeitskräfte - Frau ***29*** (GF: zu Vertragsabschluss: ***L***).

Die Rechnungen des Bauunternehmens weisen jeweils bestimmte Stunden von Facharbeitern aus, die einzelnen Baustellen zugeordnet werden können.

Das Finanzamt hat die Leistungserbringung deshalb angezweifelt, weil es zu den Rechnungen keine Arbeits- und Detailaufzeichnungen gibt und die Unterschriften auf dem Auftragsschreiben mit den Musterzeichnungen aus dem Firmenbuch (GF: zu Vertragsabschluss: ***L***) nicht ident sind. Auch die vorgelegten Unterlagen können nicht belegen mit welchen handlungs- und zeichnungsberechtigten Personen tatsächlich Geschäfte abgewickelt wurden. (Anmerkung: Die Unterschrift auf dem Vertrag ist gänzlich unleserlich, die Musterzeichnung in schöner Schreibschrift)

4. *1*** HandelsgmbH (2006: Aufwendungen iHv 156.702,50; 2007: Aufwendungen iHv 230.707,50)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Auftragsschreiben vom 20.8.2006 mit Regiesatz 26,00 Euro, Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister v. 17.4. 2007, ***32***, Auszug aus dem Gewerberegister: Überlassung Arbeitskräfte vom 29.8.2006, ***33***, Firmenbuchauszug vom 8.8. 2006, UID-Bescheid vom 31.8.2006, Vergabe SteuerNr. 31.8.2006 (Vertreterin: ***34*** Anmerkung: GF: ***Frau I***).

Am tt.10.2007 wurde der Konkurs eröffnet.

Aktenkundig ist die Handels GmbH der Firma nach nicht in der Baubranche tätig und die Bf. bringt vor, dass sie aufgrund einer ihr vorgelegten Gewerbeberechtigung für die Bauwirtschaft (It MA 63 ist die Gewerbeberechtigung gefälscht) davon ausgeht, dass es sich um ein Bauunternehmen handelt.

Sämtliche Leistungen wurden als „Pauschalen“ abgerechnet. Zu den Rechnungen gibt es keine Arbeits- und Detailaufzeichnungen. Die Leistungsbeschreibungen auf den Rechnungen (z. Bsp. "Aushilfe im Werk", "Aushilfe Halle", "Aushilfe") sind diesbezüglich auch nicht erhellend. Bei der Firma ***1*** waren im Leistungszeitraum außer den 2 gewerberechtlichen Geschäftsführern und Herrn ***J*** (weitere Identität ***I***) keine weiteren Arbeitnehmer angemeldet (AP-Bericht vom 12.12.2013).

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***1*** HandelsgmbH erbracht wurden:

- Die Unterschriften auf den Dokumenten/Vertrag stimmen mit den Unterschriftsproben der zum Zeitpunkt der Leistungserstellung eingesetzten Geschäftsführerin ***Frau I*** nicht überein.
- Die Firma ***1*** steht mit der Firma ***13*** (hier 4.) insofern in Verbindung als der frühere Geschäftsführer ***I***/alias ***J*** der Firma ***13*** in der Zeit vom 7.11.2006 - 3.9.2007 als Arbeitnehmer bei der ***1*** HandelsgesmbH (Gf: ***Frau I***) gemeldet war
- Kurz vor der Auftragsunterzeichnung (20.8.2006) mit der ***Bf*** fand ein Geschäftsführerwechsel (19.7.2006) statt.
- Es liegt eine KM des FA 2/20/21/22 vor, dass die Geschäftsführerin der ***1*** ausgesagt hat, keine entsprechenden Leistungen zu erbringen.
- Am tt.10.2007 kam es zur Konkurseröffnung
- Die Eingangsrechnungen der ***1*** weisen ein unterschiedliches Erscheinungsbild auf.

5. *15*** Handels GesmbH (2007: Aufwendungen iHv 75.050,00 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Visitenkarte von ***X***, Auftragsschreiben vom 6.8.2007 mit Regiesatz 22,00 Euro für die ***15*** unterzeichnet von Herrn ***X***, Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister v. 16.7.2007, Herr ***35***, Firmenbuchauszug vom 26.7.2007, UID-Bescheid vom 26.6.2007, Vergabe SteuerNr. 26.6.2007. Am tt.11.2007 wurde der Konkurs eröffnet.

Die ***15*** Handels GesmbH hat ihre Leistungen als Pauschale abgerechnet. Die Bf. überprüfte die Leistungserbringung laut eigenen Angaben folgendermaßen: Der Umfang der notwendigen Arbeiten wurde vom Gf. am Beginn geschätzt. Derjenige, der die Arbeitsbestätigung unterfertigt hat (Anmerkung: „Arbeit bestätigt“) kannte die Anzahl der tätigen Arbeiter und konnte so die Tätigkeit der Subfirmen bestätigen (Schreiben Bf. vom 3.1.2024, Angaben in der mündlichen Verhandlung am 14.3.2024).

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***15*** GesmbH erbracht wurden:

- Kurz vor der Auftragsunterzeichnung (6.8.2007) mit der ***Bf*** fand ein Geschäftsführerwechsel (26.6.2007) statt.
- Gemäß Bericht LPD Wien erfolgte die FB-Eintragung mit einem gefälschten Ausweis: ***U***, geb. am 03.07.1969 alias ***X***
- Der Kontaktmann der Bf., Herr ***X***, hat an der polizeilichen Meldeadresse: ***Adr*** nicht gewohnt und an der angegebenen Firmenadresse ***Adresse*** wohnte lt. Hausverwaltung eine Privatperson, die in keiner Verbindung zur ***15*** stand.
- Die beiden Arbeiter waren der Meinung, sie erbringen ihre Arbeitsleistung für die Firma ***16*** GmbH. Die Sozialabgaben wurden nicht abgeführt.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 hat die Bf. 3 Bestätigungen von GKK-Anmeldungen von Arbeitnehmern der Subunternehmerin per 13.8.2007 vorgelegt.

6. *9*** (2007: Aufwendungen iHv 81.888,- Euro, 2008: Aufwendungen iHv 612.281,89 Euro, 2009: Aufwendungen iHv 166.930,80 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Auftragsschreiben vom 19.6.2007 mit Regiesatz 25,00/Std Euro, wurde händisch ausgebessert, vorher 22,-. Als Rechnungsadresse im Vertrag wurde VN ***Gf***, Adresse angegeben, kopierte Kalenderblätter, deren Zuordnung zur ***9*** laut Finanzamt nicht möglich ist und die nicht aussagekräftig sind, Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister v. 13.9.2005, ***62***, Schreiben der MA 16: Standortverlegung v. 10.11.2006 nach ***Adr neu***, Firmenbuchauszug vom 15.11.2006, ZMR Auszug v. 20.4.2006, ***M***, Nebenwohnsitz in ***Gasse***, Mietvertrag v. 1.10.2005 zw. ***36*** und ***9*** vertreten durch ***37***, ***Straße***, für das Finanzamt hinfällig, da aus Unterlagen Standortverlegung hervorgeht, Passkopie von ***M***, UID-Bescheid vom 10. 9. 2003, Vergabe SteuerNr. 10.9.2003 (Vertreter: ***Mag***). Am tt.8.2010 wurde der Konkurs eröffnet.

Die ***9*** verfügte lt. Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 bzw. lt. Unterlagen der Sozialversicherung nicht über das entsprechende Personal, um die angeführten Umsätze wirtschaftlich erbringen zu können.

Für das Jahr 2006 sind 6 Eingangsrechnungen aktenkundig, im Jahr 2008 wurden verschiedene Bauvorhaben mit insgesamt 55 Rechnungen abgerechnet, wobei zu jeweils einem Termin je Monat mehrere Rechnungen gestellt wurden, 2009 sind 22 Rechnungen aktenkundig, davon wurden 8 Rechnungen im November 2009 ausgestellt.

Bei den Abrechnungen wurden völlig unterschiedliche Beträge verrechnet (zB Rechnung 4.6.2008 mit 0,26 Euro/kg Rechnungen 9.4.2008 und 5.5.2008: 0,21 Euro/kg, 27.6.2008: einmal 0,21 Euro/kg und einmal 0,20 Euro/kg, 5.8.2008 0,21 Euro/kg jedoch 2.9.2008: 0,35 Euro/kg wobei für die gleiche Baustelle und die gleiche Tätigkeit "vorstricken" zusätzlich ein Pauschale verrechnet wurde. Am 5.11.2008 wurden 0,40 Euro/kg verrechnet. Dasselbe gilt für die Stundensätze: Am 7.3.2008 wurden 30 Euro/Stunde verrechnet, am 9.4.2008 25 Euro/Stunde (wie im Vertrag vereinbart), am 5.5., 14.5. 4.6., 27.6. u. 5.8.2008 26 Euro/Stunde, am 10.9. 2009 wieder 25 Euro/Stunde.

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***9*** erbracht wurden:
- am angegebenen Firmensitz wurde tatsächlich nie eine Tätigkeit entfaltet

- seit Juli 2009 ist die Firma unter den angegebenen Kontaktdaten (Adresse, Telefonnummer) nicht erreichbar, obwohl im September noch eine Rechnung gelegt wurde
- Bei einer KIAB-Kontrolle im Jahre 2006 wurde nicht Hr. ***M***, sondern Hr. ***O*** als Firmenverantwortlicher der ***9*** angegeben.
- Unter dem Firmenwortlaut der ***9*** wurden Rechnungen mit unterschiedlichem Schriftbild, Logo und Firmenstempel ausgestellt
- Zur Abrechnung vom 2.9.2008 BVH "Polen" mit Pauschale konnten die für Auslandseinsätze immer besonderen Vorbereitungshandlungen und Einsatzpläne nicht vorgelegt werden.
- Die Leistungsbeschreibung macht eine Nachvollziehbarkeit der Leistungen unmöglich: Vorgelegt wurden nur kopierte Kalenderblätter, deren Zuordnung zur ***9*** nicht möglich ist und die nicht aussagekräftig sind. Der Rechnungswortlaut bei den Leistungsorten trägt teilweise die ungewöhnliche Diktion "Aushilfe im Werk" (9.4.2008) oder nur die allgemeine Bezeichnung Halle (5.11.2007 u. 18.6.2008). Die dazu vorgelegten Gegenscheine tragen auch nicht zur Erhellung der tatsächlich geleisteten Arbeiten bei, weil dort ebenfalls nur "Aushilfe Säulen flechten laut Pauschal" steht und der Leistungszeitraum z. Bsp. mit LZ Mai/Juni angegeben wird. Die im Zusammenhang mit den verrechneten Leistungen auffällige Diktion kommt auch auf den Rechnungen der ***1*** vor. Auch hier wieder ein Indiz, dass die tatsächlich handelnden Personen hinter den Firmen ident sind.

