

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Mag. R. *** , die Richterinnen ***Mag. T. *** sowie die fachkundigen Laienrichter ***128*** und ***129*** in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, vertreten durch Steuerberatung ***126***, ***127***, über die Beschwerde vom 14. Juli 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 9. Juni 2022 betreffend Kapitalertragsteuer 2014, Kapitalertragsteuer 2015 und Kapitalertragsteuer 2016 Steuernummer [...] nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3. Oktober 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***130*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheide werden abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer wird
für das Kalenderjahr 2014 in Höhe von 1.012,50 €,
für das Kalenderjahr 2015 in Höhe von 14.595,35 € und
für das Kalenderjahr 2016 in Höhe von 1.488,49 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Entscheidungsgründen unter Pkt. II. 3.1 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der ***X-GmbH *** fand im Zeitraum 24. Jänner 2000 bis 2.6.2022 zu AB.Nr. ***1*** eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend die Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kammerumlage, Kapitalertragsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und zusammenfassende Meldung für

die Jahre 2015 bis 2018 statt, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden (vgl. den Bericht gem. § 150 BAO vom 10.6.2022 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 2.6.2022):

Für die Jahre 2015 - 2018 würden endgültige Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbesscheide vorliegen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Körperschaftsteuer 2016 würde auf Basis der übergebenen - berichtigten - Körperschaftsteuererklärung und der unter Tz. 4 getroffenen Feststellungen erfolgen.

Tz. 3. Allgemeines

Die Baubranche wäre - vor allem was die arbeitsintensiven Leistungsbereiche betrifft - aus Sicht der Finanzverwaltung als Hochsicherheitsbranche (Anmerkung: richtig wohl: Hochrisikobranche) einzustufen. An die Befolgung der Abgabengesetze sowie der sozialversicherungs- und unternehmensrechtlichen Bestimmungen und an die Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes wären besondere Maßstäbe anzulegen und seitens der Betriebsprüfung mit der angemessenen Genauigkeit zu kontrollieren.

Gemäß § 115 Abs. 1 Bundesabgabenordnung hat die Abgabenbehörde von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde würde innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrensrecht her gebotenen und zumutbaren Aufwandes bestehen. Die Abgabenbehörde würde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen die vorliegen müssen um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können tragen, doch würde dies den Abgabepflichtigen nicht von dessen Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht befreien.

In dem Ausmaß, in dem der Abgabepflichtige zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung, ungeachtet dessen Verpflichtung hierzu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, würde die Verpflichtung der Abgabebehörde, den Sachverhalt über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurücktreten.

Zahlreiche Ermittlungen der Behörde würden vor allem im Baubereich betrügerische Handlungen durch Verwendung von hüllenlosen Gesellschaften, als Vehikel für Scheinanmeldungen, sowie zur Ausstellung von Schein- und Deckungsrechnungen zeigen.

Tz. 4 Fremdleistungen

a) ***A-GmbH ***

Von der ***A-GmbH ***, ***2*** wäre am xx.09.2014 eine Rechnung über Bauleistungen in der Höhe von € 8.100.- ausgestellt worden. Da in dieser Rechnung eine Bauleistung abgerechnet worden wäre, wäre die Umsatzsteuerschuld gemäß

§ 19 Abs. 1a Umsatzsteuergesetz 1994 auf den Leistungsempfänger übergegangen.

Im Zuge der Betriebsprüfung wäre betreffend diese Gesellschaft folgendes ermittelt worden:

Am xx.04.2014 wären die Gesellschaftsanteile von Herrn ***3***, ***2*** übernommen worden, welcher ab diesem Zeitpunkt auch alleiniger Geschäftsführer gewesen wäre

(Eintragung im FB zur Nummer FN ***4*** am xx.05.2014).

Laut Firmenbuch wäre der Jahresabschluss zum 31.12.2013 der letzte eingereichte Abschluss.

Im Zuge der Betriebsprüfung wäre die ***X-GmbH *** aufgefordert worden zu folgenden Fragen Unterlagen zu übermitteln:

1. Wie und wann kam die Geschäftsverbindung mit dieser Firma zustande?
2. Welche Person(en) trat(en) im Namen dieser Firma auf?
3. Welche Unterlagen haben Sie abverlangt, um sich von der Existenz der Firma zu überzeugen?
4. Wie, bzw. anhand welcher Unterlagen haben Sie überprüft, dass jene Person, welche für diese Firma auftritt, auch berechtigt ist, Angebote, Aufträge etc. für diese Gesellschaft anzunehmen?
5. Wie wurden Angebote erstellt?
Gibt es schriftliche Preisangebote; schriftliche Auftragsvereinbarungen, sowie schriftliche Auftragsbestätigungen?
6. Wie und anhand welcher Unterlagen wurden die Rechnungsinhalte überprüft? Existieren Bautagesberichte, Regiestundenlisten, etc., aus denen ersichtlich ist, welche Arbeiter der Subfirma auf den jeweiligen Baustellen wann und wie lange eingesetzt waren? Wenn ja, dann sind diese vorzulegen.
7. Wie bzw. wann erfolgte die Bezahlung an diese Firma?
8. Wenn Barbezahlung, wer kassierte die Beträge?
9. Anhand welcher Unterlagen haben Sie sich überzeugt, dass diese Person befugt ist, Gelder für die Firma zu kassieren?
10. Wenn Banküberweisungen getätigt wurden, auf welche Bank bzw. auf welche Konten?
11. Warum und wann wurde die Geschäftsbeziehung beendet?
12. Haben Sie sich vergewissert, ob die für die Subfirma arbeitenden Leute Arbeitsbewilligungen hatten, bzw. bei der Krankenkasse angemeldet waren?
13. Wurden von der Subfirma die Arbeiten selbst erledigt oder wurden diese an eine andere Firma weitervergeben?
14. War eine Weitervergabe der Arbeiten ausgeschlossen oder möglich und war dies schriftlich vereinbart?
15. Waren Sie jemals in den Geschäftsräumlichkeiten dieser Firma?
Wann? wo?
16. Haben Sie jemals eine telefonische Kontaktaufnahme mit dieser Firma versucht?
Wenn ja, über welche Telefonnummer?

Die meisten Fragen (z. B. die Fragen: 1-4; 6; 9; 11; 15-16) wären vom steuerlichen Vertreter mit der Begründung, dass sich eine Offenlegung gemäß § 119 BAO nur auf abgabenrechtlich bedeutsame Umstände beschränkt, nicht beantwortet worden.

b) ***36***.

Von der ***36***, ***20*** wären die unten angeführten Rechnungen über Bauleistungen ausgestellt worden. Da mit diesen Rechnungen Bauleistungen abgerechnet worden wären, wäre die Umsatzsteuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a Umsatzsteuergesetz 1994 auf den Leistungsempfänger übergegangen.

[...]

Im Zuge der Betriebsprüfung wäre betreffend diese Gesellschaft folgendes ermittelt worden: Im Jänner 2015 wären die Gesellschaftsanteile an der ***36*** von Herrn ***23*** auf Herrn ***22*** übergegangen (eingetragen im Firmenbuch am xx.01.2015 zu FN ***21***). Gleichzeitig wäre Herr ***118*** zum alleinigen Geschäftsführer der ***36*** bestellt worden.

Der letzte, beim Firmenbuch eingereichte Jahresabschluss wäre jener zum 31.12.2014 gewesen (eingereicht am 15.6.2015).

Mit Ende Jänner 2016 hätte vom Firmenbuch keine aktuelle Firmenanschrift eruiert werden können (eingetragen im Firmenbuch am xx.01.2016).

Mit Eintragung vom xx.01.2018 wäre die Firma infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 Firmenbuchgesetz gelöscht worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung wäre die ***X-GmbH *** aufgefordert worden zu folgenden Fragen Unterlagen zu übermitteln:

1. Wie und wann kam die Geschäftsverbindung mit dieser Firma zustande?
2. Welche Person(en) trat(en) im Namen dieser Firma auf?
3. Welche Unterlagen haben Sie abverlangt, um sich von der Existenz der Firma zu überzeugen?
4. Wie, bzw. anhand welcher Unterlagen haben Sie überprüft, dass jene Person, welche für diese Firma auftritt, auch berechtigt ist, Angebote, Aufträge etc. für diese Gesellschaft anzunehmen?
5. Wie wurden Angebote erstellt?
Gibt es schriftliche Preisangebote; schriftliche Auftragsvereinbarungen, sowie schriftliche Auftragsbestätigungen?
6. Wie und anhand welcher Unterlagen wurden die Rechnungsinhalte überprüft? Existieren Bautagesberichte, Regiestundenlisten, etc., aus denen ersichtlich ist, welche Arbeiter der Subfirma auf den jeweiligen Baustellen wann und wie lange eingesetzt waren? Wenn ja, dann sind diese vorzulegen.
7. Wie bzw. wann erfolgte die Bezahlung an diese Firma?
8. Wenn Barbezahlung, wer kassierte die Beträge?
9. Anhand welcher Unterlagen haben Sie sich überzeugt, dass diese Person befugt ist, Gelder für die Firma zu kassieren?
10. Wenn Banküberweisungen getätigt wurden, auf welche Bank bzw. auf welche Konten?

11. Warum und wann wurde die Geschäftsbeziehung beendet?
12. Haben Sie sich vergewissert, ob die für die Subfirma arbeitenden Leute Arbeitsbewilligungen hatten, bzw. bei der Krankenkasse angemeldet waren?
13. Wurden von der Subfirma die Arbeiten selbst erledigt oder wurden diese an eine andere Firma weitervergeben?
14. War eine Weitervergabe der Arbeiten ausgeschlossen oder möglich und war dies schriftlich vereinbart?
15. Waren Sie jemals in den Geschäftsräumlichkeiten dieser Firma?
Wann? wo?
16. Haben Sie jemals eine telefonische Kontaktaufnahme mit dieser Firma versucht?
Wenn ja, über welche Telefonnummer?

Die meisten Fragen (z. B. die Fragen: 1-4; 6; 9; 11; 15-16) wären vom steuerlichen Vertreter mit der Begründung, dass sich eine Offenlegung gemäß § 119 BAO nur für abgabenrechtlich bedeutsame Umstände beschränkt, nicht beantwortet worden.

c) ***39***

Von der ***39***, Adresse wären die unten angeführten Rechnungen über Bauleistungen ausgestellt worden. Da mit diesen Rechnungen Bauleistungen abgerechnet worden wären, wäre die Umsatzsteuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a Umsatzsteuergesetz 1994 auf den Leistungsempfänger übergegangen.

[...]

Im Zuge der Betriebsprüfung wäre betreffend diese Gesellschaft folgendes ermittelt worden:
Am xx.03.2015 wären folgende Eintragungen im Firmenbuch (zu FN ***5***) durchgeführt worden (Antrag auf Änderung beim Firmenbuch eingelangt am 5.3.2015):

- neuer Geschäftsführer: Herr ***37***
- neuer Gesellschafter: Herr ***37***

Laut Mitteilung der Finanzbehörde vom 26.2.2016 gemäß Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz hätte das Unternehmen (laut Feststellungsbescheid über das Vorliegen eines Scheinunternehmens jedenfalls ab xx.11.2015) als Scheinunternehmen gegolten.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes vom xx.04.2016 (Zahl: ***38***) wäre der Konkurs eröffnet worden.

Mit Eintragung vom xx.04.2017 wäre die Firma gemäß § 40 Firmenbuchgesetz infolge von Vermögenslosigkeit gelöscht worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung wäre die ***X-GmbH *** aufgefordert worden zu folgenden Fragen Unterlagen zu übermitteln:

1. Wie und wann kam die Geschäftsverbindung mit dieser Firma zustande?
2. Welche Person(en) trat(en) im Namen dieser Firma auf?
3. Welche Unterlagen haben Sie abverlangt, um sich von der Existenz der Firma zu überzeugen?
4. Wie, bzw. anhand welcher Unterlagen haben Sie überprüft, dass jene Person, welche für diese Firma auftritt, auch berechtigt ist, Angebote, Aufträge etc. für diese Gesellschaft anzunehmen?
5. Wie wurden Angebote erstellt?
Gibt es schriftliche Preisangebote; schriftliche Auftragsvereinbarungen, sowie schriftliche Auftragsbestätigungen?
6. Wie und anhand welcher Unterlagen wurden die Rechnungsinhalte überprüft? Existieren Bautagesberichte, Regiestundenlisten, etc., aus denen ersichtlich ist, welche Arbeiter der Subfirma auf den jeweiligen Baustellen wann und wie lange eingesetzt waren? Wenn ja, dann sind diese vorzulegen.
7. Wie bzw. wann erfolgte die Bezahlung an diese Firma?
8. Wenn Barbezahlung, wer kassierte die Beträge?
9. Anhand welcher Unterlagen haben Sie sich überzeugt, dass diese Person befugt ist, Gelder für die Firma zu kassieren?
10. Wenn Banküberweisungen getätigt wurden, auf welche Bank bzw. auf welche Konten?
11. Warum und wann wurde die Geschäftsbeziehung beendet?
12. Haben Sie sich vergewissert, ob die für die Subfirma arbeitenden Leute Arbeitsbewilligungen hatten, bzw. bei der Krankenkasse angemeldet waren?
13. Wurden von der Subfirma die Arbeiten selbst erledigt oder wurden diese an eine andere Firma weitervergeben?
14. War eine Weitervergabe der Arbeiten ausgeschlossen oder möglich und war dies schriftlich vereinbart?
15. Waren Sie jemals in den Geschäftsräumlichkeiten dieser Firma?
Wann? wo?
16. Haben Sie jemals eine telefonische Kontaktaufnahme mit dieser Firma versucht?
Wenn ja, über welche Telefonnummer?