Für die Bf. ist diese Bezeichnung ausreichend um überprüfen zu können, welche Leistungen die Firma ***9*** ausgeführt hat. Die Bezeichnung „Aushilfe im Werk“ zusammen mit „Säulen flechten“ mache für die Bf. lt eigenen Angaben eine Überprüfung möglich. Die Abrechnung mittels „Pauschale“ sei nicht unüblich (Schreiben der Bf. vom 3.1.2024).

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 hat die Bf. insgesamt 7 Bestätigungen von GKK-Anmeldungen von Arbeitnehmern der Subunternehmerin vorgelegt und zwar jeweils 1 Arbeitnehmer im Jänner 2007, im April 2008 und im Februar 2009, drei Arbeitnehmer ab August 2009, zwei Arbeitnehmer ab September 2009.

7. *14*** GesmbH (2007: Aufwendungen iHv 24.890,- Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Ein Auftragsschreiben vom 5.3.2007 mit Regiesatz 24,00 Euro, ein Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister v. 21.2.2007, ***38***, ein Firmenbuchauszug vom 23.3.2007, ein UID-Bescheid vom 22.11.2006, die Vergabe SteuerNr. 22.11.2006 (Vertreter: ***39***), eine Passkopie GF: ***40*** vertritt seit 8.3.2007, ein ZMR-Auszug: ***40*** v. 6.3.2007.

Am tt.9.2007 wurde der Konkurs eröffnet.

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***14*** GesmbH erbracht wurden:

- Die beiden vorgelegten Rechnungen weisen eine Pauschalsumme aus und weisen unter BVH, die Diktion "Aushilfe Halle" bzw. „Aushilfe Aushilfe“ aus.
- Zu den Rechnungen gibt es keine Arbeits- und Detailaufzeichnungen.
- Die Rechnungen haben ein vergleichbares Schriftbild mit anderen, von der Firma ***Bf1*** vorgegebenen Fremdleistern (***15***, ***8***, ***10***, ***12***).
- Die Unterschriften auf den Dokumenten/Vertrag stimmen mit den Unterschriftsproben des zum Zeitpunkt der Leistungserstellung eingesetzten Geschäftsführers nicht überein. Die Vertragsunterzeichnung des Auftrages erfolgte durch Herrn ***40*** am 05.03.2007, wobei zu diesem Zeitpunkt noch Fr. ***41*** GF war. Außerdem war er zu diesem Zeitpunkt auch noch nicht in Österreich polizeilich gemeldet.
- Während des ganzen Konkursverfahrens konnte kein Verantwortlicher bzw. Vertreter erreicht werden. Die Wohnung war an eine andere Privatperson vermietet und die angegebene Unterkunftgeberin zum Zeitpunkt seiner Anmeldung bereits an einer anderen Adresse wohnhaft.

8. *2*** (2008: Aufwendungen iHv 11.590,- Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Ein von der ***Bf*** nicht unterzeichnetes Auftragsschreiben vom 1.2.2008 ohne Angabe eines Regiesatzes, eine Anmeldebestätigung bei der GKK ***42*** vom 1.2.2007, ein Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister v. 21.2.2007, ***42***, ein Firmenbuchauszug vom 5.2.2008, ein UID-Bescheid vom 13.2.2007, Vergabe SteuerNr. 13.2.2007(Vertreter: ***43***), ein ZMR Auszug von ***P*** v. 9.1.2008 samt Foto. Am 08.08.2008 wurde der Konkurs eröffnet.

Die Ermittlungen von unterschiedlichen Behörden haben laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 ergeben, dass die Firma ***2*** nicht aktiv am Geschäftsleben teilnimmt.

Die beiden Rechnungen bezeichnen jeweils ein Bauvorhaben und verrechnen dafür eine Pauschale.

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***2*** erbracht wurden:

- Ein der BP vorgelegter Werkvertrag mit der Fa. ***2***, datiert mit 05.03.2008, weist nicht die Unterschrift von ***P*** auf.
- Die Wohnung des GF in ***Adresse 2*** wurde laut Hausverwaltung an eine andere Person vermietet.
- Der Geschäftsführer ist an seiner Meldeadresse unbekannt und am Firmensitz wurde lediglich eine auf die Türe aufgeklebte Klarsichtfolie vorgefunden, in der sich ein Zettel mit dem Firmenwortlaut befand.
- Auch die Masseverwalterin ***Dr MV*** stellte fest, dass an der Geschäftsadresse niemand

ausfindig gemacht werden konnte und keine Geschäftstätigkeit festgestellt werden konnte.
 - Die Rechnungen haben einen vom Firmenbuch abweichenden Leistungserbringer. (**2a**
 lt Firmenbuch - **2** lt. Rechnungen).

Laut Bf. war die Abrechnung mittels Pauschale, die unter den von der Bf. an ihre Auftraggeber verrechneten Beträgen lag, wirtschaftlich sinnvoll und in diesem Umfang auch kontrollierbar (Schreiben vom 3.1.2024).

Laut Bericht der Masseverwalterin vom 18.8.2008 war die Firma **2** an der Geschäftsadresse nicht auffindbar, obwohl in der Woche zuvor noch rund 200 Dienstnehmer angemeldet waren.

9. **10 GesmbH (2009: Aufwendungen iHv 164.850,35 Euro;
 2012: Aufwendungen iHv 509.714,50 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Auftragsschreiben vom 24.4.2009 mit Regiesatz: 24,00 Euro, weiteres Auftragsschreiben vom 5.1.2012 mit Regiesatz: 27,00 Euro (das Finanzamt vermutet eine Fälschung, weil Unterschrift an der genau gleichen Stelle der Stampiglie wie im Schreiben vom 24.4.2009, gleiche Rechtschreibfehler und Herr **Gf** als Empfänger von Schriftstücken und Rechnungen), kodierte (für das Finanzamt nicht aussagekräftige Kalenderblätter, die zum Großteil abgedeckt waren), Visitenkarte **44**, Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister v. 17.12.2009, **45**, Firmenbuchauszug vom 5.6.2009, UB der MA 6 vom 2.4.2009, Bestätigung der BUAK über keine Zahlungsrückstände, UB des FA 12/13/14 vom 1.4.2009, Paßkopie **44**, ZMR: **44**, 16. 12. 2008 (GF seit 11.11. 2006). Am 11.4.2013 wurde der Konkurs eröffnet.

Die Abrechnung der **10**H erfolgte mit Pauschalen, obwohl im Vertrag ein Stundensatz von 24 Euro vereinbart wurde. Neben den Pauschalen wurden auch Abrechnung lt. kg (0,25 bzw. 0,24 Euro **14** KG) vorgefunden.

Dem Finanzamt konnten keine laufenden Buchhaltungsunterlagen der Firma **10**H vorgelegt werden.

Mit E-Mail vom 6. März 2024 übermittelte die Bf. eine ER der **5** vom 3.10.2012 inkl. Arbeitsbestätigung vom 28.9.2012 „Leistung wird bestätigt“ sowie eine Ausgangsrechnung der Bf., in der offenbar diese Leistung weiterverrechnet wurde.

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma **10** GesmbH erbracht wurden:
 -Bei dieser Firma wurde eine auffallende Ähnlichkeit mit Rechnungen der anderen Fremddienstleister (**15**, **8**, **14**, **12**) festgestellt.

- Weiters wurde festgestellt, dass auf den angeführten Baustellen auch andere Fremddienstleister arbeiteten (z. B. ***diverse*** -> 2012 ***19***, ***20***, ***5***).
- Bei den Zahlungen 2012 wurde festgestellt, dass es sich dabei fast ausschließlich um Eilüberweisungen handelt. Dieser Vorgang ist mit Kosten verbunden, die die ***Bf*** trägt. Der Vorteil dieser Überweisungsart ist, dass das Geld auf jeden Fall am gleichen Tag am Empfängerkonto verfügbar ist. Dies wird als Indiz gewertet, dass diese Vorgangsweise nur deshalb gewählt wurde um eventuelle Kick Back Zahlungen Zug um Zug durchzuführen.
- Außerdem gab es Barzahlungen.

Die Bf. verwies mit Schreiben vom 3.1.2024 auf eine lange zufriedenstellende Zusammenarbeit.

Laut Bestätigungen vom 27.09.2011 und vom 08.10.2012 wurde die Firma ***10*** in der HFU-Liste gefunden, laut Bestätigung des Finanzamtes vom 1.4.2009 hatte die ***10*** zu dem Zeitpunkt keine Schulden beim Finanzamt und laut Bestätigung der BUAK vom 27.3.2009 auch keine Verbindlichkeiten gegenüber der BUAK (Mail vom 6. März 2024).

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 hat die Bf. 3 Bestätigungen von GKK-Anmeldungen von Arbeitnehmern der Subunternehmerin ab Jänner 2012 vorgelegt.

10. *7*** (2010: Aufwendungen iHv 168.387,37 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Auftragsschreiben vom 14.12.2009 mit Regiesatz: 27,00 Euro, kopierte, für das Finanzamt nicht aussagekräftige Kalenderaufstellungen, Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung, Überlassung Arbeitskräfte 21.6.2004 ***R***, Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister v. 3.9.2008 ***46***, Firmenbuchauszug vom 27.10.2009, UID-Bescheid vom 3.8.2004, Steuer Nr.: 3.8.2004, Passkopie von ***48***, ZMR: ***48*** 18.11.2009 (am Firmensitz gemeldet). Anmerkung: ***48*** war von 21.10.2009 - 2.6.2010 Geschäftsführer und am Firmensitz gemeldet, ab 2.6. 2010 war Herr ***Q*** Geschäftsführer, gemeldet 7.6.2010 - 10.7.2011 (amtl. abgemeldet).

Am tt.5.2011 wurde der Konkurs eröffnet.

Die Geschäftsführer, Herr ***Q*** (Geschäftsführer ab 2.6. 2010) und Frau ***R*** (gewerberechtliche Geschäftsführerin) gaben bei ihrer Einvernahme durch die Finanzverwaltung am 26.8.2010 an, ausschließlich für eine Hausverwaltung tätig zu sein und neben den Geschäftsführern nur zwei Arbeiter zu beschäftigen. Dementsprechend gab es für 2010 keine Unterlagen zur Personalüberlassung.

Herr ***S***, bei dem Belege der Firma ***7*** sichergestellt wurden, hat als Beschuldigter am 13.9.2011 in der JA Linz u.a. zu Protokoll gegeben: *"Ich meine damit, dass die im Namen dieser Firma ausgestellten Rechnungen keine Gegenleistung enthalten und im Rechenwerk der*

*Auftragsfirmen zum Zwecke der Gewinnminderung als "Aufwand" eingebaut werden. Ich habe auch die bei mir aufgefundenen Rechnungen und die dazu passenden Kassabelege (Quittungen) im Namen der ***7*** erstellt"*

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***7*** erbracht wurden:

- Die (unleserlichen) Unterschriften auf den Dokumenten/Vertrag stimmen mit den Unterschriftsproben des zum Zeitpunkt der Leistungserstellung eingesetzten Geschäftsführers nicht überein, zu Herrn ***Q*** gibt es zwei verschiedene Ausweiskopien (einmal mit ungarischer und einmal mit bulgarischer Staatsbürgerschaft)
- Die Abrechnungen erfolgten größtenteils über Pauschalen
- Die Zahlungen erfolgten zum Teil in bar
- Auch bei dieser Firma wurde eine auffallende Ähnlichkeit mit Rechnungen der anderen Fremddienstleister festgestellt.

Dazu erklärte die Bf. im Schreiben vom 3.1.2024, dass ihr mehrere Bestätigungen betreffend die HFU-Liste vorlägen, wobei die mit Mail vom 6. März 2024 übermittelten Bestätigungen die Firma ***7*** nicht betrafen. Von den hier dargestellten Malversationen habe die Bf. nichts gewusst. Im Außenprüfungsbericht wurde auf einen „***Chef***“ verwiesen, woraus man auf eine betriebliche Struktur schließen könne.

Die Leistungen seien im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben bei der ***AG*** GmbH erbracht worden. Es lägen Arbeitsbestätigungen iVm konkreten Baustellen vor.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 hat die Bf. 3 Bestätigungen von GKK-Anmeldungen von Arbeitnehmern der ***7*** vorgelegt, wobei die Firma selbst ab Jänner 2009 zwei Arbeitnehmer und ab Jänner 2010 einen Arbeitnehmer gemeldet hat.

11. *3*** (2010: Aufwendungen iHv 12.222,- Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen keine weiteren Unterlagen vorgelegt.

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma erbracht wurden:

- Die einzige Rechnung weist eine Regiepauschale von 12.600 Euro für ein Bauvorhaben in der *** Straße in Wien aus
- Die Leistung wurde bar bezahlt (Abzug 3% Skonto) und die Unterschrift auf dem Barbeleg stimmt mit den Unterschriftsproben des zum Zeitpunkt der Leistungserstellung eingesetzten Geschäftsführers nicht überein
- In der Buchhaltung der Bf. wurde der Aufwand unter dem Lieferantenkonto "****7*** Const" erfasst und auch mit diesem Buchungstext versehen.

Aus dem von der Bf. vorgelegten Steuerakt geht hervor, dass die Firma ***3*** im Jahr 2010 Umsätze von 717.342,47 Euro erzielt hat.

Die Leistung (Baustelle *** Straße in Wien) wurde auf Wunsch der Firma ***3*** bar bezahlt und die Geschäftsbeziehung in Folge abgebrochen.

12. *12*** Bauträger Projektmanagement GesmbH (2010: Aufwendungen iHv 10.500,- Euro; 2011: Aufwendungen iHv 360.610,62 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Visitenkarte der Firma ohne Namen, Auftragsschreiben vom 22.11.2010 mit Regiesatz: 27,00 Euro, Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister v. 17.12.2010 ***49***, Firmenbuchauszug vom 16.4.2010, Passkopie: ***50***, ZMR: ***50***, ab 25.2.2010 f. ***Weg***. Später auf Firmenadresse gemeldet. Die Firma wurde am 11.11.2012 im Firmenbuch gelöscht.

Die Firma ***12*** hatte im Jahr 2011 lediglich 7 Arbeiter bei der Sozialversicherung gemeldet. Zwei davon sogar nur 2 Wochen und andere nur wenige Wochen.

Mit Ausnahme der Rechnungen 173/11, 174/11, 175/11, 238/11, 283/11 und 284/11, in denen per kg abgerechnet wurde, erfolgte die Abrechnung stets mittels Pauschalen. Dazu liegen keine aussagekräftigen Nebenaufzeichnungen vor.

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma erbracht wurden:

- Die Firma war laut den Ermittlungen der Betriebsprüfung nicht am Markt tätig. An der angeführten Adresse gab es keine Anzeichen für eine aktiv tätige Firma und der Geschäftsführer konnte dort auch nicht erreicht werden.
- Die Unterschriften auf den Dokumenten/Vertrag stimmen mit den Unterschriftsproben des zum Zeitpunkt der Leistungserstellung eingesetzten Geschäftsführers nicht überein.
- Auch bei dieser Firma wurde eine auffallende Ähnlichkeit mit Rechnungen der anderen Fremddienstleister festgestellt.
- Der in den Rechnungen ausgewiesen Umsatz konnte mit dem angemeldeten Personal der ***12*** nicht bewerkstelligt werden.

Laut Bestätigung vom 05.11.2010 wurde die Firma ***12*** in der HFU-Liste gefunden und laut Bestätigung des Finanzamtes vom 24.2.2010 hatte sie zu dem Zeitpunkt keine Schulden beim Finanzamt.

13. *17*** Bau OG/ ***17*** Bau KG/ ***V*****

(2011: Aufwendungen iHv 121.290,72 Euro; 2012: Aufwendungen iHv 93.171,50; 2013: Aufwendungen iHv 9.356,73)

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Auftragsschreiben vom 15.3.2011 mit Regiesatz: nicht ausgefüllt, eine Visitenkarte der Firma ohne Namen, Schreiben BH Baden:

Gewerbeberechtigung Baumeister: Ing. ***61***, Firmenbuchauszug vom 27.1.2011, Schreiben an Dienstleistungszentrum Auftraggeberhaftung über bez. Beträge der ***Bf*** sowie Paßkopien von ***51*** u. ***V***.

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***17*** Bau OG/ ***17*** Bau KG/ ***V*** erbracht wurden:

- Dem Finanzamt liegen Informationen über unvollständige Aufzeichnungen und Unterlagen der Firma vor.
- Die Rechnungen wurden von der ***17*** Bau KG ausgestellt, der Vertrag wurde mit der ***17*** Bau OG abgeschlossen. Laut Niederschrift ist nicht nachvollziehbar unter welcher Firma die Leistungen tatsächlich erbracht wurden.

14. *6*** Bau GmbH (2011: Aufwendungen iHv 202.043,61 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Visitenkarte ***T***, Auftragsschreiben vom 20.4.2011 mit Regiesatz: 28,00 Euro: das Schreiben trägt zwei Straßen: ***Adr1*** lt. Firmenbuch und ***Adr7*** Adresse der ***7***, Schreiben der MA: Gewerbeberechtigung, Überlassung Arbeitskräfte 22.4.2011 ***R***, Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister v. 3.9.2008, Firmenbuchauszug vom 1.6.2011, Ausweisdokument ***T***, Auszug aus dem ZMR: ***T*** v. 9.3.2011, 1100 Wien, ***Adr1*** ist Firmenadresse lt. Firmenbuch, UID-Bescheid vom 7.2.2007. Am tt.7.2012 wurde der Konkurs eröffnet.

Eine Abfrage bei der Sozialversicherung ergab nur wenige Arbeiter, die nur tageweise angemeldet waren. Damit verfügte die ***6*** Bau GesmbH nicht über das entsprechende Personal um die angeführten Umsätze wirtschaftlich erbringen zu können. Die Abrechnung erfolgte größtenteils mit Pauschalen.

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***6*** Bau GmbH erbracht wurden:

- Im Vertrag der ***6*** Bau GmbH mit der ***Bf*** Bau steht unterhalb der Firmenbezeichnung in einer anderen Schrift die Adresse „***Adr1***“ darunter (in derselben Schrift wie die Firma) „***Adr7***“. Bei der „***Adr7***“ handelt es sich um die Anschrift

der ***7***-Konstruktion Personalüberlassung und Bauunternehmung GmbH.

- Erhebungen der Finanz im März und April 2012 in der ***Adr1*** ergaben keinen Hinweis auf die ***6*** GesmbH. Es funktionierte weder die Gegensprechanlage noch die Türglocke. Auf Klopfen wurde nicht geöffnet. Laut Feststellungen des Finanzamtes 4/5/10 ist ab 2/2011 von einem Unternehmen nicht mehr auszugehen.

- Die Unterschriften auf den Vertrag (Anmerkung: unleserliches Kürzel) stimmen mit den Unterschriftsproben des zum Zeitpunkt der Leistungserstellung eingesetzten Geschäftsführers ***T*** nicht überein.

- Auch bei dieser Firma wurde eine auffallende Ähnlichkeit mit Rechnungen der anderen Fremddienstleister festgestellt. Ebenso wurde hier auf den Rechnungen wieder die Diktion "Halle" verwendet.

- Außerdem ist auch die gewerberechtliche Geschäftsführerin der ***6*** Bau für die Arbeitskräfteüberlassung dieselbe wie für die ***7***.

Die Bf. ergänzte (Schreiben vom 3.1.2024), dass die Firma ***6*** Bau GmbH sehr lange am Markt tätig gewesen sei und erst 1 Jahr nach Beendigung der Geschäftsbeziehung in Konkurs gegangen sei.