Die meisten Fragen (z. B. die Fragen: 1-4; 6; 9; 11; 15-16) wären vom steuerlichen Vertreter mit der Begründung, dass sich eine Offenlegung gemäß § 119 BAO nur für abgabenrechtlich bedeutsame Umstände beschränkt, nicht beantwortet worden.

Folgende Beträge würden, mangels Nachweises der Erbringung der verrechneten Leistungen, nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden:

	2015	2016
--	------	------

***A-GmbH ***	8.100,00	0,00
19	0,00	32.097,50
39	0,00	67.302,50
Summe	8.100,00	99.400,00

Begründung:

Die geprüfte Gesellschaft wäre in der Baubranche, bei welcher es sich um eine Risikobranche, bei der eine erhöhte Sorgfaltspflicht beim Eingehen von Geschäftsbeziehungen zu Grunde zu legen ist, tätig. Es wäre seit langem in Wirtschaftskreisen bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehört (vgl. BFG 21.8.2018, RV/7102185/2013 mit Verweis auf die erläuternden Bemerkungen zum Auftraggeber - Haftungsgesetz, ErlRV 523 BlgNR XXIII; GP 2008).

Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes wäre ersichtlich, dass sich derartige Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben würden, sodass den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte das Agieren eines Betrugsunternehmens nicht auffällt (vgl. BFG 21.8.2018, RV/7102195/2013).

Bei den oben angeführten Subunternehmen würde es sich um Gesellschaften handeln, bei welchen es kurz vor der verrechneten „Leistungserbringung“ zu einem Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel gekommen wäre und welche kurze Zeit später in Konkurs gegangen wären (***39***); wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht worden wären (***36***; ***39***); mittels Feststellungsbescheides als Scheinunternehmen gelten würden (***39***) bzw. bei welcher keine Firmenanschrift eruiert werden hätte können (***36***).

***A-GmbH ***

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der ***A-GmbH *** wäre folgendes festgestellt worden:

„Beim geprüften Unternehmen handelt es sich zumindest seit der im Frühjahr 2014 erfolgten umfassenden Änderung in den Gesellschafts- und Geschäftsführungsverhältnissen um eine Betrugsfirma, die offensichtlich mit Scheinrechnungen und Anmeldungen zur Sozialversicherung handelt, tatsächlich aber keine redliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (Bauleistungen werden tatsächlich nicht erbracht). Bis auf den Firmenmantel weist nichts auf die Existenz eines am Markt tätigen Unternehmens hin. Die Firma ist ohne die notwendige Infrastruktur ausgestattet und hat eine reine „Briefkastenanschrift“. Die bloße „Geschäftstätigkeit“ bestand im Prüfungszeitraum im Verkauf von Schein- und

Deckungsrechnungen, im Verkauf von Anmeldungen zur Sozialversicherung, im Verkauf von ELDA - Accounts bzw. dessen Nutzung, im Verkauf von Lohnbestätigungen und im Verkauf diverser Bestätigungen auf Firmenpapier.

Eine Leistungserbringung durch die ***A-GmbH *** im Leistungszeitraum August - September 2014, war mangels Vorhandensein ausreichenden Personals, unmöglich. Auch etwaige Subaufwendungen, die dem Bauvorhaben zuordenbar wären, fanden sich in der Belegsammlung nicht“.

36,

Der Betriebsprüfung vorliegende Rechnungen der ***40*** (beide vom xx.05.2015 !!) würden sich wesentlich im äußeren Erscheinungsbild unterscheiden (siehe unten):

[...]

Aufgrund dieser gravierenden Abweichungen im äußeren Erscheinungsbild, der unterschiedlichen Bankverbindung und der unlogischen Rechnungsnummern (Re ***41*** und Re ***42*** jeweils vom xx.05.2015) würde die Betriebsprüfung davon ausgehen, dass es sich hier um kein tätiges Unternehmen gehandelt hat.

39:

Der Bescheid der Magistratsabteilung, des Magistrates der Stadt ***43*** vom xx.10.2014, mit welchem die ***39***, Adresse, zur Ausübung des Baumeister - Gewerbes berechtigt worden, wäre von der Magistratsabteilung eindeutig als Fälschung erkannt worden.

Am 13.10.2015 hätte Herr ***37***, alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der ***39*** beim Finanzamt niederschriftlich angegeben, dass folgende Unternehmen seine aktuellen Auftraggeber gewesen seien:

- Fa. ***44*** in Ort
- Fa. ***45*** in Ort

Einen Hinweis darauf, dass die ***39*** in einer Geschäftsbeziehung zur Firma ***X-GmbH *** gestanden wäre, würde es in der angeführten Niederschrift nicht geben.

Weiters hätte Herr ***37*** in dieser Befragung angegeben, dass Rechnungen der ***39***, seine Unterschrift und die Firmenstempel gefälscht worden wären.

Bei dieser Amtshandlung hätte sich Herr ***37*** gegenüber dem Finanzamt mit einem gefälschten Ausweis ausgewiesen und eine nicht existente Adresse als Wohnsitz angegeben. Seit xx.11.2015 wäre Herr Name in Österreich melderechtlich nicht mehr erfasst.

Am xx. bzw. xx.09.2015 wären von der ***39*** Rechnungen mit folgendem Erscheinungsbild gelegt worden:

[...]

Aufgrund der oben angeführten Aussagen des Gesellschafter - Geschäftsführers, Herrn ***37***, und dadurch, dass sich das äußere Erscheinungsbild der Ausgangsrechnungen vom xx.09.2015 bzw. vom xx.09.2015 so gravierend unterscheiden würde, die Rechnungs - Nummern chronologisch nicht fortlaufend sind, würde die Betriebsprüfung zum Schluss kommen, dass es sich hier um kein tätiges Unternehmen gehandelt hätte.

A-GmbH ***; ***36.; ***39***:

Trotz mehrmaliger Aufforderung zur Beantwortung eines Fragenkataloges zu den oben angeführten Subunternehmen wären wesentliche Fragen (z. B. die Fragen 1-4; 6; 9; 11; 15-16 des jeweiligen Fragenkataloges), die zu einer Aufhellung der Geschäftsverbindungen mit den Fremdleistern beitragen sollte, nicht beantwortet worden.

Insbesondere wären keine Unterlagen übermittelt worden, welche zum Nachweis der Erbringung der verrechneten Leistungen durch die drei angeführten Subunternehmer geeignet gewesen wären.

Gemäß § 115 Bundesabgabenordnung haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Den Abgabepflichtigen würde ungeachtet des Amtswegigkeitsgrundsatzes eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffen, wenn ein außergewöhnlicher Sachverhalt vorliegt. In diesem Zusammenhang wäre es dem Steuerpflichtigen zuzumuten, dass er schon bei Aufnahme der Geschäftsbeziehung für eine umfangreiche Dokumentation sorgt. Neben dieser Beweisvorsorgeverpflichtung würde ihn überdies eine Beweisbeschaffungsverpflichtung treffen.

Ein außergewöhnlicher Sachverhalt im Zusammenhang mit der Geschäftsbeziehung zur ***39*** würde aus folgendem Grund vorliegen:

„Das eingetragene Einzelunternehmen ***46*** war von der ***14*** für diverse Montagearbeiten beauftragt.

Im Juni 2015 teilte der Inhaber, Herr ***30***, mit, dass er für das Unternehmen nicht mehr tätig sein könne, bot sich jedoch gleichzeitig an mit der Firma ***39*** Kontakt aufzunehmen und diese könnte in Zukunft die anstehenden Montagearbeiten durchführen und würde Herr ***30*** als Bevollmächtigter der ***39*** die Baustellenüberwachung, Baustellenkoordination und Montagearbeiten übernehmen. Die Firma ***39*** wurde in der

Folge mit der Montage von Türen, Aluglasfassaden samt Verglasung, teilweise mit der Unterkonstruktion für Glasfassaden und Portalen sowie mit Demontagen beauftragt. Die Abnahmen und Übergaben der einzelnen Beauftragungen wurden immer mit Herrn ***30*** abgewickelt.“ (Auszug aus dem Schreiben der ***14*** an Bezirksinspektor ***47*** [Anmerkung: richtig: ***32***]).

Eine Begründung für diese ungewöhnliche Vorgangsweise würde es seitens der ***X-GmbH *** nicht geben.

Gemäß § 138 Bundesabgabenordnung haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht ihre Anbringen zu erläutern sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen des Falles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde würde innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrensrecht her gebotenen und zumutbaren Aufwandes bestehen. Die Abgabenbehörde würde zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen die vorliegen müssen um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können tragen, doch würde dies den Abgabepflichtigen nicht von dessen Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht befreien. In dem Ausmaß, in dem der Abgabepflichtige zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung, ungeachtet dessen Verpflichtung hierzu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, würde die Verpflichtung der Abgabebehörde, den Sachverhalt über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurücktreten.

Da ein Großteil der Fragen bezüglich der Geschäftsverbindung mit der ***A-GmbH *** , der ***19*** und der ***39*** nicht beantwortet worden wäre und auch sonstige Unterlagen, die zur Aufhellung der behaupteten Geschäftsverbindung mit diesen Gesellschaften dienlich sein könnten, nicht vorgelegt worden wären, wäre die Mitwirkungspflicht durch den Steuerpflichtigen nicht erfüllt worden.

Ein weiteres Indiz dafür, dass eine Leistungserbringung durch die fraglichen Subunternehmen nicht erfolgt wäre, wäre, dass ***49*** (ehemals Masseverwalter im Insolvenzverfahren der ***X-GmbH ***) hinsichtlich der genannten Firmen bzw. der erbrachten Leistungen keinerlei Informationen erteilen hätte können.

Wörtlich würde es im E - Mail von Frau ***48*** vom 9.10.2020 heißen:

„Herr Name, als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der ***X-GmbH *** , hat uns beauftragt diese Stellungnahme abzugeben und verweist er ausdrücklich darauf, dass er

hinsichtlich der genannten Firmen bzw. der erbrachten Leistungen keinerlei Informationen besitzt.“

Wenn die geprüfte Gesellschaft meint, durch Einsicht in die HFU - Listen und Abfrage der Gültigkeit der Umsatzsteuer - Identifikationsnummer sowie Kontrolle der Ausweise ihrer Sorgfaltspflicht genüge getan zu haben, so wäre ihr zunächst entgegenzuhalten, dass die Nennung in der HFU - Liste nur besagen würde, dass nach Kenntnisstand des Dienstleistungszentrums bei der (ehemaligen) Gebietskrankenkasse (§ 67 c ASVG) eine Streichung aus der Liste gemäß § 67 b ASVG nicht vorzunehmen gewesen wäre. Dieser Kenntnisstand müsse nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen, vom Dienstleistungszentrum könne keine gleichsam tagesaktuelle fortlaufende Prüfung aller eingetragenen Unternehmen verlangt werden. (Zitat: BFG RV/7104177/2018).

Kapitalertragsteuer

Die unter Tz. 3 angeführten Fremdleistungen würden, da der Nachweis der tatsächlichen Erbringung dieser Leistungen nicht erbracht werden hätte können, als verdeckte Ausschüttungen dem ehemaligen Gesellschafter - Geschäftsführer, Herrn ***Herr B ***, zugerechnet und mit 25% (2014 & 2015) bzw. 27,5% (2016) der Kapitalertragsteuer unterzogen werden.

Die Kapitalertragsteuer würde sich wie folgt errechnen:

	2014	2015	2015
Verdeckte Ausschüttung	8.100,00	90.994,00	8.406,00
durch die Gesellschaft getragene Kapitalertragsteuer	2.700,00	30.331,33	3.188,40
Verdeckte Ausschüttung	10.800,00	121.325,33	11.594,40
Davon 25% Kapitalertragsteuer; 27,5% (2016)	2.700,00	30.331,33	3.188,40

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer 2014 und 2015 (bis 14.8.2015) würde an Herrn ***Herr B *** erfolgen, da der Abzugsverpflichtete (***14***) die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hätte (siehe § 95 Abs. 4 Z. 1 Einkommensteuergesetz 1988 in der Fassung BGBl I 2011/76).

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer 2015 (ab 15.8.2015) und 2016 würde an Herrn ***Herr B *** erfolgen, da der Abzugsverpflichtete (***14***) die Kapitalerträge nicht

vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach § 95 Abs. EStG 1994 nicht durchsetzbar wäre, da die Gesellschaft insolvent gewesen wäre (siehe § 95 Abs. 4 Z. 1 Einkommensteuergesetz 1988 in der Fassung BGBl I 2015/118).

Mit Bescheiden vom 9. Juni 2022 nahm das Finanzamt Österreich (im Folgenden: Finanzamt) die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und erließ am selben Tag den Feststellungen der Außenprüfung bei der ***X-GmbH *** neue Sachbescheide Körperschaftsteuer 2015 und 2016.

Ebenfalls am 9. Juni 2022 ergingen an den Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) den Feststellungen der Außenprüfung bei der ***X-GmbH *** entsprechende Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016, wobei für jedes Jahr ein eigener Bescheid erlassen wurde.