15. *28*** Bau GmbH (2011: Aufwendungen iHv 16.336,32 Euro; 2012: Aufwendungen iHv 48.444,00 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Auftragsschreiben vom 15.4.2011 ohne Angabe eines Regiesatzes, Schreiben der BH Mödling: Gewerbeberechtigung Baumeister: ***52*** v. 13.7.2011, Schreiben der BH Mödling: Gewerbeberechtigung Überlassung Arbeitskräfte ***53*** v. 10.9. 2008 nur für ihn gültig, Firmenbuchauszug vom 16.7.2011. Am tt.1.2013 wurde der Konkurs eröffnet.

Die Abrechnung der Firma ***28*** Bau GmbH erfolgte nach geleisteten Stunden. Es liegen detaillierte Abnahmeprotokolle und Wochenberichte vor, die die geleisteten Stunden der namentlich genannten Bauarbeiter bestätigen. In den Abrechnungen werden genau diese Stunden verrechnet.

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***28*** Bau GmbH erbracht wurden:

- Die Unterschrift auf dem Auftrag stimmt mit den Unterschriftsproben des zum Zeitpunkt der Leistungserstellung eingesetzten Geschäftsführers nicht überein.
- Der vorgelegte Vertrag beinhaltet keine Regiesätze.

Laut Bestätigung vom 04.07.2012 wurde die Firma ***21*** GmbH in der HFU-Liste gefunden (Mail vom 6. März 2024).

16. *18*** GesmbH (2011: Aufwendungen iHv 1.674,00 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Auftragsschreiben vom 16.11.2011 mit Regiesatz: 27,00, UB der WGGKv. 4.7. 2011, UB des FA 4/5/10 v. 8. Juni xxxx, Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister v. 29.4.2009 ***54***, Firmenbuchauszug vom 10.2.2009, UID-Bescheid vom 11.3.2008, Vergabe SteuerNr. 11.3.3008, Passkopie und ZMR-Auszug von ***55*** (gemeldet ab 23.3.2006).

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***18*** GesmbH erbracht wurden:
- Die Unterschrift auf dem Auftrag stimmt mit den Unterschriftsproben des zum Zeitpunkt der Leistungserstellung eingesetzten Geschäftsführers lt. Firmenbuch und Pass nicht überein.

Die Bf. legte mit Mail vom 6. März 2024 Bestätigungen der Wiener Gebietskrankenkasse vom 04.07.2011 und vom 11.10.2011 vor, denenzufolge die Firma keine Rückstände bei der Krankenkasse hatte und laut Bestätigungen mit unleserlichem Datum auch keine Schulden beim Finanzamt.

17. *19*** (2012: Aufwendungen iHv 40.319,41 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Auftragsschreiben vom 11.6.2013 Regiesätze: 27,- Euro, Schlaufenmatten 200, - Euro, Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister Ing. ***56***, ZMR-Auszug von ***19*** vom 1. 8.2007, UID-Bescheid vom 17. 5. 2010.

Die Erhebungen der Finanz ergaben, dass es die Firma gibt und teilweise entsprechende Abgaben bezahlt werden. Herr ***19*** zeigte sich bei einem Augenschein sehr eingeschüchtert und wollte nur beschränkt Auskunft geben. Er gab aber zu selbst wieder mit Fremdfirmen zu arbeiten. Diese wiederum wurde bereits im ELDA gesperrt und die UID begrenzt. Daher kann laut Finanzamt nicht ausgeschlossen werden, dass diesen Aufwänden der ***Bf*** zweifelsfrei versteuerte Leistungen zugrunde liegen bzw. die Leistungen erbracht wurden.

Die Bf. legte mit Mail vom 6. März 2024 eine Bestätigung der Wiener Gebietskrankenkasse vom 03.10.2012 vor, derzufolge die Firma keine Rückstände bei der Krankenkasse hatte und eine Bestätigung des Finanzamtes vom 5.10.2012, derzufolge er auch keine Schulden beim Finanzamt hatte.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 hat die Bf. 3 Bestätigungen von GKK-Anmeldungen von Arbeitnehmern der Subunternehmerin im Jahr 2012 vorgelegt. Angemeldet wurden diese von ***StB2***.

18. *4*** (2013: Aufwendungen iHv 75.400,00 Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Auftragsschreiben vom 2.4.2013 Regiesätze: 28,- Euro, Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister ***57***, Firmenbuchauszug vom 25. 3. 2013, Pass v. ***W***, ZMR –Auszug von ***W*** v. 5.4. 2013, UID-Bescheid vom 1.10.2002.

Die ***4*** hat jeweils "Aushilfe zur Spitzenabdeckung" mit einem Pauschalpreis abgerechnet.

Die Leistungserbringung wird seitens der Bf. durch Arbeitsbestätigungen, die lauten: „Leistung wird bestätigt“ untermauert (Schreiben der Bf. vom 3.1.2024).

Eine Firma mit diesem Wortlaut ist im Firmenbuch nicht eingetragen und besitzt auch keine gültige Gewerbeberechtigung (Stellungnahme FA vom 20.12.2023).

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma ***4*** erbracht wurden:

- Aus dem Notariatsakt für die Abtretung der Geschäftsanteile ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer, Herr ***W*** der deutschen Sprache nicht mächtig ist.
- Herr ***Gf*** hat demgegenüber ausgesagt, dass er sich mit den Geschäftspartnern in deutscher Sprache verständigt hat. (Stellungnahme FA, Bsp. Niederschrift über die Vernehmung des Verdächtigten 11.10.2013; Seite 3/4.)
- Bei der Vertragsunterzeichnung zur Abtretung der Anteile war Herr ***Y*** anwesend, der laut Ermittlungsergebnissen der Polizei verdächtigt wird, als Mitglied einer Organisation tätig zu sein, deren Zweck es ist, Gesellschaften zu gründen, die in der Gastronomie- und Baubranche aktiv tätig werden. Diese Gesellschaften zahlen dann kaum Beiträge und Steuern.

19. *5*** (2012: Aufwendungen iHv 137.888,- Euro,
2013: Aufwendungen iHv 106.800,- Euro)**

Von der Bf. wurden im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens neben den Eingangsrechnungen folgende Unterlagen vorgelegt: Auftragsschreiben vom 27.3.2012 mit Verweis auf Anbot, Bauzeitplan der ***Bf*** usw., Schreiben der MA63: Gewerbeberechtigung Baumeister ***58***, Firmenbuchauszug vom 16.2.2012, „UID-Bescheid“, der undatiert ist und im Kopf kein Finanzamt anführt.

Laut Aktenvermerk des Finanzamtes bzw. vorgelegter Fotos konnten an der Geschäftsadresse keine geschäftlichen Aktivitäten festgestellt werden, die Anmeldungen im Sozialversicherungssystem ELDA sind blockiert und die UID Nummer mit 2.9.2013 begrenzt (Stellungnahme des FA, Datums-Angabe in der mündlichen Verhandlung). Der vorgelegte

undatierte „UID-Bescheid“ der Firma ***5*** weist keine Finanzamtsadresse aus und bezeichnet das Finanzamt stattdessen als „FA 04 / Team 23“ und gibt eine 8-stellige Steuernummer an.

Für das Finanzamt ergibt sich laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 auch aus folgenden Umständen, dass die Leistungen nicht durch die Firma erbracht wurden:

- Der Vertrag wurde mit einer ***5*** GesmbH (ist auch Wortlaut lt. Firmenbuch) abgeschlossen, die Rechnungen tragen aber nur den Rechnungsleger ***5***. Ab November 2012 wurde der Rechnungsabsender umgestellt.
- Die Unterschrift auf dem Auftrag (unleserliches Kürzel) stimmt mit den Unterschriftsproben des zum Zeitpunkt der Auftragsunterfertigung eingesetzten Geschäftsführers lt. Firmenbuch nicht überein.
- Zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung fanden gleichzeitig ein Geschäftsführerwechsel und ein Wechsel der Anteile statt.
- Die im Auftragszeitraum tätigen Geschäftsführer haben sich bei der Abtretung der Geschäftsanteile und der Bestellung als Geschäftsführer jeweils durch eine Person ***Z*** geb. 20.5.1976 vertreten lassen. Bei der Vollmacht (für Herrn ***A***) vom 24.5.2012 ist diese Person als Herr bezeichnet, bei der Vollmacht (für Herrn ***B***) vom 11.12. 2012 ist diese Person als Frau bezeichnet. Dies wurde dann am 18.6. 2012 berichtigt. Eine Abfrage im Melderegister zeigt zur Person ***Z*** jede Menge Auskunftssperren. Außerdem ist diese Person seit 23.9.2004 in Österreich nicht mehr behördlich gemeldet.
- Mit dem Vertrag wurde eine Visitenkarte vom aktuellen Geschäftsführer der ***5***, Herrn ***B*** vorgelegt. Dieser hat am Firmensitz auch seinen Wohnsitz. Beim mehrmaligen Lokalaugenschein durch die BP konnte dort nur ein verlassenes Geschäftslokal mit heruntergelassenen Rollläden vorgefunden werden. Mittlerweile wurde die UID dieser Firma beschränkt und auch die Anmeldungen im ELDA blockiert.
- Die Rechnungen der Firma ***5*** sind nicht fortlaufend nummeriert (2013) bzw. tragen Unternummerierungen (Nov. 2012).

Die Bf. legte Bestätigungen der Wiener Gebietskrankenkasse vom 28.03.2012 und vom 30.01.2013 vor, denzufolge die Firma keine Rückstände bei der Krankenkasse hatte.

Laut Bestätigungen vom 03.07.2012 und vom 13.11.2012 wurde die Firma ***5*** Bau GmbH in der HFU-Liste gefunden (Mail vom 6. März 2024).

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 hat die Bf. 3 Bestätigungen von GKK-Anmeldungen von Arbeitnehmern der Subunternehmerin ab August bzw. September 2012 vorgelegt.

Aktenkundig ist auch eine Abfrage bei der Sozialversicherung, die ergibt, dass die Firma insgesamt 111 Dienstnehmer angemeldet hat, wobei zum Abfragezeitraum 19.7.2013 exakt 15 Dienstnehmer gemeldet waren

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes ergibt sich aus den zum Sachverhalt angegebenen Unterlagen, Aussagen, Niederschriften usw. und wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausführlich erörtert und von den Verfahrensparteien als richtig anerkannt.