Diese Kapitalertragsteuerbescheide wurden allesamt wie folgt begründet:

Die in Tz. 4 der Niederschrift vom 2.6.2022 über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) anlässlich der Außenprüfung gemäß § 147 bei der ***X-GmbH *** angeführten verdeckten Ausschüttungen werden dem damaligen Gesellschafter – Geschäftsführer, dem Bf., zugerechnet und mit 25% bzw. 27,5% der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 würde nicht oder nur erschwert durchsetzbar erscheinen, weil über das Vermögen der ***X-GmbH *** mit Beschluss vom xx.12.2016 des Landesgerichtes ***8*** der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst worden wäre.

Die direkte Verschreibung der Kapitalertragsteuer beim Bf. wäre daher zweckmäßig und die vom Finanzamt durchgeführte Ermessensübung wäre daher ordnungsgemäß.

Zu berücksichtigen wären Billigkeit und Zweckmäßigkeit. Billigkeit wäre die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei. Zweckmäßigkeit würde sich auf das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben und auf die Verwaltungsökonomie beziehen. Bei Firmen in Konkurs wären Abgabenschuldigkeiten erfahrungsgemäß nur mit geringen

Prozentsätzen, wenn überhaupt, einbringlich. Unter Berücksichtigung dieser Umstände als auch unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie wäre die Direktvorschreibung gerechtfertigt. Der Bf. hätte nach den Feststellungen bei der ***X-GmbH *** das betriebliche Geschehen in der Hand, zumal er im fraglichen Zeitraum Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter gewesen wäre. Der Bf. hätte die Nichtabführung der Kapitalertragsteuer selbst verursacht. Eine Direktvorschreibung an ihn würde daher schon aus diesem Grund gerechtfertigt erscheinen. Hinzu würde kommen, dass durch den Konkurs ein Ausfall bei der ***X-GmbH *** angenommen werden müsse.

Am 14. Juli 2022 erhob der Bf. durch seine steuerliche Vertretung via Finanzonline Beschwerde gegen die Kapitalertragsteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 jeweils vom 9.6.2022 und brachte in dieser Beschwerde folgendes vor:

Die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014, für das Jahr 2015 und für das Jahr 2016, alle vom 9.6.2022, wären am 20. Juni 2022 eingelangt.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Bescheide betreffend Rechtswidrigkeit des Inhalts und betreffend Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften. Es werde daher der Beschwerdeantrag gestellt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben und die Kapitalertragsteuer für 2014, 2015 und 2016 wieder gutzubringen.

Weiters wurde die auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO und die auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Einkommensteuergesetz 1988 würde klar die Absicht des Gesetzgebers hervorgehen, die Rechtslage in Bezug auf die Einhebung der Kapitalertragsteuer grundsätzlich nicht zu verändern. Sowohl für das Einkommensteuergesetz 1972, wie auch für das Einkommensteuergesetz 1988 würde gelten, dass die Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen ist. Nur ausnahmsweise würde der Empfänger der Kapitalerträge in Anspruch genommen werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 95 Tz 2 Verweis auf Tz 11). Abgabenrechtliche Haftungen würden nach ständiger Rechtsprechung den Bestand einer Abgabenschuld voraussetzen, nicht aber, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber bereits geltend gemacht worden wäre. Es würde daher grundsätzlich auf keine Bedenken stoßen, die ausschüttende GmbH zur Haftung für die Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen heranzuziehen.

Zusätzlich würde Kirchmayr in Brennpunkt Betriebsprüfung auf Seite 308, letzter Absatz wie folgt ausführen:

"Auch ein begründeter Verdacht für eine Zurechnung von Vorteilen als verdeckte Ausschüttung reicht abgabenrechtlich nicht aus. Vielmehr muss die Abgabenbehörde feststellen, welchen Empfängern die abgesetzten Beträge zugeflossen sind und in welchem gesellschaftsrechtlichen und sonstigen Verhältnis diese zur Körperschaft stehen."

Die im vorliegenden Fall getätigten Banküberweisungen wären überhaupt nicht überprüft worden und wäre somit überhaupt nicht nachvollziehbar, wem die Beträge, die jetzt der Kapitalertragsteuer unterworfenen werden, zugeflossen wären und wäre auch nicht festgestellt worden, in welchem Verhältnis der Empfänger dieser Beträge zur Körperschaft - sprich ***50*** – stehen würde. Im vorliegenden Fall wären sogar die einbehaltenen AGH-Beiträge in Höhe von 25 %, die an die Gebietskrankenkasse überwiesen wurden, als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet worden. Wie Sozialversicherungsbeiträge und Lohnabgaben eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen sollen, wäre völlig unverständlich und nicht nachvollziehbar und deshalb unlogisch und wäre aufgrund dessen gleichheitswidrig.

Auch wäre im vorliegenden Fall, nicht wie in den Bescheiden behauptet, die Kapitalertragsteuer durch die Gesellschaft getragen worden, sondern vielmehr dem Bf. vorgeschrieben worden und wäre somit auch die Berechnungsbasis für die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2014, 2015 und 2016 falsch. Aufgrund der obigen Ausführungen werde ersucht die Bescheide aufzuheben und die gesamten Kapitalertragsteuern 2014 in der Höhe von EUR 2.700,00, 2015 in der Höhe von EUR 30.331,00 und 2016 in der Höhe von EUR 3.188,40 wieder gutzubringen.

Auch die ***X-GmbH *** hat fristgerecht Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016 sowie die am 9.6.2022 ergangenen neuen Sachbescheide Körperschaftsteuer 2015 und 2016 erhoben.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 2. Februar 2024 – es ist für jedes Jahr (2014 bis 2016) eine eigene Beschwerdevorentscheidung ergangen – wurde der Beschwerde des Bf. teilweise stattgegeben.

Die nachstehend wiedergegebene Begründung ist in allen drei Beschwerdevorentscheidungen wörtlich ident:

Die Beschwerdeführerin (Anmerkung: richtig wohl: der Bf.) hätte mit Schreiben vom 14.7.2022 fristgerecht Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014 (bzw. 2015 sowie 2016) vom 9.6.2022, zugestellt am 15.6.2022, nach §§ 243 ff BAO erhoben.

Die Beschwerde würde sich gegen die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2014 (bzw. 2015 sowie 2016) richten.

Der Bf. hätte begründend ausgeführt, dass die im vorliegenden Fall getätigten Banküberweisungen nicht überprüft worden seien und somit nicht nachvollziehbar sei, wem die Beträge zugeflossen seien. Es sei auch nicht festgestellt worden, in welchem Verhältnis der Empfänger dieser Beträge zur ***X-GmbH *** stehe. Im vorliegenden Fall seien sogar die einbehaltenen AGH-Beiträge iHv 25%, die an die Gebietskrankenkasse überwiesen worden seien, als verdeckte Ausschüttung gewertet worden. Darüber hinaus sei in den Bescheiden behauptet worden, dass die Kapitalertragsteuer durch die Gesellschaft getragen worden sei, obwohl diese dem Bf. vorgeschrieben worden sei.

Der Entscheidung werde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Laut Firmenbuch hätte der Bf. bis zum xx.04.2016 einen Anteil an der ***X-GmbH *** im Ausmaß von 2/3 und Herr ***Herr A *** von 1/3 gehalten. Bis zu diesem Zeitpunkt wäre der Bf. der Geschäftsführer der ***X-GmbH *** gewesen.

Seit dem xx.04.2016 würde sich die Beteiligungsstruktur der ***58*** wie folgt darstellen:

***Herr B ***: 61,67%

***Herr A ***: 33,33%

***Herr C ***: 5%

Herr ***Herr C *** würde seit dem xx.03.2016 die Gesellschaft selbständig vertreten.

In den Jahren 2020 bis 2022 hätte eine Betriebsprüfung beim Unternehmen ***X-GmbH *** stattgefunden. In dieser Prüfung wäre festgestellt worden, dass die in diversen von den Subunternehmen ***A-GmbH *** , ***36***. und ***39*** ausgestellten (nachfolgend genannten) Eingangsrechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht worden wären. Der daraus resultierende Mehrgewinn wäre als verdeckte Ausschüttung qualifiziert worden. Die Kapitalertragsteuer wäre dem Bf. als Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer gemäß § 95 Abs. 4 EStG vorgeschrieben worden.

Nachfolgend würde sich eine Aufstellung der in Rede stehenden Subunternehmen sowie die von der Betriebsprüfung festgestellte und nicht anerkannte Höhe der bezogenen Fremdleistungen befinden:

[...]

Rechtliche Beurteilung:

Zu den sonstigen Bezügen nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit a EStG würden auch verdeckte Ausschüttungen gehören.

Solche Einkünfte würden, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (inländische Kapitalerträge), der Kapitalertragsteuer nach § 93 Abs. 1a Z 1 lit a EStG unterliegen.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG ist der Empfänger der Kapitalerträge der Schuldner der Kapitalertragsteuer.

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

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder
2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die Kapitalertragsteuer wäre aufgrund der im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Ausschüttungen festgesetzt worden.

Verdeckte Ausschüttungen wären ein klassischer Anwendungsfall des § 95 Abs. 1 EStG, bestehe das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin, die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen (VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170).

Es würde außer Zweifel stehen, dass für diese ausgeschütteten Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 2 EStG entgegen der Bestimmung des § 95 Abs. 2 iVm Abs. 3 Z 1 EStG vom Schuldner der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer nicht durch Abzug einbehalten und abgeführt worden ist. Somit wäre der Tatbestand des § 95 Abs. 1 EStG erfüllt.

Der Bf. würde die Zuordnung der verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer rügen, weil seitens der Abgabenbehörde nicht festgestellt worden wäre, welchem Empfänger die abgesetzten Beträge zugeflossen sind. Die einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, wären in der Regel als den Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttungen zugeflossen anzusehen (siehe etwa VwGH 18. September 2003, 99/15/0262, 0263, vom 17. Dezember 2002, 97/14/0026, vom 19. Juli 2002, 97/13/0241 und 0242, vom 22. März 2000, 97/13/0173, vom 24. März 1998, 97/14/0118, vom 28. Jänner 1998, 95/13/0069, VwSlg 7247 F/1998, vom 6. April 1995, 93/15/0060, und vom 27. April 1994, 92/13/0011, 94/13/0094 sowie VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046, mwA). Die Feststellung, dass ein Abfluss aus dem Betriebsvermögen auf Grund von Scheingeschäften vorliegt, wäre in der Beschwerde nicht widerlegt worden. Der Vollständigkeit halber werde darauf hingewiesen, dass die Beweislast für einen Nichtzufluss beim Gesellschafter liegen würde (VwGH vom 25.3.1999, 97/15/0059, 2.9.2009, 2005/15/0029).

Entgegen der Argumentation des Bf. wäre festgestellt worden, in welchem Verhältnis der Empfänger der Beträge zur ***X-GmbH *** steht. Sowohl im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der ***X-GmbH *** als auch in den Bescheiden über die

Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2014-2016 jeweils vom 9.6.2022 wäre angeführt worden, dass dem Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführer die Beträge als zugeflossen gelten.

Betreffend das Jahr 2014 wurde ergänzend ausgeführt, dass dem Bf. zuzustimmen wäre, dass die einbehaltenen AGH-Beiträge nicht als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren wären. Die Bemessungsgrundlage wäre demnach um einen Betrag von 2.025,00 Euro zu kürzen.

In allen Beschwerdeentscheidungen wurde schließlich ausgeführt, dass entsprechend des Vorbringens des Bf., die Kapitalertragsteuer direkt dem Bf. nach § 95 Abs. 4 EStG vorgeschrieben wurde. Die ***X-GmbH *** hätte demnach nicht die Kapitalertragsteuer des Bf. getragen. Der Bf. hätte somit keinen weiteren Vorteil aus der Übernahme der KEST. Es würde keine „weitere“ verdeckte Ausschüttung vorliegen.

Diese Beschwerdeentscheidungen wurden an den Bf. mit Zustellnachweis übermittelt und am 3.2.2024 zugestellt.

Mit Schreiben vom 29. Februar 2024, das auch an diesem Tag zur Post gegeben wurde, wurde vom Bf. fristgerecht ein Vorlageantrag betreffend die ihm mit Bescheiden vom 9.6.2022 vorgeschriebene Kapitalertragsteuer für die Jahre 2014 bis 2016 eingebracht.

In diesem Vorlageantrag wurde vom Bf. wie folgt vorgebracht:

Betreffend die Beschwerdegründe werde auf die Ausführung in der Beschwerde verwiesen und werde jedoch noch zusätzlich ausgeführt.

Es werde auf das Erkenntnis vom 28.5.1997, Zahl 94/13/0200, verwiesen wo der VwGH im vorletzten Absatz wie folgt ausführt "Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidebegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst war, im Fall des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen."

Im Hinblick auf die oben genannten Ausführungen würde dieser vom VwGH angeführte Grundsatz überhaupt nicht beachtet, sondern vielmehr durch die Behörde vollkommen ignoriert werden. Auch eine Pfändung des Finanzamtes hinsichtlich der drei angeführten (irrtümlich als Scheinunternehmen eingestuft) Firmen diese weiterhin als Scheinunternehmen durch die Behörde einzustufen.

Dabei wäre noch auszuführen, dass im Hinblick auf die vom Bf. übergebenen Unterlagen betreffend der Überprüfung der genannten Unternehmen wäre überhaupt nicht eingegangen worden und wären diese Beweismittel zur Gänze ignoriert worden.

Aufgrund der Ausführungen wäre jedenfalls ausgeschlossen, dass dem Bf. die Beträge zugeflossen wären und würde nochmals auf die in der Beschwerde vom 14.7.2022 auf Seite 3 oben gemachten Aussagen verwiesen.

Mit Vorlagebericht vom 8. Mai 2024 legte das Finanzamt die Beschwerden betreffend Kapitalertragsteuer 2014 bis 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und brachte in der Stellungnahme zur Beschwerde folgendes vor:

Im Vorlageantrag vom 29.2.2024 wäre hinsichtlich der Begründungen auf die Beschwerde vom 14.7.2022 verwiesen worden.

Zusammenfassend wäre in der Beschwerde vom 14.7.2022 vorgebracht worden, dass die im vorliegenden Fall getätigten Banküberweisungen nicht überprüft worden seien und somit nicht nachvollziehbar sei, wem die Beträge zugeflossen seien. Es sei auch nicht festgestellt worden, in welchem Verhältnis der Empfänger dieser Beträge zur ***X-GmbH *** stehe. Im vorliegenden Fall seien sogar die einbehaltenen AGH-Beiträge iHv 25%, die an die Gebietskrankenkasse überwiesen worden seien, als verdeckte Ausschüttung gewertet worden. Darüber hinaus sei in den Bescheiden behauptet worden, dass die Kapitalertragsteuer durch die Gesellschaft getragen worden sei, obwohl diese dem Bf. vorgeschrieben worden sei.

Darüber hinaus hätte der Bf. im Vorlageantrag ausgeführt, dass die Abgabenbehörde eine mangelhafte Beweiswürdigung vorgenommen habe und die in Rede stehenden Subunternehmen irrtümlich als Scheinunternehmen eingestuft habe. Auch sei auf vom Bf. übergebene Unterlagen betreffend die Überprüfung dieser Subunternehmen nicht eingegangen worden und seien diese Beweismittel zur Gänze ignoriert worden.

Dem Bf. seien die Beträge nicht zugeflossen.

Zum Vorbringen der Bf. im Vorlageantrag vom 29.2.2029 nimmt die Abgabenbehörde wie folgt Stellung:

Nicht nachvollzogen werden könne, welche Unterlagen seitens des Bf. betreffend die Überprüfung der gegenständlichen Subunternehmen an die Abgabenbehörde übergeben worden wären. Diesbezügliche Unterlagen wären der Aktenlage nicht zu entnehmen.

In der Beschwerde vom 14.7.2022 wäre seitens des Bf. kein Vorbringen hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung gemacht und folglich nicht bestritten worden. Erstmals im Vorlageantrag hätte der Bf. eingewandt, dass eine irrtümliche Einstufung der Subunternehmen als Scheinunternehmen erfolgt sei.

Die Abgabenbehörde hätte umfangreiche Feststellungen dahingehend getroffen, dass bei der Gestaltung der hier interessierenden Geschäftsbeziehungen zweifellos die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Geschäftsführers nicht eingehalten worden wären.

Hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Subunternehmen würden sich nachfolgende Erwägungen ergeben:

Zusammenfassend werde hierzu ausgeführt, dass betreffend aller angeführten Subunternehmen insbesondere kein Firmenbuchauszug und kein Gewerberegisterauszug abgefragt und nur vereinzelt eine Abfrage der HFU-Liste durchgeführt worden wäre. Es würden keine Kostenvoranschläge bzw. Angebotsschreiben oder Stundenaufzeichnungen vorliegen. Es wären keine schriftlichen Vereinbarungen abgeschlossen worden. Die Namen der beschäftigten Arbeiter wären dem Geschäftsführer weitgehend nicht bekannt und es wären auch keine Unterlagen aufbewahrt worden, aus denen die Identität der Arbeiter hervorgehen würde. Angaben zur Kontaktaufnahme (Zustandekommen der Geschäftsbeziehung, Ansprechpersonen, Geschäftsräumlichkeiten, Kontaktdaten) wären verweigert und daher nicht nachgewiesen worden.

Sämtliche Feststellungen zu den streitgegenständlichen Subunternehmen könnten aus dem Schriftstück "Feststellungen betreffend die Subunternehmen ***A-GmbH***, ***19*** und ***39***" vom 8.5.2024, welches ergänzend zum Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag verfasst wurde, entnommen werden (siehe bitte vorgelegte Aktenteile).

Die Existenz der behaupteten Rechtsbeziehungen hätte nicht nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden können.

Zusammengefasst würden folgende Tatsachen dafür sprechen, dass die ***A-GmbH*** die Leistungen nicht erbracht hat:

- (1) Kein Firmenbuchauszug, keine Auszug aus dem Gewerberegister, keine Abfragen bei der Sozialversicherung (HFU-Liste), keine UID-Nummern-Abfrage, Überprüfung der technischen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Subunternehmens wären nicht aktenkundig
- (2) Werkverträge für die abgerechneten Leistungen wären nicht aktenkundig;
- (3) Es würden keine Aufzeichnungen über die einzelnen Bauvorhaben vorliegen (keine Besprechungsprotokolle, keine Pläne, keine Skizzen)
- (4) Vertragliche Unterlagen (keine Bautageberichte, keine Angebote, kein Schriftverkehr) würden nicht vorliegen

Zusammengefasst würden folgende Tatsachen dafür sprechen, dass die ***36*** die Leistungen nicht erbracht hat:

- (1) Die Unauffindbarkeit von für das Unternehmen tätigen Personen an der der Abgabebehörde zuletzt bekannt gegebenen Adresse oder der im Firmenbuch eingetragenen

Geschäftsanschrift

(2) Die Unmöglichkeit des Herstellens eines persönlichen Kontaktes zu der Rechtsträgerin oder dessen organschaftlichen Vertreter über die im Firmenbuch eingetragene Geschäftsanschrift

(3) Das Nichtvorhandensein von dem angegebenen Geschäftszweig angemessenen Betriebsmitteln oder Betriebsvermögen

(5) Keine Anmeldungen von Dienstnehmern im Zeitraum Jänner 2015 bis Dezember 2016

(6) Kein Firmenbuchauszug, kein Auszug aus dem Gewerberegister, lediglich vereinzelte Abfragen bei der Sozialversicherung (HFU-Liste), Überprüfung der technischen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Subunternehmens wären nicht aktenkundig

(7) Werkverträge für die abgerechneten Leistungen wären nicht aktenkundig;

(8) Es würden keine Aufzeichnungen über die einzelnen Bauvorhaben vorliegen (keine Besprechungsprotokolle, keine Pläne, keine Skizzen)

(9) Vertragliche Unterlagen (keine Bautageberichte, keine Angebote, kein Schriftverkehr) würden nicht vorliegen

(10) Vorliegen unterschiedlicher Rechnungen im Hinblick auf die Formatierung, Kontaktdaten und Rechnungsnummernfolge

Zusammengefasst würden folgende Tatsachen dafür sprechen, dass die ***39*** die Leistungen nicht erbracht hat:

(1) Das Nichtvorhandensein von dem angegebenen Geschäftszweig angemessenen Betriebsmitteln oder Betriebsvermögen

(2) Kein Firmenbuchauszug, kein Auszug aus dem Gewerberegister, lediglich vereinzelte Abfragen bei der Sozialversicherung (HFU-Liste), Überprüfung der technischen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Subunternehmens wären nicht aktenkundig

(3) Werkverträge für die abgerechneten Leistungen wären nicht aktenkundig;

(4) Es würden keine Aufzeichnungen über die einzelnen Bauvorhaben vorliegen (keine Besprechungsprotokolle, keine Pläne, keine Skizzen)

(5) Vertragliche Unterlagen (keine Bautageberichte, keine Angebote, kein Schriftverkehr) würden nicht vorliegen

(6) Vorliegen unterschiedlicher Rechnungen im Hinblick auf die Formatierung, Kontaktdaten und Rechnungsnummernfolge

(7) Die Feststellung der Finanzverwaltung, dass es sich bei der ***39*** ab xx.11.2015 um ein Scheinunternehmen gemäß § 8 SBBG handeln würde.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wäre aus diesen Gründen festzustellen, dass die streitgegenständlichen Eingangsrechnungen der ***A-GmbH***, der ***36***. und der ***39*** als Scheinrechnungen zu qualifizieren wären und die in den Rechnungen

angeführten Leistungen nicht von den Rechnungsausstellern bzw. einem Dritten erbracht worden wären.

Die Abgabenbehörde beantragt aus diesem Grund die Beschwerde - mit Verweis auf die gesonderte Bescheidebegründung vom 2.2.2024 betreffend die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2014 bis 2016 - als unbegründet abzuweisen.

Am 3.10.2024 fand die vom Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt und wird hinsichtlich dessen Verlaufes auf die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***X-GmbH *** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ***6***1999 gegründet und zu FN ***7*** des Landesgerichts ***8*** am ***9***1999 im Firmenbuch eingetragen.

Seit Dezember 1999 ist der Bilanzstichtag der ***X-GmbH *** der letzte Tag im Februar.

Seit Juli 2000 ist ***Herr A *** an der ***X-GmbH *** mit 33,33% (1/3) beteiligt.

Seit ***11***2008 war ***Herr B *** (der Bf.) mit 66,67% (2/3) an der ***X-GmbH *** beteiligt und war seit ***12***2002 Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war er Alleingeschäftsführer der ***X-GmbH ***. Mit Abtretungsvertrag vom ***13*** 2016 hat der Bf. einen seiner Stammeinlage von € 1.800 entsprechenden Anteil an ***Herr C *** abgetreten, sodass Letzterer ab diesem Zeitpunkt mit 5% beteiligt war und sich das Beteiligungsmaß des Bf. auf 61,67% verringert hat. Seit xx.03.2016 war Geschäftsführer der ***X-GmbH *** nicht mehr der Bf., sondern ***Herr C ***.

Am ***26*** 2016 wurde zu ***xx S yy/16z*** der Konkurs über die ***X-GmbH *** durch das Landesgericht ***8*** eröffnet. Mit Beschluss vom ***27*** 2021 wurde der Konkurs über das Vermögen der ***X-GmbH *** nach Schlussverteilung vom Landesgericht ***8*** aufgehoben.

Mit Beschluss vom ***28*** 2022 wurde die ***X-GmbH *** vom Firmenbuchgericht gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014 bis 2016 hat der Bf. an folgenden Tagen beim damaligen Finanzamt ***29*** eingebracht:

Einkommensteuererklärung für	eingebracht am
------------------------------	----------------

2014	31.3.2016
2015	30.11.2016
2016	20.1.2018

Die Einkommensteuerbescheide für 2014 bis 2016 betreffend den Bf. sind an folgenden Tagen ergangen:

Einkommensteuerbescheid für	ergangen am
2014	31.3.2016
2015	1.12.2016
2016	1.2.2018

Betriebsgegenstand war die Herstellung von Metallkonstruktionen und war die ***X-GmbH *** auch in den Jahren 2014 bis 2016 im Baugewerbe tätig.

Die ***X-GmbH *** hat sich bei der Erbringung ihrer Leistungen auch Subunternehmer bedient.

In das Rechenwerk der ***X-GmbH *** haben in den Jahren 2014 bis 2016 auch Eingangsrechnungen von folgenden Gesellschaften Einklang gefunden und wurden die in von diesen Gesellschaften in Rechnung gestellten Beträge als Fremdleistungsaufwand gewinnwirksam geltend gemacht:

Von der ***A-GmbH ***, ***2***, ist am xx.09.2014 eine Rechnung über Bauleistungen in der Höhe von € 8.100,- an die ***X-GmbH *** ausgestellt worden. Dieser in Rechnung gestellte Betrag wurde von der ***X-GmbH *** aufwandswirksam als Fremdleistungsaufwand verbucht und als Betriebsausgabe in der Körperschaftsteuererklärung 2015 geltend gemacht. Da in dieser Rechnung eine Bauleistung abgerechnet wurde, ist laut dieser Rechnung die Umsatzsteuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a Umsatzsteuergesetz 1994 auf den Leistungsempfänger übergegangen. Ein Betrag von € 2.025,00 (25%) aus dieser Rechnung ist von der ***14*** an das ***119*** überwiesen worden.

Hinsichtlich der ***A-GmbH *** bzw. zu den Beziehungen zur ***X-GmbH *** werden folgende Feststellungen getroffen:

(A) Die ***A-GmbH *** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ***16***2008 mit Sitz in ***43*** gegründet und am ***17***2008 im Firmenbuch zu FN ***4*** eingetragen.

Ab xx.04.2014 wurden die Gesellschaftsanteile der ***A-GmbH *** von Herrn ***3***, ***2***, welcher ab diesem Zeitpunkt auch alleiniger Geschäftsführer gewesen ist (Eintragung im FB am xx.05.2014), gehalten. Laut Firmenbuch ist der Jahresabschluss zum 31.12.2013 der letzte eingereichte Abschluss. Zumindest seit der im Frühjahr 2014 erfolgten umfassenden Änderung in den Gesellschafts- und Geschäftsführungsverhältnissen handelt es sich bei der ***A-GmbH *** um eine Gesellschaft, die lediglich mit Scheinrechnungen und Anmeldungen zur Sozialversicherung handelt, tatsächlich aber keine reale wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und daher auch keine Bauleistungen erbracht hat. Bis auf den Firmenmantel weist nichts auf die Existenz eines am Markt tätigen Unternehmens hin. Die Firma ist ohne die notwendige Infrastruktur ausgestattet und hat eine reine „Briefkastenanschrift“. Die Geschäftstätigkeit bestand seit Frühjahr 2014 im Verkauf von Schein- und Deckungsrechnungen, im Verkauf von Anmeldungen zur Sozialversicherung, im Verkauf von ELDA - Accounts bzw. dessen Nutzung, im Verkauf von Lohnbestätigungen und im Verkauf diverser Bestätigungen auf Firmenpapier. Eine Erbringung der der ***X-GmbH *** in Rechnung gestellten Leistungen durch die ***A-GmbH *** im Leistungszeitraum laut Rechnung Nr. ***18*** nämlich August - September 2014, war mangels Vorhandensein ausreichenden Personals, unmöglich und hat die ***A-GmbH *** an die ***X-GmbH *** die in Rechnung gestellten Leistungen in deren Wirtschaftsjahr 2014/2015 auch nicht erbracht.