Die Feststellung, welche Subunternehmer für die Bf. tatsächlich operativ tätig waren, ergibt sich aus der rechtlichen Beurteilung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 303 BAO

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 183 BAO

(1) Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

(2) Die Abgabenbehörde kann die Beweisaufnahme auch im Wege der Amtshilfe durch andere Abgabenbehörden vornehmen lassen.

(3) Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, daß die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind, im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht überdies dann, wenn das Beweisangebot der Parteien der Verfahrensförderungspflicht (§ 270 Abs. 2) widerspricht. Von der Aufnahme eines im Vorlageantrag gestellten Beweisanspruches darf das Verwaltungsgericht nicht mit der Begründung absehen, dass der Beweisanspruch der Verfahrensförderungspflicht (§ 270 Abs. 2) widerspricht. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

(4) (...)

3.2. Wiederaufnahme 2006 und 2007

Mit Bescheiden vom 9. Jänner 2014 wurden die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2006 und 2007 wiederaufgenommen. Begründet wurden diese Bescheide mit dem Prüfbericht und der Niederschrift. Diesen Unterlagen sind diverse Tatsachelemente der Leistungsabwicklung mit den Firmen in den Jahren 2006 und 2007 betroffenen Firmen ***13*** Bau ***8*** GmbH, ***59*** Bau ***1*** GmbH, ***15*** Handels GmbH, ***9*** Bauservice oder ***14*** GmbH zu entnehmen. Zu diesen Firmen wurde bereits im Rahmen einer finanzstrafrechtlichen Prüfung am 14.3.2008 eine Niederschrift aufgenommen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Tatsachen müssen neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199 unter Verweis auf VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (vgl. z.B. VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104 oder VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014 mit Verweis auf VwGH 5.4.1989, 88/13/0052).

Welche weiteren Tatsachen im Verhältnis zur im Jahr 2008 abgeschlossenen finanzstrafrechtlichen Prüfung neu hervorgekommen sind, ist weder dem Außenprüfungsbericht noch der Niederschrift zu entnehmen und konnte auch in der mündlichen Verhandlung vom Finanzamt nicht benannt werden, da das Finanzamt nur mutmaßen konnte, dass die namentlich angeführten Subunternehmer nicht genau überprüft wurden.

Im Beschwerdefall konnte die – begründungspflichtige - Abgabenbehörde damit nicht dartun, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (vgl. dazu VwGH 30.9.1987, 87/13/0006), sodass das BFG die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide des Finanzamtes – wie im Spruch ersichtlich - ersatzlos aufzuheben hat (vgl. dazu beispielsweise VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280, VwGH 27.06.2013, 2010/15/0052).

Im Übrigen erfolgte die Wiederaufnahme nach Eintritt der Verjährung, zumal dem Bericht auch kein Hinweis auf die Annahme von Abgabenhinterziehung (was zu einer Verlängerung der Verjährung führen würde) zu entnehmen ist bzw. ein entsprechendes Finanzstrafverfahren eingestellt wurde.

3.3. Körperschaftsteuer 2006 und 2007

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs 2 BAO).

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2006 und 2007 waren daher – wie im Spruch ersichtlich – gegenstandslos zu erklären.

3.4. Aufwand für Fremdleistungen - Allgemein

Beweisanträge (Zeugeneinvernahme, Vorlage Körperschaftsteuerbescheide)

In der Beschwerde wurde beantragt, die Geschäftsführer der Firmen ***28*** Bau, ***17*** Bau OG, ***20*** Handels GmbH, ***19***, ***59***-Bau und ***23*** (Anmerkung: nicht von den Feststellungen betroffen) als Zeugen zu befragen, ob die Werkhonorare tatsächlich an die jeweiligen Bankverbindungen der betreffenden Gesellschaften überwiesen wurden.

Mit Schreiben vom 3. Jänner 2024 beantragte die Bf. weiters die Zeugeneinvernahme von Herrn Ing. zu dem Beweisthema, dass auf der Baustelle der Firma ***AG*** GmbH Subunternehmer tatsächlich tätig waren.

Gemäß § 183 Abs 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden.

Im gesamten Beschwerdeverfahren wurde nicht bezweifelt, dass die verbuchten Werkhonorare tatsächlich an die jeweiligen Bankverbindungen der betreffenden Gesellschaften überwiesen wurden bzw. bei der Firma ***AG*** GmbH Subunternehmer tätig waren. Von der Einvernahme der Zeugen kann daher abgesehen werden.

Weiters wurde die Vorlage der Körperschaftsteuerbescheide zum Beweis dafür beantragt, dass die Subunternehmer von der Finanz als am Markt auftretendes Unternehmen angesehen wurden.

Von der Aufnahme beantragter Beweise ist gem. § 183 Abs 3 BAO weiters dann abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen unerheblich sind.

Im Beschwerdefall wurde die Abzugsfähigkeit im Wesentlichen damit begründet, dass die Subunternehmer nicht über ausreichend Arbeiter verfügten, um die verrechneten Leistungen auszuführen. Die Körperschaftsteuerbescheide können keinen Aufschluss über die Erbringung der strittigen Leistungen geben und sind daher unerheblich, weshalb auch von diesem Beweisantrag abzusehen ist.

Leistungserbringung durch die Subunternehmer – Gemeinsame Feststellungen

Im Beschwerdefall ist das Finanzamt aufgrund mehrerer Indizien davon ausgegangen, dass die Bauarbeiter, die auf den diversen Baustellen der Bf. tätig waren, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht Arbeitnehmer der rechnungsausstellenden Subunternehmer, sondern Arbeitnehmer der Bf. waren. Diese Beurteilung ist (von Ausnahmen abgesehen - siehe dazu 3.5. zu den einzelnen Subunternehmern) aufgrund folgender Umstände – geboten:

Die Subunternehmer haben jeweils nicht ausreichend Arbeiter angestellt gehabt, um die Arbeiten selbst erbringen zu können. Daraus folgt, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Entgelte nicht für Leistungen der Subunternehmer bezahlt werden konnten und die Rechnungen daher nur dazu gedient haben können, einen (Lohn)Aufwand im Rechenwerk der Bf. in Abzug bringen zu können.

Dies ist beispielsweise im Fall der Firma ***7*** erwiesen: Herr ***S*** hat ausgesagt (Niederschrift vom 13.9.2011), dass den im Namen dieser Firma ausgestellten Rechnungen keine Leistung zugrunde liegt und im Rechenwerk der Auftragsfirmen zum Zwecke der Gewinnminderung als „Aufwand“ eingebaut werden. Diese Aussage wird durch die Geschäftsführer ***Q*** und ***R*** (Eilvernahme der Gf. der ***7*** durch die Finanzverwaltung am 26.8.2010) bestätigt, die angeben, ausschließlich für eine Hausverwaltung tätig zu sein und nur zwei Arbeiter zu beschäftigen.

In den übrigen Fällen ist aufgrund der Gesamtumstände zu schließen, dass die rechnungsausstellenden Unternehmen keine Leistungen erbracht haben: So ergibt sich aus den Abrechnungsmodalitäten, dass die jeweiligen Subunternehmer nicht selbst tätig geworden sein können: Obwohl die „Rahmenverträge“ eine Abrechnung nach Stunden oder Kilogramm vorsehen, wurde in den Rechnungen tatsächlich (überwiegend) eine Pauschale ausgewiesen, die mit Ausnahme der Nennung eines Bauvorhabens keinen Anhaltspunkt für die Beschreibung der Tätigkeit liefert. Die so nicht mögliche Überprüfbarkeit der Leistungserbringung war für das Finanzamt und auch das BFG Grund dafür, die Leistungserbringung durch die Subunternehmer anzuzweifeln.

Dem wiederholten Vorbringen der Bf. zufolge (Beschwerde vom 22.1.2014, Schreiben vom 3.1.2024, Angaben in der mündlichen Verhandlung am 14.3.2024) sei es aufgrund der Angabe des jeweiligen Bauvorhabens kein Problem gewesen zu überprüfen, welche Leistungen tatsächlich ausgeführt wurden. In der mündlichen Verhandlung am 14.3.2024 erklärte Herr

Gf (Geschäftsführer der Bf.), dass er auf der Baustelle den Preis für eine Teilleistung ausmache, weil dies wirtschaftlich günstiger sei. Die ausgemachten Preise und die zugrundeliegenden Leistungen merke er sich.

Selbst wenn die Vorgehensweise, für eine Leistung direkt auf der Baustelle einen Pauschalpreis zu vereinbaren, wirtschaftlich nachvollziehbar erscheint, ist es im Beschwerdefall jedoch nicht glaubwürdig: Trotz mehrfachen Nachfragens durch das Finanzamt bzw. das BFG konnte die Bf. keinerlei aussagekräftige Unterlagen zu den vereinbarten Arbeiten bzw. zum Nachweis der Tätigkeiten der Subunternehmer erbringen: Auf den Rechnungen findet sich keine Spezifikation der erbrachten Leistung (zB: „***Arbeiten***“ o.ä.) und die vorgelegten Nebenaufzeichnungen, die die Leistungserbringung belegen sollen, bestehen aus Kalenderblättern, auf denen am jeweiligen Tag eine bestimmte Anzahl von Männern und zT die Baustelle wiedergegeben ist und „Arbeitsbestätigungen“, die jeweils auf „Leistung wird bestätigt“ lauten. Unterlagen über Zeitablauf und Koordination, Personaleinteilung, Kosten und Preise wurden laut Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 nicht vorgelegt, auch nicht nachgereicht und sind somit nicht aktenkundig.

Es ist unüblich und nicht nachvollziehbar, dass ein Geschäftsführer bei der Vielzahl von Baustellen und Abrechnungen nirgendwo Aufzeichnungen über die vereinbarten Leistungen bzw. die Höhe der vereinbarten Pauschalen macht. So wurden beispielsweise von der Firma ***9*** im Jahr 2008 verschiedene Bauvorhaben mit insgesamt 55 Rechnungen abgerechnet, 2009 sind 22 Rechnungen aktenkundig, davon wurden allein 8 Rechnungen im November 2009 ausgestellt; von der Firma ***10*** wurden im Oktober 2012 sieben verschiedene Bauvorhaben mittels Pauschale abgerechnet. Bei der Vielzahl von ausgehandelten Pauschalen wären solche Abmachungen zur eigenen Sicherheit zumindest zu dokumentieren.