Die ***X-GmbH *** hat betreffend die ***A-GmbH *** weder das Firmenbuch, noch das Gewerberegister abgefragt und auch keine Abfrage der HFU-Liste und keine Gültigkeitsprüfung der in der Rechnung angeführten UID-Nummer durchgeführt. Auch eine Überprüfung der technischen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der ***A-GmbH *** ist durch die ***X-GmbH *** nicht erfolgt. Ein Werkvertrag für die abgerechneten Leistungen existiert nicht. Es gibt auch keine Aufzeichnungen über die Leistungen laut der von der ***A-GmbH *** gelegten Rechnung wie Besprechungsprotokolle, Bautagesberichte, Pläne oder Skizzen.

Am xx.11.2014 wurde durch das zuständige Finanzamt die UID-Nummer der ***A-GmbH *** begrenzt. Die Streichung aus der HFU-Liste (***123***) wurde mit ***124***2014 durchgeführt. Am xx.04.2015 erfolgte die amtswegige Löschung der ***A-GmbH *** im Firmenbuch gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit.

Es wird in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass die von der ***A-GmbH *** in Rechnung gestellten Leistungen zwar an die ***X-GmbH *** erbracht wurden, aber nicht durch die ***A-GmbH ***, wobei der daraus resultierende Aufwand für die ***X-GmbH *** im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO mit 50% des in Rechnung gestellten Betrages – abzüglich der Zahlung an das Dienstleistungszentrum - angesetzt wird und der andere Teil (ebenfalls 50% des in Rechnung gestellten Betrages) einen nicht erklärten Mehrgewinn darstellt und verdeckt

an die Gesellschafter der ***X-GmbH *** – nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse, dh. 2/3 an den Bf. und 1/3 an ***Herr A ***, ausgeschüttet wurde.

Von der ***19***, ***20*** sind die nachstehend angeführten Rechnungen an die ***X-GmbH *** über Bauleistungen ausgestellt worden. Da in diesen Rechnungen jeweils Bauleistungen abgerechnet wurden, ist laut diesen Rechnungen der ***19*** die Umsatzsteuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a Umsatzsteuergesetz 1994 auf den Leistungsempfänger übergegangen.

[...]

Diese in den angeführten Rechnungen gestellte Beträge wurden nach Abzug von Skontobeträgen in Gesamthöhe von € 1.201,56 und sohin mit einem Betrag von € 30.895,94 von der ***X-GmbH *** aufwandswirksam als Fremdleistungsaufwand verbucht und als Betriebsausgabe in der Körperschaftsteuererklärung 2016 geltend gemacht.

(B) Hinsichtlich der ***19*** bzw. zu den Beziehungen zur ***X-GmbH *** werden folgende Feststellungen getroffen:

Die ***36***. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ***25***1999 mit Sitz in ***43*** gegründet und am ***24***1999 zu FN ***21*** im Firmenbuch eingetragen.

Im Jänner 2015 sind die Gesellschaftsanteile an der ***36***. von Herrn ***23*** auf Herrn ***22*** übertragen worden, wobei die Eintragung von ***22*** als Alleingesellschafter im Firmenbuch am xx.01.2015 erfolgt ist. Gleichzeitig ist ***22*** zum alleinigen Geschäftsführer der ***36***. bestellt worden. Der letzte beim Firmenbuch eingereichte Jahresabschluss ist jener zum 31.12.2014 gewesen.

Die ***36***. hat im Zeitraum Jänner 2015 bis Dezember 2016 keine Dienstnehmer beschäftigt.

Mit xx.07.2015 erfolgte durch das zuständige Finanzamt eine Begrenzung der UID-Nummer der ***36***. Das Unternehmen wurde am xx.07.2015 aus der HFU-Liste gestrichen.

Mit Ende Jänner 2016 hat vom Firmenbuch keine aktuelle Firmenanschrift dieser Gesellschaft mehr eruiert werden können. Am xx.01.2018 ist die ***36***. von amtswegen infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht worden.

Eine Erbringung der der ***X-GmbH *** in Rechnung gestellten Leistungen durch die ***36***. in den Leistungszeiträumen laut gelegten Rechnungen nämlich Februar 2015 bis Juni 2015, war mangels Vorhandensein von Dienstnehmern, unmöglich und hat die ***36***. an die ***X-GmbH *** die in Rechnung gestellten Leistungen in deren Wirtschaftsjahr 2015/2016 auch nicht erbracht.

Die ***X-GmbH *** hat betreffend die ***36***. weder das Firmenbuch noch das Gewerberegister abgefragt. Es wurde lediglich einmal eine Anfrage der Gültigkeit der UID-Nummer und zwar am 10.4.2015 und Abfragen, ob diese Gesellschaft in der HFU-Liste aufscheint und zwar am 6.3.2015, 13.4.2015, 12.5.2015 und 1.6.2015 durchgeführt. Eine Überprüfung der technischen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der ***19*** ist durch die ***X-GmbH *** nicht erfolgt. Werkverträge mit der ***36***. für die abgerechneten Leistungen existieren nicht. Es gibt auch keine Aufzeichnungen über die Leistungen laut den von der ***36***. gelegten Rechnungen wie Besprechungsprotokolle, Bautagesberichte, Pläne oder Skizzen.

Es wird in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass die von der ***36***. in Rechnung gestellten Leistungen zwar an die ***X-GmbH *** erbracht wurden, aber nicht durch die ***36***., wobei der daraus resultierende Aufwand im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO mit 50% des in Rechnung gestellten Betrages angesetzt wird und der andere Teil (ebenfalls 50% des in Rechnung gestellten Betrages) einen nicht erklärten Mehrgewinn darstellt und verdeckt an die Gesellschafter der ***X-GmbH *** – nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse, dh. 2/3 an den Bf. und 1/3 an ***Herr A *** , ausgeschüttet wurde.

Von der ***39***, Adresse sind die nachstehend angeführten Rechnungen über Bauleistungen an die ***X-GmbH *** ausgestellt worden. Da in diesen Rechnungen jeweils Bauleistungen abgerechnet wurden, ist laut diesen Rechnungen der ***39*** die Umsatzsteuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a Umsatzsteuergesetz 1994 auf den Leistungsempfänger übergegangen.

[...]

Diese in den angeführten Rechnungen gestellte Beträge wurden nach Abzug von Skontobeträgen in Gesamthöhe von € 2.344,32 und sohin mit einem Betrag von € 64.958,18 von der ***X-GmbH *** aufwandswirksam als Fremdleistungsaufwand verbucht und als Betriebsausgabe in der Körperschaftsteuererklärung 2016 geltend gemacht.

(C) Hinsichtlich der „***39*** bzw. zu den Beziehungen zur ***X-GmbH *** werden folgende Feststellungen getroffen:

Die ***51*** wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft am xx.09.2014 mit Sitz in ***43*** gegründet. Am xx.03.2015 wurde die Änderung des Firmennamens auf „***39*** im Firmenbuch eingetragen.

Als Alleingeschäftsführer und einziger Gesellschafter war zunächst ***52*** im Firmenbuch eingetragen. Am xx.03.2015 hat ***52*** seine Anteile an ***37*** abgetreten. Seit xx.03.2015 ist ***37*** auch alleiniger Geschäftsführer der „***39***.

An das Firmenbuch wurden zu keiner Zeit Jahresabschlüsse übermittelt.

Mit Feststellungsbescheid über das Vorliegen eines Scheinunternehmens des Finanzamtes vom 26.2.2016 wurde festgestellt, dass der Rechtsträger ***39*** (FN ***5***) an der Adresse Straße in Ort beginnend ab xx.11.2015 als Scheinunternehmen gemäß § 8 SBBG gilt.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes vom xx.04.2016 wurde zu ***38*** der Konkurs über die „***39*** eröffnet. Dieser Konkurs wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes am xx.01.2017 nach Verteilung an die Massegläubiger, dh. an die Konkursgläubiger ist keine Quote entfallen, aufgehoben.

Am xx.04.2017 ist die „***39*** gemäß § 40 FBG infolge von Vermögenslosigkeit von amtswegen im Firmenbuch gelöscht worden.

Eine Erbringung der der ***X-GmbH *** in Rechnung gestellten Leistungen durch die „***39*** in den Leistungszeiträumen laut gelegten Rechnungen nämlich Juli 2015 bis Mitte Jänner 2016 ist durch die „***39*** nicht erfolgt.

Die ***X-GmbH *** hat betreffend die „***39*** weder das Firmenbuch noch das Gewerberegister abgefragt. Es wurde lediglich einmal eine Anfrage der Gültigkeit der UID-Nummer und zwar am 11.9.2015 und eine Abfrage, ob diese Gesellschaft in der HFU-Liste aufscheint und zwar am 12.8.2015 durchgeführt. Eine Überprüfung der technischen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der ist durch die ***X-GmbH *** nicht erfolgt. Werkverträge mit der „***39*** für die abgerechneten Leistungen existieren nicht. Es gibt auch keine Aufzeichnungen über die Leistungen laut den von der „***39*** gelegten Rechnungen wie Besprechungsprotokolle, Bautagesberichte, Pläne oder Skizzen.

Es wird in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass die von der „***39*** in Rechnung gestellten Leistungen zwar an die ***X-GmbH *** erbracht wurden, aber nicht durch die „***39***, wobei der daraus resultierende Aufwand im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO mit 50% des in Rechnung gestellten Betrages angesetzt wird.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die gesellschaftlichen Verhältnisse bzw. wer Geschäftsführer der ***X-GmbH *** gewesen ist gründen sich auf das Firmenbuch sowie die den Eintragungen im Firmenbuch zugrunde liegende Urkundensammlung (Abtretungsverträge vom xx.03.2008 zwischen ***Herr D *** als Abtretender und ***Herr B *** und vom xx.03.2016 zwischen ***Herr B *** als Abtretender und ***Herr C ***) und sind zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens auch nicht strittig.

Die Höhe der von den Firmen ***A-GmbH *** , ***19*** und „***39*** an die ***X-GmbH *** gelegten Rechnungen ergeben sich aus den vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 8.5.2024 diesbezüglichen vorgelegten Urkunden (Beilagen 25 bis 27 dieses Vorlageberichts).

Die betreffend die ***19*** und „***39*** gelegten Rechnungen von der ***X-GmbH *** vorgenommenen Skontoabzüge ergeben sich aus der Buchhaltung der ***X-GmbH *** , die von dieser im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt wurde (Konto ***53*** betreffend die ***19*** und Konto ***54*** betreffend die ***39***).

Die Feststellungen betreffend die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse bzw. wer Geschäftsführer laut Firmenbuch der ***A-GmbH *** gewesen ist, ergeben sich aus dem Firmenbuch.

Dass die ***A-GmbH *** seit der im Frühjahr 2014 erfolgten umfassenden Änderung in den Gesellschafts- und Geschäftsführungsverhältnissen eine Gesellschaft ist, die lediglich mit Scheinrechnungen und Anmeldungen zur Sozialversicherung handelt, tatsächlich aber keine reale wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und daher auch keine Bauleistungen erbracht hat, ergibt sich aus den Feststellungen der bei dieser Gesellschaft in den Jahren 2014 und 2015 durchgeführten Betriebsprüfung und wurden die diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung bei der ***A-GmbH*** (Tz 4 des Betriebsprüfungsberichts vom 12.2.2015 und Seite 29 oben dieses Betriebsprüfungsberichts) im Rahmen der Betriebsprüfung der ***X-GmbH *** zur Kenntnis gebracht (Mail des Prüfers vom 28. Mai 2021 an die steuerliche Vertretung der ***X-GmbH ***).

Überdies ist zu berücksichtigen, dass bei der ***A-GmbH *** im Zeitraum 1.1.2014 bis 31.12.2014 kein einziger Dienstnehmer zur Sozialversicherung angemeldet war (vgl. die entsprechende „AJ-Web“-Abfrage durch den Prüfer vom 3.3.2020 = Beilage des 9 des Vorlageberichts vom 8.5.2024) und sich im Rahmen der Betriebsprüfung der ***A-GmbH *** auch ergeben hat, dass die ***A-GmbH *** auch keine Subunternehmen im Leitungszeitraum laut gelegter Rechnung mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt hat.