Zudem ist festzuhalten, dass von der Bf. trotz mehrmaliger Aufforderung (beispielsweise auch durch das BFG im Schreiben vom 20.11.2023: „gibt es weitere Unterlagen?“) keine Dokumentation (Bautagebücher, Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Besprechungsprotokolle, E-Mails, etc.) über die vorgeblich von den genannten Subunternehmen durchgeführten Aufträge vorgelegt wurden, weshalb letztlich Art und Ausmaß der von (etwaigen) Subunternehmen durchgeführten Arbeiten unklar blieb (vgl. auch BFG 9.3.2023, RV/7100156/2020, bestätigt durch VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0071).

Nach Angaben der Bf. in der mündlichen Verhandlung am 14.3.2024 haben die jeweiligen Subunternehmer überdies selbständig an eigenen Aufgaben (anderen, als die Arbeitnehmer der Bf.) gearbeitet. Aus diesem Grund müsste es für die Subunternehmer nicht nur einfach, sondern auch zweckmäßig sein, die Leistung genau zu bezeichnen. Für die Bf. wäre eine solche in Bezug auf allfällige Haftungen/Mängelrügen usw. jedenfalls geboten gewesen.

Dabei ist es auch als unüblich anzusehen, dass sämtliche Subunternehmer ihre Leistungen über Jahre hinweg so fehlerfrei ausgeführt haben sollen, dass die Bf. niemals Anlass zu einer Rüge hatte oder das Entgelt aufgrund von Mängeln reduziert hat.

In diesem Zusammenhang hat das Finanzamt auch aufgezeigt, dass die Bezahlung der Rechnungen zeitnah und häufig ohne Abzug eines Skontos, zum Teil sogar mittels Eilüberweisungen (hier zumeist mit Abzug eines Skontos) vorgenommen wurde. Dies ist in einer Gesamtbetrachtung insofern auffällig und als unüblich anzusehen, als die Bf. selbst ihre Rechnungen später erstellt und so ihr Entgelt auch später erhalten hat.

[...]

Wenn die Subunternehmer daher tatsächlich selbständig Teilleistungen erbracht haben, müssen sie eine wie oben beschriebene Qualifikation aufweisen, Konstruktionszeichnungen lesen können usw. Die Bf. hat im Verfahren zur Frage, warum sie davon ausgehen konnte, dass die Subunternehmer über qualifiziertes Personal/know how für die Leistungen verfügten, lediglich auf vorgelegte Gewerbescheine verwiesen. Eine Überprüfung der Qualifikation der Arbeiter oder der ausgeführten Tätigkeiten ist mit Ausnahme von jeweils maximal 3 vorgelegten Anmeldungen ***14*** Subunternehmer bei der GKK (die zT auch auf Hilfsarbeiter lauten) nicht aktenkundig.

Beachtet man in diesem Zusammenhang die Feststellungen des Finanzamtes zu möglichen Verbindungen der Subunternehmer untereinander (zB, dass für die angeführten Subunternehmer wiederholt dieselben Personen tätig waren wie beispielsweise ***I***/alias ***J*** bei der ***13*** Bau und Personalmanagement GmbH und der ***1*** oder ***60*** bei den Firmen ***7***, ***12*** und ***6***, vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen Gesellschafterwechsel stattgefunden haben, die Schriftart der Rechnungen der ***8***, ***1***, ***9***, ***14***, ***2***, ***10***, ***7*** oder ***6*** gleich war, usw.), wäre es umso mehr geboten gewesen, die Leistungen genau zu spezifizieren und aussagekräftige Nebenaufzeichnungen über die Arbeiter und ihre Qualifikation vorzulegen.

Sorgfalt der Beschwerdeführerin

Ein Abgabepflichtiger hat bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen Sorgfaltspflichten einzuhalten. Werden etwa die für das Bestehen der behaupteten Geschäftsbeziehungen üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung selbst (insbesondere Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, etc.) nicht vorgelegt, kann dies eine Verletzung von Sorgfaltspflichten belegen (VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0071 unter Hinweis auf VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059). Von Bedeutung sind dabei auch die tatsächlich üblichen Gepflogenheiten in der jeweiligen Branche (vgl. z.B. VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, mwN).

Die vorgelegten Unterlagen wie zB Firmenbuchauszüge, UID-Abfragen, Gewerbeberechtigungen und Abfragen der HFU-Liste vermögen das Vorliegen einer Geschäftstätigkeit der Subunternehmer nicht nachzuweisen (vgl zB BFG 4.10.2023, RV/7101455/2023). 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).

Die Bf. führt u.a. in der Stellungnahme vom 3.1.2024 Judikatur an, derzufolge eine Nichtanerkennung von Zahlungen an Subunternehmer nur dann denkbar sei, wenn nachgewiesen werden kann, dass der Unternehmer selbst wusste, dass die Subfirmen in betrügerischer Absicht tätig waren. Da die Bf. sorgfältig gehandelt habe, sei die Aberkennung der Betriebsausgaben nicht möglich.

Abgesehen davon, dass die zitierten Erkenntnisse (VwGH 22.2.2017, Ra 2014/13/0030, VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064 oder VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107) Begründungsmängel des BFG aufgegriffen haben, geht es im Beschwerdefall nicht darum, dass Subunternehmer ihre Abgaben nicht gezahlt hätten. Vielmehr wird festgestellt, dass die Subunternehmer selbst gar keine Leistungen erbracht haben.

Diese Feststellung gründet sich zum einen (wie oben dargestellt) aus den fehlenden Arbeitnehmern der Subunternehmer und der nicht nachvollziehbaren Abrechnung mittels Pauschale bzw. der fehlenden Dokumentation der verrechneten Leistungen.

Soweit die Bf. daher vermeint, es sei aufgrund der vorgelegten Unterlagen (Firmenbuchauszüge, Passkopien der Geschäftsführer, Auszüge aus dem Zentralen Melderegister usw – siehe dazu im Sachverhalt die Nachweise je Subunternehmer) der Gutgläubensschutz anzuwenden, ist darauf hinzuweisen, dass der Gutgläubensschutz aus der Rechtsprechung des EuGH in Zusammenhang mit Mehrwertsteuerbetrug hervorgeht, der im Beschwerdefall nicht verfahrensgegenständlich ist.

Auch ist die behauptete Sorgfalt der Bf. nicht im ausreichenden Ausmaß gegeben: Die Bf. hat nämlich nur die Daten der Firma bzw. der Geschäftsleitung festgehalten (dabei sogar Passkopien oder Daten aus dem Zentralen Melderegister), nicht jedoch die Namen, Arbeitszeiten oder Befähigungsnachweise der tatsächlich auf den Baustellen tätigen Arbeiter.

Die vorgelegten „beispielhaften“ Anmeldungen von Arbeitern der Subunternehmer bei der ÖGK (maximal 3 ***14*** Subunternehmer) sind dabei nicht aussagekräftig, weil die Tätigkeit derselben auf Baustellen der Bf. mangels Unterlagen nicht nachgewiesen werden konnte und daher auf der Behauptungsebene geblieben ist. Überdies wurden sämtliche Meldungen durch eine Steuerberatungskanzlei ausgefertigt. Soweit diese mit der Lohnverrechnung der Subunternehmer betraut war, wäre es wohl auch möglich gewesen, mehrere Anmeldungen

oder eine Liste der beschäftigten Arbeitnehmer auszufolgen, aus der man die Namen der Arbeiter hätte ersehen können.

Bei der Abwicklung von Baustellen entstehen zudem laufend Dokumente (z.B. Bautagesberichte, Schriftverkehr, Besprechungsnotizen und -protokolle, Baustellenfotos, Pläne, Skizzen, etc.), die der sorgfältige Bauunternehmer in einem Bauakt projektbezogen ablegt (vgl zB BFG 23.01.2024, RV/7102853/2023). Derartige Unterlagen, die eine Nachvollziehbarkeit der Leistungen ermöglicht hätten, wurden nicht vorgelegt und sind damit nicht aktenkundig.

Auch die nachträglich beigebrachten „HFU-Listen“ sind in diesem Zusammenhang nicht aussagekräftig: Gemäß § 67a Abs 3 ASVG entfällt nämlich nur die Haftung für Krankenversicherungsbeiträge des Subunternehmers, wenn dieses Unternehmen zum Zeitpunkt der Leistung des Werklohnes in der Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Gesamtliste) nach § 67b Abs. 6 geführt wird. Damit ist diese Liste ungeeignet dafür Auskunft zu geben, ob dem BFG unbekannte Arbeiter als Arbeitnehmer der Subunternehmer auf den Baustellen der Bf. tätig waren oder nicht.

Insgesamt hat die Bf. entsprechend den vorgelegten Unterlagen keine über ein Mindestmaß hinausgehende Sorgfalt walten lassen, da weder die erbrachten Leistungen nachvollziehbar waren (auch nicht aufgrund irgendwelcher aussagekräftiger Nebenaufzeichnungen), noch die Namen der auf den einzelnen Baustellen tätigen Bauarbeiter der Subunternehmer festgehalten wurden.

3.5. Zu den einzelnen Subunternehmern

Wie unter Allgemeines festgehalten, ist bei den einzelnen Subunternehmern davon auszugehen, dass sie die Leistungen nicht erbracht haben.

Für die in den Jahren 2006 und 2007 betroffenen Subunternehmer sind die Feststellungen nicht entscheidungswesentlich, da die Wiederaufnahmebescheide aufgehoben wurden.

Im Einzelnen sind in den Jahren 2008 – 2013 folgende Subunternehmer betroffen:

Zu 6. *9*** (2008: Aufwendungen iHv 612.281,89 Euro, 2009: Aufwendungen iHv 166.930,80 Euro)**

Die ***9*** verfügte lt. Außenprüfungsbericht vom 12.12.2013 bzw. lt. Unterlagen der Sozialversicherung nicht über das entsprechende Personal, um die angeführten Umsätze wirtschaftlich erbringen zu können. Daran vermögen auch die im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 14. März 2024 – laut Bf. exemplarisch vorgelegten - Bestätigungen von GKK-Anmeldungen von jeweils einem Arbeitnehmer im April 2008 und im Februar 2009 bzw. drei

Arbeitnehmern ab August 2009 und zwei Arbeitnehmern ab September 2009 nichts zu ändern, weil mit so wenig Personal der abgerechnete Leistungsumfang nicht erreicht werden kann.

Die insgesamt 55 Rechnungen des Jahres 2008 bzw. 22 Rechnungen des Jahres 2009 machen durch die Abrechnung mittels Pauschale eine Nachvollziehbarkeit der Leistungen unmöglich. Die Firma war für das Finanzamt auch nicht greifbar und unter dem Firmenwortlaut der ***9*** wurden Rechnungen mit unterschiedlichem Schriftbild, Logo und Firmenstempel ausgestellt.

Im Übrigen gilt auch das hier unter 3.4. Festgestellte: Gegen die Leistungserbringung des Subunternehmers spricht neben der nicht nachvollziehbaren Abrechnung mittels Pauschale bzw. der fehlenden Dokumentation der verrechneten Leistungen, das Fehlen von Aufzeichnungen über die Identitäten der Bauarbeiter, die nicht vorgelegte Dokumentation der Bauvorhaben (z.B. Bautagesberichte, Schriftverkehr, Besprechungsnotizen und -protokolle, Baustellenfotos, Pläne, Skizzen, etc.) und die Zahlung der verrechneten Beträge ohne jedwede Mängelrüge.

Zu 8. *2*** (2008: Aufwendungen iHv 11.590,- Euro)**

Entscheidungswesentlich dafür, dass die Subunternehmer die Leistungen nicht erbracht haben, ist für den erkennenden Senat, dass diese keine bzw. zu wenige Arbeiter beschäftigten, um die Leistungen erbringen zu können.

Im Fall der ***2*** waren in den Monaten vor Konkurseröffnung laut Bericht der Masseverwalterin mehr als 200 Mitarbeiter gemeldet. Obwohl in den beiden aktenkundigen Rechnungen nur eine Pauschale ausgewiesen ist, kann davon ausgegangen werden, dass Arbeitnehmer der Firma ***2*** zumindest Bauhilfstätigkeiten ausgeübt haben. Der Abzug als Betriebsausgaben ist daher geboten.

Zu 9. *10*** GesmbH (2009: Aufwendungen iHv 164.850,35 Euro; 2012: Aufwendungen iHv 509.714,50 Euro)**

Dem Finanzamt wurden laut Außenprüfungsbericht keine laufenden Buchhaltungsunterlagen der Firma ***10*** vorgelegt, was nahelegt, dass die Firma wirtschaftlich nicht tätig war.

Die im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 14.3.2024 vorgelegten 3 Bestätigungen von GKK-Anmeldungen von Arbeitnehmern der Subunternehmerin ab Jänner 2012 betreffen Hilfsarbeiter bzw. Bauhelfer. Derartige Anmeldungen sind nicht geeignet, die Leistungserbringung der ***10*** Consulting zu untermauern, zumal die verrechneten Leistungen nach Art (laut Geschäftsführer der Bf. wurden selbständige Bauarbeiten ausgeführt) und Umfang (2012 wurden über 500.000 Euro verrechnet) nicht von den 3 gemeldeten Hilfsarbeitern erbracht werden können.

Bei der Firma ***10*** sprechen insbesondere die Gesamtumstände gegen eine Leistungserbringung durch die ***10*** Consulting: In den Rechnungen wird großteils „Aushilfe zur Spitzenabdeckung“ verrechnet (so auch die von der Bf. mit E-Mail vom 6. März 2024 übermittelte ER Nr 130). Die dazu vorgelegten Arbeitsbestätigungen (zB auch die von der Bf. Übermittelte vom 28.9.2012) weisen den Text „Leistung wird bestätigt“ aus.

Bedenkt man, dass die Firma ***10*** Consulting allein mit Datum 3.10.2012 fünf Rechnungen an die Bf. gelegt hat (zu unterschiedlichen Bauvorhaben), die am 8.10.2012 mittels Eilüberweisung beglichen wurden, ohne dass die Leistungen in irgendeiner Form dokumentiert wurden bzw. in anderen Fällen die Rechnungsbeträge in bar beglichen wurden, ist die Leistungserbringung durch die Firma ***10*** Consulting auch aufgrund der unüblichen Vorgehensweise anzuzweifeln.

Der Verweis auf eine lange zufriedenstellende Zusammenarbeit (Schreiben der Bf. vom 3.1.2024) oder die vorgelegten HFU-Listen vom 27.09.2011 und vom 08.10.2012 bzw. Bestätigungen des Finanzamtes und der BAUK (Mail vom 6. März 2024) vermögen die Leistungen nicht zu bestätigen.

Im Übrigen gilt auch das hier unter 3.4. Festgestellte: Gegen die Leistungserbringung des Subunternehmers spricht neben der nicht nachvollziehbaren Abrechnung mittels Pauschale bzw. der fehlenden Dokumentation der verrechneten Leistungen, das Fehlen von Aufzeichnungen über die Identitäten der Bauarbeiter, die nicht vorgelegte Dokumentation der Bauvorhaben (z.B. Bautagesberichte, Schriftverkehr, Besprechungsnotizen und -protokolle, Baustellenfotos, Pläne, Skizzen, etc.) und die Zahlung der verrechneten Beträge ohne jedwede Mängelrüge.

Zu 10. *7*** (2010: Aufwendungen iHv 168.387,37 Euro)**

Hinsichtlich der Firma ***7*** gaben die Geschäftsführer ***Q*** und ***R*** (Eilvernahme am 26.8.2010) an, ausschließlich für eine Hausverwaltung tätig zu sein und neben den Geschäftsführern nur zwei Arbeiter zu beschäftigen. Herr ***S*** (Beschuldigteneilvernahmen am 13.9.2011) hat angegeben, dass den im Namen dieser Firma ausgestellten Rechnungen keine Leistung zugrundeliegt.

Damit ist erwiesen, dass von der ***7*** keine Leistungen erbracht wurden.

Die im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegten Anmeldungen von Dienstnehmern betreffen für das Jahr 2010 nur einen Dienstnehmer, für 2009 zwei Dienstnehmer. Das deckt was sich mit den Aussagen der Geschäftsführer (es waren 2 Dienstnehmer angemeldet), ist aber als Nachweis dafür, dass Leistungen im Ausmaß von rund 168.000 Euro erbracht wurden, nicht geeignet ist.

Im Übrigen gilt auch das hier unter 3.4. Festgestellte: Gegen die Leistungserbringung des Subunternehmers spricht neben der nicht nachvollziehbaren Abrechnung mittels Pauschale bzw. der fehlenden Dokumentation der verrechneten Leistungen, das Fehlen von Aufzeichnungen über die Identitäten der Bauarbeiter, die nicht vorgelegte Dokumentation der Bauvorhaben (z.B. Bautagesberichte, Schriftverkehr, Besprechungsnotizen und -protokolle, Baustellenfotos, Pläne, Skizzen, etc.) und die Zahlung der verrechneten Beträge ohne jedwede Mängelrüge.

Zu 11. *3*** (2010: Aufwendungen iHv 12.222,- Euro)**

Da aus dem von der Bf. vorgelegten Steuerakt der ***3*** hervorgeht, dass diese im Jahr 2010 Umsätze von 717.342,47 Euro erzielt hat, ist anzunehmen, dass sie auch genügend Mitarbeiter hatte, um die Leistung im Wert von rund 12.000 Euro bei der Bf. zu erbringen. Der ausgewiesene Betrag ist als Betriebsausgabe abzugsfähig.

zu 12. *12*** Bauträger Projektmanagement GesmbH (2010: Aufwendungen iHv 10.500,- Euro; 2011: Aufwendungen iHv 360.610,62 Euro)**

Die Firma ***12*** hatte im Jahr 2011, in dem sie Leistungen von über 360.000 Euro verrechnete, lediglich 7 Arbeiter bei der Sozialversicherung gemeldet. Zwei davon sogar nur 2 Wochen und andere nur wenige Wochen. Damit konnte sie die verrechneten Leistungen keinesfalls erbringen.

Die vorgelegte HFU-Liste dient gem. § 67a ASVG nur dazu, den Auftraggeber von einer Haftung für fremde Sozialabgaben zu entlasten und ist daher in Bezug auf die Leistungserbringung der Subunternehmer nicht aussagekräftig.

Im Übrigen gilt auch das hier unter 3.4. Festgestellte: Gegen die Leistungserbringung des Subunternehmers spricht neben der nicht nachvollziehbaren Abrechnung mittels Pauschale bzw. der fehlenden Dokumentation der verrechneten Leistungen, das Fehlen von Aufzeichnungen über die Identitäten der Bauarbeiter, die nicht vorgelegte Dokumentation der Bauvorhaben (z.B. Bautagesberichte, Schriftverkehr, Besprechungsnotizen und -protokolle, Baustellenfotos, Pläne, Skizzen, etc.) und die Zahlung der verrechneten Beträge ohne jedwede Mängelrüge.

Zu 13. *17*** Bau (2011: Aufwendungen iHv 121.290,72 Euro; 2012: Aufwendungen iHv 93.171,50; 2013: Aufwendungen iHv 9.356,73)**

Die Feststellungen des Finanzamtes im Außenprüfungsbericht gründen sich im Wesentlichen auf formelle Ungereimtheiten des Firmennamens und „unvollständige Aufzeichnungen und Unterlagen der Firma“.

Solche Feststellungen sind als nicht ausreichend dafür anzusehen, dass die Firma ***17*** die Leistungen nicht erbracht hätte. Der Abzug als Betriebsausgaben ist daher zulässig.

Zu 14. *6*** Bau GmbH (2011: Aufwendungen iHv 202.043,61 Euro)**

Da bei der Sozialversicherung wenige Arbeiter nur tageweise angemeldet waren, verfügte die ***6*** Bau GesmbH nicht über das entsprechende Personal, um die angeführten Umsätze wirtschaftlich erbringen zu können.