Außerdem hat die ***X-GmbH *** die im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens übermittelte Fragenliste betreffend die ***A-GmbH *** zum Großteil gar nicht beantwortet, sondern die Beantwortung unter Hinweis auf § 119 BAO verweigert. Entgegen der im Mail der steuerlichen Vertretung der ***X-GmbH *** vom 3.3.2020 vertretenen Ansicht handelt es sich bei folgenden Umständen der Fragenliste sehr wohl um abgabenrechtlich bedeutsame Umstände, weil sie für die Beurteilung benötigt werden, ob die die Rechnung ausstellende Firma die in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich an die ***X-GmbH *** erbracht hat. Als Betriebsausgaben geltend gemachte Aufwendungen wie ein Fremdleistungsaufwand sind nachzuweisen und ist die Beantwortung samt Vorlage entsprechender Nachweise der im Rahmen der Betriebsprüfung nachstehend angeführten Fragen sehr wohl relevant für den Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen:

1. Wie und wann kam die Geschäftsverbindung mit dieser Firma zustande?

Kann kein Nachweis erbracht werden wie die ***X-GmbH *** überhaupt mit der ***A-GmbH *** in geschäftlichen Kontakt getreten ist, weist dies darauf hin, dass keine Überprüfung

erfolgt ist, ob diese Gesellschaft die in Rechnung gestellten Leistungen überhaupt in entsprechender Qualität hat erbringen können, sondern dass nur Interesse am Erhalt einer entsprechenden Rechnung bestanden hat. Soweit vom Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 3.10.2024 vorgebracht wurde, dass der Kontakt auf den Baustellen hergestellt wurde (vgl. Seite 6 der Niederschrift) ergibt sich daraus nicht, dass jene Leute mit denen die ***X-GmbH *** dort in Kontakt getreten ist, tatsächlich Vertreter bzw. Beschäftigte der ***A-GmbH*** gewesen sind.

2. Welche Person(en) trat(en) im Namen dieser Firma auf?

Auch die Beantwortung dieser Frage ist notwendig um überhaupt beurteilen zu können, ob eine Kontaktnahme mit Personen erfolgt ist, die der ***A-GmbH *** zurechenbar sind.

3. Welche Unterlagen haben Sie abverlangt, um sich von der Existenz der Firma zu überzeugen?

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wurde von der ***X-GmbH *** nicht einmal eine Abfrage der ***A-GmbH *** im Firmenbuch durchgeführt. Soweit vom Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 3.10.2024 vorgebracht wurde es wäre im „Handelsregisterauszug“ nachgeschaut worden (vgl. Seite 6 der Niederschrift vom 3.10.2024) deckt sich dies nicht mit den im Rahmen der Betriebsprüfung der ***14*** vorgelegten Unterlagen und wurden in der mündlichen Verhandlung auch nicht Schriftstücke vorgelegt, aus der sich eine Abfrage der ***A-GmbH*** im Firmenbuch ergeben würde. Auch wurde offenbar kein Ausweis des Geschäftsführers dieser Gesellschaft abverlangt. Eine solche Vorgangsweise stellt einen im Geschäftsverkehr absolut unüblichen Vorgang dar.

5. Wie wurden Angebote erstellt? Gibt es schriftliche Preisangebote; schriftliche Auftragsvereinbarungen, sowie schriftliche Auftragsbestätigungen?

Die nicht ausreichende Beantwortung dieser Frage bzw. die nicht erfolgte Unterlage entsprechender Unterlagen weist eindeutig darauf hin, dass die in Rechnung gestellte Leistung von der ***A-GmbH *** nicht erbracht wurde, weil eine Korrespondenz über die Art, Dauer und die Bedingungen der zu erbringenden Bauleistung essentiell ist um diese überhaupt erbringen zu können.

In der Mail vom 3. März 2020 wird diesbezüglich nämlich lediglich ausgeführt, dass vor der Beauftragung der Subunternehmen ein Stundensatz vereinbart worden wäre, welcher normalerweise für ein ganzes Jahr Geltung gehabt hätte. Eine bloße Vereinbarung eines Stundensatzes ohne Anführung welche Art von Leistungen durch diesen Stundensatz abgegolten wird bzw. ohne eine schriftliche Bestätigung der Erteilung eines Auftrages (zumindest per Mail) spricht gegen das Vorliegen der Leistungserbringung durch die ***A-GmbH ***. Auch handelt es sich dabei um ein bloßes Vorbringen und wurden keine Unterlagen über die vorgebrachte Vereinbarung eines Stundensatzes vorgelegt.

6. Wie und anhand welcher Unterlagen wurden die Rechnungsinhalte überprüft? Existieren Bautagesberichte, Regiestundenlisten, etc., aus denen ersichtlich ist, welche Arbeiter der Subfirma auf den jeweiligen Baustellen wann und wie lange eingesetzt waren? Wenn ja, dann sind diese vorzulegen.

Auch diese Frage wurde lediglich dahingehend beantwortet, dass sämtliche Mitarbeiter auf der entsprechenden Baustelle einen Bauausweis erhalten hätten und die Sozialversicherungsanmeldung von den Auftraggebern der ***X-GmbH *** kontrolliert worden wäre. Entsprechende Nachweise für dieses Vorbringen wurde nicht vorgelegt. Soweit vorgebracht wird, dass die Sozialversicherungsanmeldung von den Auftraggebern überprüft wurden wäre, ergibt sich die Unrichtigkeit dieses Vorbringens daraus, dass tatsächlich auf die ***A-GmbH *** im Leistungszeitraum laut gelegter Rechnung gar keine Dienstnehmer zur Sozialversicherung angemeldet waren.

Auch die Frage warum und wann die Geschäftsbeziehung zur ***A-GmbH *** beendet wurde, wurde nicht beantwortet. Dies erscheint umso ungewöhnlicher als ja laut Mail vom 3.3.2020 ein Stundensatz jeweils für ein Jahr vereinbart wurde und daher Unterlagen vorliegen müssten warum bereits nach einer Leistung an die ***A-GmbH *** keine Aufträge erteilt wurden.

Auch die Nichtbeantwortung der Fragen, ob es zulässig war, dass die ***A-GmbH *** die Leistung selbst erbracht hat oder weiter in Sub vergeben hat, spricht gegen eine Leistungserbringung durch die ***A-GmbH ***. Soweit in der Mail vom 3.3.2020 vorgebracht wird, dass durch die Ausgabe von Ausweisen die Weitergabe von Arbeiten ausgeschlossen gewesen wäre, ist festzuhalten, dass keinerlei Nachweise vorgelegt wurden, dass die ausgestellten Ausweise tatsächlich kontrolliert wurden bzw. ob aus diesen Ausweisen überhaupt erkennbar war für welche Firma der konkrete Arbeiter tätig war.

Soweit im Mail vom 3.3.2020 vorgebracht wurde, dass die Gewerbeberechtigungen überprüft worden wären, ist festzuhalten, dass diesbezüglich keinerlei Nachweis erbracht wurde.

Ebenfalls zu berücksichtigen ist, dass die Gültigkeit der UID laut gelegter Rechnung der ***A-GmbH *** nicht geprüft wurde.

Schließlich spricht auch der Umstand, dass der Masseverwalter der ***X-GmbH *** im Oktober 2020 bezüglich das Ergänzungsersuchen des Prüfers vom 17.9.2020 auch betreffend die ***A-GmbH *** (Beantwortung des Fragenkataloges) gegenüber dem Prüfer angegeben hat, dass er hinsichtlich der ***A-GmbH *** bzw. der erbrachten Leistungen keinerlei Informationen besitzt, woraus sich ergibt, dass außer der gelegten Rechnung in den Geschäftsunterlagen der ***X-GmbH *** über diese Gesellschaft keinerlei Unterlagen wie Verträge bzw. eine Korrespondenz vorhanden sind (vgl. die Mail vom 9.10.2020 an den Prüfer = Beilage 16 des Vorlageberichts vom 8.5.2024), dafür, dass die ***A-GmbH *** die der ***X-GmbH *** in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich nicht erbracht hat.

Die Feststellung, dass die von der ***A-GmbH *** in Rechnung gestellten Leistungen zwar an die ***X-GmbH *** erbracht wurden, aber nicht durch die ***A-GmbH *** , wobei der daraus resultierende Aufwand für die ***X-GmbH *** im Schätzungsweg gemäß

§ 184 BAO mit 50% des in Rechnung gestellten Betrages angesetzt wird, ergibt sich aus folgendem Umstand:

Die ***X-GmbH *** war im Jahr 2014 mit Arbeiten im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben ***55*** in ***56*** betraut und sowohl in den Wochen vor dem Leistungszeitraum laut der auf die ***A-GmbH *** lautenden Rechnung als auch nachher wurden Leistungen durch die ***57*** betreffend dieses Bauvorhaben gegenüber der ***X-GmbH *** abgerechnet wie sich aus den im Folgenden dargestellten Ausschnitten aus den Fakturen ergeben, sodass auch davon auszugehen ist, dass in den Kalenderwochen 35 und 36 des Jahres 2014 Leistungen an die ***X-GmbH *** im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben ***55*** in ***56*** erbracht wurden:

[...]

Die Feststellungen betreffend die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse bzw. wer Geschäftsführer laut Firmenbuch der ***19*** gewesen ist, ergeben sich aus dem Firmenbuch.

Die Feststellung, dass eine Erbringung der der ***X-GmbH *** in Rechnung gestellten Leistungen durch die ***36***. in den Leistungszeiträumen laut gelegten Rechnungen nämlich Februar 2015 bis Juni 2015, war mangels Vorhandensein von Dienstnehmern, unmöglich gewesen ist und die ***36***. an die ***X-GmbH *** die in Rechnung gestellten Leistungen in deren Wirtschaftsjahr 2015/2016 auch nicht erbracht hat, gründet sich auf folgende Überlegungen:

Es ist für das Jahr 2015, in dem die Leistungen laut den auf die lautenden ***36***. an die ***X-GmbH *** erbracht worden sein sollen, kein Jahresabschluss der ***36***. laut Firmenbuch vorhanden.

Eine „AJ-Web“-Abfrage hat ergeben, dass im Zeitraum 1.1.2015 bis 31.12.2016 keine Dienstnehmer auf die ***19*** zur Sozialversicherung angemeldet waren.

Es sind zwei Rechnungen der ***40*** vom xx.05.2015 vorhanden, wobei eine auf die ***X-GmbH *** lautet, die sich wesentlich im äußeren Erscheinungsbild unterscheiden:

[...]

Aufgrund dieser gravierenden Abweichungen im äußeren Erscheinungsbild, der

unterschiedlichen Bankverbindung und der nicht zueinander passenden Rechnungsnummern (Re ***41*** und Re ***42*** jeweils vom xx.05.2015 – es ist eine Ausstellung fast 200 Rechnungen an einem Tag durch ein kleines Unternehmen nicht denkbar), ist davon auszugehen, dass den von der ***19*** an die ***58*** im Jahr 2015 gelegten Rechnungen keine Leistungen der ***19*** zugrunde liegen.

Mit xx.07.2015 ist eine Begrenzung der UID-Nummer der ***19*** erfolgt und wurde diese Gesellschaft am xx.07.2015 aus der HFU-Liste gestrichen.

Außerdem hat die ***X-GmbH *** die im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens übermittelte Fragenliste betreffend die ***19*** zum Großteil gar nicht beantwortet, sondern die Beantwortung unter Hinweis auf § 119 BAO verweigert. Entgegen der im Mail der steuerlichen Vertretung der ***X-GmbH *** vom 3.3.2020 vertretenen Ansicht handelt es sich bei folgenden Umständen der Fragenliste sehr wohl um abgabenrechtlich bedeutsame Umstände, weil sie für die Beurteilung benötigt werden, ob die die Rechnung ausstellende Firma die in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich an die ***X-GmbH *** erbracht hat. Als Betriebsausgaben geltend gemachte Aufwendungen wie ein Fremdleistungsaufwand sind nachzuweisen und ist die Beantwortung samt Vorlage entsprechender Nachweise der im Rahmen der Betriebsprüfung nachstehend angeführten Fragen sehr wohl relevant für den Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen:

1. Wie und wann kam die Geschäftsverbindung mit dieser Firma zustande?

Kann kein Nachweis erbracht werden wie die ***X-GmbH *** überhaupt mit der ***19*** in geschäftlichen Kontakt getreten ist, weist dies darauf hin, dass keine Überprüfung erfolgt ist, ob diese Gesellschaft die in Rechnung gestellten Leistungen überhaupt in entsprechender Qualität hat erbringen können, sondern dass nur Interesse am Erhalt einer entsprechenden Rechnung bestanden hat. Soweit vom Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 3.10.2024 vorgebracht wurde, dass der Kontakt auf den Baustellen hergestellt wurde (vgl. Seite 6 der Niederschrift) ergibt sich daraus nicht, dass jene Leute mit denen die ***X-GmbH *** dort in Kontakt getreten ist, tatsächlich Vertreter bzw. Beschäftigte der ***36*** gewesen sind.

2. Welche Person(en) trat(en) im Namen dieser Firma auf?

Auch die Beantwortung dieser Frage ist notwendig um überhaupt beurteilen zu können, ob eine Kontaktnahme mit Personen erfolgt ist, die der ***19*** zurechenbar sind. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass es der Finanzverwaltung zu keinem Zeitpunkt gelungen ist, einen Kontakt mit dem Geschäftsführer ***22*** herzustellen und am xx.01.2016 im Firmenbuch die amtswegige Eintragung erfolgt ist, dass die Geschäftsanschrift der ***19*** unbekannt ist. Aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass die ***19*** bereits längerer Zeit vorher nicht einmal über eine aufrechte Geschäftsanschrift verfügt hat, weil Behörden in der Regel erst längere Zeit nach dem Wegfall

einer Geschäftsanschrift von diesem Umstand erfahren zumal der Wegfall nicht gemeldet worden ist.