Die Abrechnung mit Pauschalen, die Ungereimtheiten mit der Adresse (***Adr1*** bzw. ***Adr7*** = Anschrift der ***7***) oder die mangelhafte Unterschrift auf dem Vertrag in Verbindung mit fehlenden Bautagesberichten, Schriftverkehr, Besprechungsnotizen und -protokolle, Baustellenfotos, Pläne, Skizzen, etc. lassen keinen anderen Schluss zu, als dass das Unternehmen die verrechneten Leistungen nicht erbracht hat.

Im Übrigen gilt auch das hier unter 3.4. Festgestellte: Gegen die Leistungserbringung des Subunternehmers spricht neben der nicht nachvollziehbaren Abrechnung mittels Pauschale bzw. der fehlenden Dokumentation der verrechneten Leistungen, das Fehlen von Aufzeichnungen über die Identitäten der Bauarbeiter, die nicht vorgelegte Dokumentation der Bauvorhaben (z.B. Bautagesberichte, Schriftverkehr, Besprechungsnotizen und -protokolle, Baustellenfotos, Pläne, Skizzen, etc.) und die Zahlung der verrechneten Beträge ohne jedwede Mängelrüge.

Zu 15. *28*** Bau GmbH (2011: Aufwendungen iHv 16.336,32 Euro;
2012: Aufwendungen iHv 48.444,00 Euro)**

Da die Abrechnung der Firma ***28*** Bau GmbH nach geleisteten Stunden erfolgte und detaillierte Abnahmeprotokolle und Wochenberichte vorliegen, die die geleisteten Stunden der namentlich genannten Bauarbeiter bestätigen, ist davon auszugehen, dass die Firma ***21*** GmbH die Leitungen auch erbracht hat, zumal das Finanzamt auch keine Feststellungen zu nicht vorhandenen Bauarbeitern getroffen hat. Der Aufwand ist als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Zu 16. *18*** GesmbH (2011: Aufwendungen iHv 1.674,00 Euro)**

Für das Finanzamt ergaben sich die laut Außenprüfungsbericht die Ungereimtheiten im Wesentlichen daraus, dass die Unterschrift auf dem Auftrag mit den Unterschriftsproben des zum Zeitpunkt der Leistungserstellung eingesetzten Geschäftsführers lt. Firmenbuch und Pass nicht übereinstimmt.

Solche Feststellungen sind als nicht ausreichend dafür anzusehen, dass die Firma ***18*** die Leistung nicht erbracht hätte. Der Abzug als Betriebsausgaben ist daher zulässig.

Zu 17. *19*** (2012: Aufwendungen iHv 40.319,41 Euro)**

Der Einzelunternehmer ***19*** war zusammen mit den nachweislich (im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegten Bestätigungen) beschäftigten Arbeitern durchaus in der Lage, Leistungen im Wert von über 40.000 Euro im Jahr 2012 zu erbringen. Er hatte im Jahr 2012 weder Schulden bei der Krankenkasse noch beim Finanzamt. Dementsprechend ergaben auch die Erhebungen der Finanz, dass es die Firma ***19*** gibt und Abgaben bezahlt werden.

Es bestehen daher keine Anhaltspunkte dafür anzunehmen, dass die verrechneten Leistungen nicht erbracht wurden. Der Abzug als Betriebsausgabe ist zulässig.

Zu 18. *4*** (2013: Aufwendungen iHv 75.400,00 Euro)**

Die ***4*** hat jeweils "Aushilfe zur Spitzenabdeckung" mit einem Pauschalpreis abgerechnet. Die Leistungserbringung wird seitens der Bf. durch Arbeitsbestätigungen, die lauten „Leistung wird bestätigt“ untermauert (AP-Bericht und Schreiben der Bf. vom 3.1.2024).

Die Firma „***4***“ ist laut Stellungnahme des Finanzamtes nicht bekannt (laut Firmenbuch lautet der Name: „***63*** GmbH“). Dies ist auch deshalb auffällig, weil Herr ***Y***, der laut Ermittlungsergebnissen der Polizei verdächtigt wird, Mitglied einer Organisation zur Gründung von Gesellschaften zu sein, die kaum Beiträge und Steuern zahlen, als „Aktszeuge“ bei der Abtretung von Gesellschaftsanteilen fungierte. Die Kenntnis der Anwesenheit bei Notariatsakten entzieht sich – wie die Bf. in der mündlichen Verhandlung zu Recht einwandte – naturgemäß der Kenntnis der Bf., doch sind sie zusammen mit den übrigen Feststellungen ein weiteres Indiz dafür, dass die Rechnungsausstellerin „***4***“ die Leistungen tatsächlich nicht erbracht hat. Dies nicht zuletzt deshalb, weil die Firma auch über keine aufrechte Gewerbeberichtigung verfügt (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes vom 20.12.2024).

Aufgrund der Abrechnungen mittels Pauschalen in Zusammenhang mit der fehlenden Dokumentation der verrechneten Leistungen ist eine Leistungserbringung nicht nachvollziehbar, es fehlen auch Aufzeichnungen über die Identitäten der Bauarbeiter. Im Übrigen gilt das unter 3.4. Festgestellte. In einer Gesamtbetrachtung ist daher davon auszugehen, dass die rechnungsausstellende Firma ***4*** die Leistungen nicht erbracht hat.

Zu 19. *5*** (2012: Aufwendungen iHv 137.888,- Euro,
2013: Aufwendungen iHv 106.800,- Euro)**

Laut Aktenvermerk des Finanzamtes bzw. vorgelegter Fotos konnten an der Geschäftsadresse keine geschäftlichen Aktivitäten festgestellt werden, die Anmeldungen im Sozialversicherungssystem ELDA seien blockiert und die UID Nummer mit 2.9.2013 begrenzt (Stellungnahme des FA bzw. Angabe in der mündlichen Verhandlung). Der vorgelegte

undatierte „UID-Bescheid“ der Firma ***5*** weist keine Finanzamtsadresse aus und bezeichnet das Finanzamt stattdessen als „FA 04 / Team 23“.

Aktenkundig ist allerdings auch eine Abfrage bei der Sozialversicherung, die ergibt, dass die Firma insgesamt 111 Dienstnehmer angemeldet hat, wobei zum Abfragezeitraum 19.7.2013 exakt 15 Dienstnehmer gemeldet waren.

Auch wenn vom Finanzamt diverse Ungereimtheiten aufgezeigt wurden (zB Firmenbezeichnung, unleserliche Unterschrift, Geschäftsführerwechsel und Wechsel der Anteile etc) war er der rechnungsausstellenden Firma mit den angemeldeten Arbeitnehmern möglich, die verrechneten Leistungen zu erbringen. Der Abzug als Betriebsausgaben ist daher zulässig.

3.6. Schätzung

Wie oben festgestellt, wurden folgende Leistungen nicht von den rechnungsausstellenden Unternehmen erbracht:

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
9	612.281,89	166.930,80				
10 Consulting		164.850,35			509.714,50	
7			168.387,37			
12 Bauträger			10.500,-	360.610,62		
6 Bau GmbH				202.043,61		
4						75.400,00
Summe	612.281,89	331.781,15	178.887,37	562.654,23	509.714,50	75.400,00

Gleichzeitig hat das Finanzamt festgestellt, dass in Zusammenhang mit den angegebenen Bauvorhaben tatsächlich Arbeiten durchgeführt wurden. Da die Grundlagen für die Abgabenerhebung in diesem Punkt nicht ermittelt werden können, sind sie gem. § 184 BAO zu schätzen.

Das Finanzamt hat angenommen, dass den Arbeitern die Hälfte der verrechneten Pauschalen als Leistungslöhne ausbezahlt wurde. Dies ergibt sich aus den Erfahrungen in anderen Fällen

und wurde vom VwGH bisher nicht beanstandet (vgl zB VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0062 oder VwGH 23.8.2022, Ra 2022/13/0072).

In den vorliegenden Rahmenvereinbarungen wurde überdies der Stundensatz für „Regiestunden“ zwischen 22 und 27 Euro festgelegt. Die Hälfte davon (11 - 13,50 Euro) entspricht in etwa einem Stundenlohn für Eisenbieger. Die Schätzung des Lohnaufwandes mit 50% der geltend gemachten Kosten erscheint daher plausibel.

Gemäß § 184 BAO sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Dazu gehört auch der Umstand, dass der Bf. für den Lohnaufwand lohnabhängige Abgaben vorgeschrieben wurden und zwar 15% Lohnsteuer, 4,5% Dienstgeberbeitrag und 0,4 - 0,42% Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Diese rund 20% des Lohnaufwandes, der 50% des nicht abzugsfähigen Aufwandes ausmacht, betragen rechnerisch 10% des nicht abzugsfähigen Aufwandes.

Im Rahmen einer Schätzung sind daher bei der Gewinnermittlung im Ergebnis 40% der nicht für Leistungen der vermeintlichen Subunternehmer bezahlten Entgelte als verdeckte Ausschüttung hinzuzurechnen (Abzug von 100% des geltend gemachten Aufwandes, Schätzung von Lohnaufwand im Ausmaß von 50% und lohnabhängigen Abgaben im Ausmaß von 10% des nicht abzugsfähigen Aufwandes). Das sind folgende Beträge:

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Aufwand ges.	612.281,89	331.781,15	178.887,37	562.654,23	509.714,50	75.400,00
davon 40%	244.912,76	132.712,46	71.554,95	225.061,69	203.885,80	30.160,00

Daraus ergeben sich Einkünfte in folgender Höhe (2010 und 2013 Mindestkörperschaftsteuer):

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
EGB lt Erklärung	87.483,41	-5.706,52	-71.854,98	59.807,95	80.699,93	-56.064,31
+ v Ausschüttung	244.912,76	132.712,46	71.554,95	225.061,69	203.885,80	30.160,00
EGB neu	332.396,17	127.005,94	-300,03	284.869,64	284.585,73	-25.904,31
KöSt	83.099,04	31.751,49	1.750,00	71.217,41	71.146,43	1.750,00t

3.7. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall wird der höchstgerichtlichen Rechtsprechung gefolgt weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 15. April 2024