3. Welche Unterlagen haben Sie abverlangt, um sich von der Existenz der Firma zu überzeugen?

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wurde von der ***X-GmbH *** nicht einmal eine Abfrage der ***19*** im Firmenbuch durchgeführt. Soweit vom Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 3.10.2024 vorgebracht wurde es wäre im „Handelsregisterauszug“ nachgeschaut worden (vgl. Seite 6 der Niederschrift vom 3.10.2024) deckt sich dies nicht mit den im Rahmen der Betriebsprüfung der ***14*** vorgelegten Unterlagen und wurden in der mündlichen Verhandlung auch nicht Schriftstücke vorgelegt, aus der sich eine Abfrage der ***36*** im Firmenbuch ergeben würde. Auch wurde offenbar kein Ausweis des Geschäftsführers dieser Gesellschaft abverlangt. Eine solche Vorgangsweise stellt einen im Geschäftsverkehr absolut unüblichen Vorgang dar.

5. Wie wurden Angebote erstellt? Gibt es schriftliche Preisangebote; schriftliche Auftragsvereinbarungen, sowie schriftliche Auftragsbestätigungen?

Die nicht ausreichende Beantwortung dieser Frage bzw. die nicht erfolgte Unterlage entsprechender Unterlagen weist eindeutig darauf hin, dass die in Rechnung gestellte Leistungen von der ***19*** nicht erbracht wurden, weil eine Korrespondenz über die Art, Dauer und die Bedingungen der zu erbringenden Bauleistung essentiell ist um diese überhaupt erbringen zu können. Auch in den auf die ***19*** lautenden Rechnungen ist die Art der erbrachten Leistung nicht angegeben, sondern lediglich wie viel Stunden an einem Tag gearbeitet worden wäre.

In der Mail vom 3. März 2020 wird diesbezüglich nämlich lediglich ausgeführt, dass vor der Beauftragung der Subunternehmen ein Stundensatz vereinbart worden wäre, welcher normalerweise für ein ganzes Jahr Geltung gehabt hätte. Eine bloße Vereinbarung eines Stundensatzes ohne Anführung welche Art von Leistungen durch diesen Stundensatz abgegolten wird bzw. ohne eine schriftliche Bestätigung der Erteilung eines Auftrages (zumindest per Mail) spricht gegen das Vorliegen der Leistungserbringung durch die ***19***. Auch handelt es sich dabei um ein bloßes Vorbringen und wurden keine Unterlagen über die vorgebrachte Vereinbarung eines Stundensatzes vorgelegt. Überdies ist zu bedenken, dass aus den vorgelegten Rechnungen drei verschiedene Stundensätze (€ 23, € 25 und € 30) hervorgehen, sodass es jedenfalls notwendig ist im vorhinein festzulegen welcher Stundensatz für welche Art von Leistung jeweils zur Anwendung kommt. Diesbezüglich ist es auch im Geschäftsleben üblich dies schriftlich zu fixieren, weil sonst Nachweisprobleme für den Auftraggeber auftreten, ob der höhere Stundensatz zu Recht oder zu Unrecht verrechnet wurde.

6. Wie und anhand welcher Unterlagen wurden die Rechnungsinhalte überprüft? Existieren Bautagesberichte, Regiestundenlisten, etc., aus denen ersichtlich ist, welche Arbeiter der Subfirma auf den jeweiligen Baustellen wann und wie lange eingesetzt waren? Wenn ja, dann sind diese vorzulegen.

Auch diese Frage wurde lediglich dahingehend beantwortet, dass sämtliche Mitarbeiter auf der entsprechenden Baustelle einen Bauausweis erhalten hätten und die Sozialversicherungsanmeldung von den Auftraggebern der ***X-GmbH *** kontrolliert worden wäre. Entsprechende Nachweise für dieses Vorbringen wurden nicht vorgelegt. Soweit vorgebracht wird, dass die Sozialversicherungsanmeldung von den Auftraggebern überprüft wurden wäre, ergibt sich die Unrichtigkeit dieses Vorbringens daraus, dass tatsächlich auf die ***19*** im Leistungszeitraum laut gelegten Rechnungen gar keine Dienstnehmer zur Sozialversicherung angemeldet waren.

Auch die Frage warum und wann die Geschäftsbeziehung zur ***19*** beendet wurde, wurde nicht beantwortet. Dies erscheint umso ungewöhnlicher als ja laut Mail vom 3.3.2020 ein Stundensatz jeweils für ein Jahr vereinbart wurde und daher Unterlagen vorliegen müssten warum bereits ab Juli 2015 an die ***19*** keine Aufträge mehr erteilt wurden.

Auch die Nichtbeantwortung der Fragen, ob es zulässig war, dass die ***19*** die Leistung selbst erbracht hat oder weiter in Sub vergeben hat, spricht gegen eine Leistungserbringung durch die ***19***. Soweit in der Mail vom 3.3.2020 vorgebracht wird, dass durch die Ausgabe von Ausweisen die Weitergabe von Arbeiten ausgeschlossen gewesen wäre, ist festzuhalten, dass keinerlei Nachweise vorgelegt wurden, dass die ausgestellten Ausweise tatsächlich kontrolliert wurden bzw. ob aus diesen Ausweisen überhaupt erkennbar war für welche Firma der konkrete Arbeiter tätig war.

Soweit im Mail vom 3.3.2020 vorgebracht wurde, dass die Gewerbeberechtigungen überprüft worden wären, ist festzuhalten, dass diesbezüglich keinerlei Nachweis erbracht wurde.

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt hat die ***X-GmbH *** Abfragen getätigt, ob die ***19*** in der HFU-Liste aufscheint. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Eintragung in die HFU-Liste zwar nach § 67a Abs. 3 Z 1 ASVG bzw. § 82a Abs. 3 Z 1 EStG 1988 den Entfall der Auftraggeberhaftung bewirkt. Allerdings lässt diese Eintragung nicht den Schluss zu, dass das Unternehmen operativ tätig gewesen ist. Die Nennung in der Gesamtliste besagt nur, dass nach Kenntnisstand des Dienstleistungszentrums der ÖGK eine Streichung aus der Liste nicht vorzunehmen gewesen ist. Dieser Kenntnisstand muss nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen, da vom Dienstleistungszentrum der ÖGK eine gleichsam tagesaktuelle fortlaufende Prüfung aller eingetragenen Unternehmen nicht verlangt werden kann. Überdies ist die Streichung aus der HFU-Liste mit xx.07.2015 ohnedies sehr zeitnah erfolgt.

Die ***X-GmbH *** hat weder das Vorhandensein schriftlicher Vereinbarungen – insbesondere von Werkverträgen - mit der ***19*** noch entsprechende Nachweise, dass die in Rechnung gestellten Leistungen durch die ***19*** ausgeführt worden sind, erbracht. Auch Angaben ob jemals Geschäftsräumlichkeiten der ***19*** aufgesucht worden wären bzw. telefonische Kontaktmöglichkeiten zu dieser Gesellschaft wurden verweigert weswegen davon auszugehen ist, dass Geschäftsräumlichkeiten der ***19*** der ***X-GmbH *** nicht bekannt waren und auch telefonische Kontaktmöglichkeiten zu Vertretern dieser Gesellschaft und zwar insbesondere zu deren Geschäftsführer nicht bestanden haben.

Die lediglich einmal erfolgte Abfrage der Gültigkeit der UID-Nummer der ***19*** kann eine tatsächliche Leistungserbringung durch diese Gesellschaft auch nicht nachweisen, weil für die Legung von Scheinrechnungen erfahrungsgemäß immer nur solche Gesellschaften herangezogen werden, deren UID im Zeitpunkt der Rechnungslegung noch gültig ist. Überdies wurde die UID bereits am xx.07.2015 also sehr zeitnahe nach der Legung der letzten Rechnung der ***19*** begrenzt.

Schließlich spricht auch der Umstand, dass der Masseverwalter der ***X-GmbH *** im Oktober 2020 bezüglich des Ergänzungsersuchen des Prüfers vom 17.9.2020 auch betreffend die ***19*** (Beantwortung des Fragenkataloges) gegenüber dem Prüfer angegeben hat, dass er hinsichtlich der ***19*** bzw. der erbrachten Leistungen keinerlei Informationen besitzt, woraus sich ergibt, dass außer der gelegten Rechnung, der einmal erfolgte Abfrage der Gültigkeit der UID-Nummer der ***19*** sowie Ausdrucke über Abfragen in der HFU-Liste in den Geschäftsunterlagen der ***X-GmbH *** über diese Gesellschaft keinerlei Unterlagen wie Verträge bzw. eine Korrespondenz vorhanden sind (vgl. die Mail vom 9.10.2020 an den Prüfer = Beilage 16 des Vorlageberichts vom 8.5.2024), dafür, dass die ***19*** die der ***X-GmbH *** in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich nicht erbracht hat.

Die Feststellung, dass die von der ***19*** in Rechnung gestellten Leistungen zwar an die ***X-GmbH *** erbracht wurden, aber nicht durch die ***19***, wobei der daraus resultierende Aufwand für die ***X-GmbH *** im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO mit 50% des in Rechnung gestellten Betrages angesetzt wird, ergibt sich aus folgenden Umständen:

Die ***X-GmbH *** war im Jahr 2015 mit Arbeiten im Zusammenhang mit Bauvorhaben, die in den auf die ***19*** lautenden Rechnungen aufscheinen betraut wie sich aus den im Rahmen der Betriebsprüfung mit Mail vom 3. Februar 2020 an den Prüfer übermittelten Eingangsrechnungen anderer Firmen ergibt:

Bauvorhaben	Rechnungen, die auf die ***19*** lauten	Eingangsrechnungen anderer Firmen
-------------	---	-----------------------------------

59	Nr. ***62***	***68*** Re. Nr. ***69*** laut Buchhaltung (LZR 04-10/2015)
	Nr. ***63***	
60	Nr. ***64***	***71*** (LZR bis August 2015) Re. Nr. ***72*** laut Buchhaltung
	Nr. ***65***	***73*** (LZR Juli 2015) Re. Nr. ***74*** laut Buchhaltung
	Nr. ***62***	***75*** Re.Nr. ***76*** laut Buchhaltung
	Nr. ***66***	***77*** Re.Nr. ***78*** laut Buchhaltung
	Nr. ***67***	
	Nr. ***65***	
61	Nr. ***65***	***79*** Rechnung vom xx.07.2015 Re.Nr. ***80*** laut Buchhaltung

Überdies wurden von der ***X-GmbH *** auch Rechnungskorrekturen vorgenommen (vgl. Re.Nr. ***64*** von 71 verrechneten Stunden auf 63 Stunden) und ist eine Nachprüfung auf den Rechnungen Nr. ***66***, ***67*** und ***63*** durch Anbringens eines Häkchens bei den verrechneten Stunden bzw. m² erfolgt.

Die Feststellungen betreffend die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse bzw. wer Geschäftsführer laut Firmenbuch der „***39*** gewesen ist, ergeben sich aus dem Firmenbuch.

Die Feststellung, dass eine Erbringung der der ***X-GmbH *** in Rechnung gestellten Leistungen durch die „***39*** in den Leistungszeiträumen laut gelegten Rechnungen nämlich Juli 2015 bis Mitte Jänner 2016 durch die „***39*** nicht erfolgt ist, gründet sich auf folgende Überlegungen:

Seitens des Geschäftsführers der „***39***, ***81***, wurde am 13.10.2015 gegenüber der Abgabenbehörde (Finanzamt) ausgesagt, dass seit der Übernahme der „***39*** durch ihn (Anmerkung: gemeint den Erwerb der Geschäftsanteile und die Übernahme der Geschäftsführung) zwei andere Unternehmen, wobei es sich bei keinem der beiden Unternehmen um die ***X-GmbH *** gehandelt hat, Auftraggeber der „***39*** gewesen sind (Seite 2 der Niederschrift vom 13.10.2015). Angesichts der hohen Anzahl der auf die ***X-GmbH *** seitens der „***39*** ausgestellten Rechnungen (15) ist es ausgeschlossen, dass sich ***37*** bei seiner Einvernahme nicht an die ***X-GmbH *** erinnern konnte.

Auch die in der Einvernahme vom 16.12.2015 getätigte Aussage, die er nach Vorhalt von auf die „***39*** lautenden Ausgangsrechnungen an acht Unternehmen gemacht hat, wonach ihm diese Firmen nichts sagen würden, an diese Firmen von der „***39*** niemals Leistungen erbracht wurden und er überzeugt sei, dass jemand die Rechnungen der „***39*** nachmachen würde (vgl. Seite 2 der Niederschrift vom 16.12.2015) spricht eindeutig dafür, dass die „***39*** die an die ***X-GmbH *** in Rechnung gestellten (Arbeits)Leistungen tatsächlich nicht erbracht hat.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der steuerlichen Vertreterin der ***X-GmbH ***, die zu diesem Zeitpunkt auch steuerlicher Vertreterin des Bf. gewesen ist, beide Niederschriften mit Herrn Name mit Mail vom 28. Mai 2021 zur Kenntnis gebracht wurden.

In dieses Bild fügt sich auch, dass die dem Finanzamt vorliegenden Rechnungen der „***39*** nicht einheitlich sind und zwar auch nicht in unmittelbarer zeitlicher Abfolge des jeweiligen Datums der Rechnungen wie die dem Vorlagebericht vom 8.5.2024 angeschlossenen Rechnungsausschnitte zeigen, die im Folgenden wiedergegeben werden:

[...]

So weicht das Schriftbild der „***39*** im Rechnungskopf in allen drei Rechnungen erheblich voneinander ab. Auch die Rechnungsnummerierung ist vollkommen unterschiedlich. Ferner weisen die Angaben betreffend Anschrift, Telefonnummern und Faxnummer sowie E-Mail-Adresse ein sehr unterschiedliches Schriftbild aus. Schließlich ist auch die Datumsangabe unterschiedlich.

Überdies haben Ermittlungen der Finanzpolizei gemäß § 8 SBBG ergeben, dass an der Geschäftsanschrift Straße in Ort keinerlei geschäftliche Aktivitäten entfaltet werden und auch keine Infrastruktur vorhanden ist. Auch eine Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer der „***39*** war nicht möglich wie sich aus der Mitteilung des Verdachtes des Vorliegens eines Scheinunternehmens aufgrund von am 27.1.2016 durchgeführten Erhebungen vom 16.2.2016

sowie aus dem Bescheid des Finanzamtes betreffend das Vorliegen eines Scheinunternehmens gemäß § 8 SBGG vom 26.2.2016 ergibt.

Bereits am xx.01.2016, das ist das Datum der letzten beiden an die ***X-GmbH *** gelegten Rechnungen, wurde die die UID-Nummer der „***39*** begrenzt. Aus der HFU-Liste wurde die „***39*** am xx.01.2016 gestrichen.

Soweit im Rahmen der Betriebsprüfung der ***X-GmbH *** betreffend die Kontaktnahme mit der „***39*** auf ein Antwortschreiben der ***X-GmbH *** an die LPD verwiesen wird, das dem Mail der steuerlichen Vertretung der ***X-GmbH *** an den Prüfer vom 9.10.2020 angeschlossen war und aus dem sich ergeben soll, dass ***30*** als Inhaber des Einzelunternehmens ***31***, das bis dato für die ***X-GmbH *** als Auftragnehmer tätig war, im Juli 2015 mitgeteilt hätte, dass er für die ***X-GmbH *** nicht mehr tätig sein könne, aber sich angeboten hätte mit der „***39*** Kontakt aufzunehmen, weil diese Gesellschaft in Zukunft die Montagearbeiten durchführen könnte und er, ***30***, als Bevollmächtigter die Baustellenüberwachung, Baustellenkoordination und auch Montagearbeiten übernehmen würde, ist zunächst festzuhalten, dass für die Richtigkeit dieses Vorbringens jeglicher Nachweis fehlt.

Überdies kann dieses Vorbringen auch mit der Buchhaltung der ***X-GmbH *** nicht in Einklang gebracht werden. Besieht man sich nämlich die Eingangsrechnungen der ***31*** zusammen mit jenen der „***39*** zeigt sich folgendes:

Rechnungen „***39***“:

Datum	BVH	LZR
xx.07.2015	***82***	Jul.15
xx.08.2015	***35***	Jul.15
xx.09.2015	***83***	KW 34-35/2015
xx.09.2015	***84***	KW 36/2015
xx.09.2015	***85***	KW 36/2015
xx.09.2015	***86***	KW 36/2015
xx.10.2015	***87***	KW 37-38/2015

xx.10.2015	***88***	KW 39-40/2015
xx.10.2015	***89***	KW 41-42/2015
xx.10.2015	***90***	KW 41-42/2015
xx.10.2015	***91***	KW 43-44/2015
xx.11.2015	***92***	KW 45/2015
xx.11.2015	***93***	KW 45-46/2015
xx.11.2015	***94***	KW 47-48/2015
xx.11.2015	***95***	KW 47-48/2015
xx.12.2015	***96***	KW 49/2015
xx.12.2015	***97***	KW 50/2015
xx.12.2015	***98***	KW 50/2015
xx.01.2016	***99***	KW 51/2015
xx.01.2016	***100***	KW 02/2016
xx.01.2016	***101***	KW 51/2015
xx.01.2016	***102***	KW 02/2016

Rechnungen der ***31***

Datum	LZR	BVH
xx.08.2015		***35***
xx.12.2015	KW 49-50	***103***

xx.01.2016	KW 3-4/2016	***104***
xx.02.2016	KW 4 und 7/2016	***104***
xx.03.2016	KW 8-10/2016	***105***
xx.03.2016	Akonto	***106***
xx.04.2016	KW 13-14/2016	
xx.05.2016	KW 20-21/2016	
xx.06.2016	KW 22-23/2016	
xx.06.2016	KW 24-25/2016	
xx.07.2016	KW 24-25/2016	
xx.07.2016	KW 28-29/2016	
xx.08.2016	KW 30	
xx.08.2016	KW 32-33/2016	
xx.08.2016	KW 34/2016	
xx.09.2016	KW 35-36/2016	
xx.09.2016	KW 37-38/2016	
xx.10.2016	KW 39-40/2016	
xx.10.2016	KW 41-42/2016	
xx.11.2016	KW 43-44/2016	
xx.11.2016	KW 45-46/2016	
xx.12.2016	KW 47-48/2016	

Es zeigt sich, dass vom Unternehmen ***31*** unmittelbar nach dem Zeitpunkt, wo er laut Angabe im Schreiben der ***X-GmbH *** an die LPD (Bez.inspektor ***32***) nicht mehr für die ***X-GmbH *** tätig sein könne, tatsächlich doch für die ***X-GmbH *** tätig war wie die Rechnung vom xx.08.2015 eindeutig zeigt. Angesichts des Umstandes, dass die Rechnungen der ***31*** Anfang 2016 „nahtlos“ an jene die auf die „***39***“ lauten anschließen und

auch dieselben Bauvorhaben (***117***; ***105***, etc.) betreffen, geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Leistungen, die in den Rechnungen der „***39***“ ausgewiesen sind von ***30*** bzw. von ihm angestellten Arbeitern erbracht wurden und durch die Legung von Rechnungen der „***39***“ der gegenüber den gelegten Rechnungen tatsächlich niedrigere Lohnaufwand verdeckt werden sollte.

Außerdem hat die ***X-GmbH *** die im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens übermittelte Fragenliste betreffend die „***39***“ zum Großteil gar nicht beantwortet, sondern die Beantwortung unter Hinweis auf § 119 BAO verweigert. Entgegen der im Mail der steuerlichen Vertretung der ***X-GmbH *** vom 3.3.2020 vertretenen Ansicht handelt es sich bei folgenden Umständen der Fragenliste sehr wohl um abgabenrechtlich bedeutsame Umstände, weil sie für die Beurteilung benötigt werden, ob die die Rechnung ausstellende Firma die in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich an die ***X-GmbH *** erbracht hat. Als Betriebsausgaben geltend gemachte Aufwendungen wie ein Fremdleistungsaufwand sind nachzuweisen und ist die Beantwortung samt Vorlage entsprechender Nachweise der im Rahmen der Betriebsprüfung nachstehend angeführten Fragen sehr wohl relevant für den Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen:

2. Welche Person(en) trat(en) im Namen dieser Firma auf?

Auch die Beantwortung dieser Frage ist notwendig um überhaupt beurteilen zu können, ob eine Kontaktnahme mit Personen erfolgt ist, die der „***39***“ zurechenbar sind. Seitens der ***X-GmbH *** wird diesbezüglich nur darauf verwiesen, dass die Abnahmen und die Übergaben der einzelnen Beauftragungen immer mit Herrn Sapina abgewickelt worden wären. Angesichts des Umstandes, dass ***30*** weder bei der „***39***“ in den Jahren 2015 und 2015 zur Sozialversicherung angemeldet, er auch nicht deren Geschäftsführer bzw. Prokurist war noch eine Bevollmächtigung durch den Geschäftsführer der „***39***“ nachgewiesen wurde und der Geschäftsführer der „***39***“ auch ausgesagt hat, dass seit der Übernahme der „***39***“ durch ihn, die ***X-GmbH *** kein Auftraggeber dieser Gesellschaft war, wurde damit kein Nachweis erbracht, dass die ***X-GmbH *** tatsächlich Kontakt mit der „***39***“ zurechenbaren Personen hatte.

3. Welche Unterlagen haben Sie abverlangt, um sich von der Existenz der Firma zu überzeugen?

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, wurde von der ***X-GmbH *** nicht einmal eine Abfrage der „***39***“ im Firmenbuch durchgeführt. Soweit vom Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 3.10.2024 vorgebracht wurde es wäre im „Handelsregistrauszug“ nachgeschaut worden (vgl. Seite 6 der Niederschrift vom 3.10.2024) deckt sich dies nicht mit den im Rahmen der Betriebsprüfung der ***14*** vorgelegten Unterlagen und wurden in der mündlichen Verhandlung auch nicht Schriftstücke vorgelegt, aus

der sich eine Abfrage der ***39*** im Firmenbuch ergeben würde. Auch wurde kein Ausweis des Geschäftsführers dieser Gesellschaft abverlangt. Weiters wird in der Mail der ***X-GmbH *** an die LPD (Bezinsp. ***32***) vom 24.8.2016 angegeben, dass der ***X-GmbH *** Herr ***37*** sowie auch Herr ***52*** – dieser war bis März 2015 Geschäftsführer der „***39*** laut Firmenbuch – nicht bekannt sind, woraus folgt, dass die ***58*** mit der Geschäftsführung der „***39*** keinerlei Kontakt hatte. Darüber hinaus wurde auch keine Abfrage über bestehende Gewerbeberechtigungen der „***39*** vorgenommen. Eine solche Vorgangsweise stellt einen im Geschäftsverkehr absolut unüblichen Vorgang dar.

5. Wie wurden Angebote erstellt? Gibt es schriftliche Preisangebote; schriftliche Auftragsvereinbarungen, sowie schriftliche Auftragsbestätigungen?

Die nicht ausreichende Beantwortung dieser Frage bzw. die nicht erfolgte Unterlage entsprechender Unterlagen weist eindeutig darauf hin, dass die in Rechnung gestellte Leistungen von der „***39*** nicht erbracht wurden, weil eine Korrespondenz über die Art, Dauer und die Bedingungen der zu erbringenden Bauleistung essentiell ist um diese überhaupt erbringen zu können.

In der Mail vom 3. März 2020 wird diesbezüglich nämlich lediglich ausgeführt, dass vor der Beauftragung der Subunternehmen ein Stundensatz vereinbart worden wäre, welcher normalerweise für ein ganzes Jahr Geltung gehabt hätte. Eine bloße Vereinbarung eines Stundensatzes ohne Anführung welche Art von Leistungen durch diesen Stundensatz abgegolten wird bzw. ohne eine schriftliche Bestätigung der Erteilung eines Auftrages (zumindest per Mail) spricht gegen das Vorliegen der Leistungserbringung durch die „***39***. Auch handelt es sich dabei um ein bloßes Vorbringen und wurden keine Unterlagen über die vorgebrachte Vereinbarung eines Stundensatzes vorgelegt. Überdies ist zu bedenken, dass aus den vorgelegten Rechnungen drei verschiedene Stundensätze (€ 23, € 25 und € 30) hervorgehen, sodass es jedenfalls notwendig ist im vorhinein festzulegen welcher Stundensatz für welche Art von Leistung jeweils zur Anwendung kommt. Diesbezüglich ist es auch im Geschäftsleben üblich dies schriftlich zu fixieren, weil sonst Nachweisprobleme für den Auftraggeber auftreten, ob der höhere Stundensatz zu Recht oder zu Unrecht verrechnet wurde.

6. Wie und anhand welcher Unterlagen wurden die Rechnungsinhalte überprüft? Existieren Bautagesberichte, Regiestundenlisten, etc., aus denen ersichtlich ist, welche Arbeiter der Subfirma auf den jeweiligen Baustellen wann und wie lange eingesetzt waren? Wenn ja, dann sind diese vorzulegen.

Auch diese Frage wurde lediglich dahingehend beantwortet, dass sämtliche Mitarbeiter auf der entsprechenden Baustelle einen Bauausweis erhalten hätten und die Sozialversicherungsanmeldung von den Auftraggebern der ***X-GmbH *** kontrolliert worden wäre. Entsprechende Nachweise für dieses Vorbringen wurden nicht vorgelegt.

Soweit auch vom Bf. in der mündlichen Verhandlung am 3.10.2024 vorgebracht wurde, dass jeder Mitarbeiter auf den Baustellen vom Auftraggeber der ***X-GmbH *** überprüft worden wäre fehlt dazu jeder Nachweis. Der im Rahmen der Betriebsprüfung der ***58*** vorgelegte Bauausweis betrifft nicht einen Mitarbeiter der ***39***, sondern der ***122*** wie sich aus der nachstehenden Abbildung ergibt und hat eine „AJ-Web“-Abfrage ergeben, dass dieser im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht bei der ***39*** zur Sozialversicherung angemeldet war (vgl. die Beilage 32 des Vorlageberichts vom 8.5.2024 betreffend die im Zeitraum Juli 2015 bis Jänner 2016 bei der ***39*** angemeldeten Dienstnehmer):

[...]

Auch die Frage warum und wann die Geschäftsbeziehung zur „***39*** beendet wurde, wurde nicht beantwortet.

Auch die Nichtbeantwortung der Fragen, ob es zulässig war, dass die ***39*** die Leistung selbst erbracht hat oder weiter in Sub vergeben hat, spricht gegen eine Leistungserbringung durch die ***39***. Soweit in der Mail vom 3.3.2020 vorgebracht wird, dass durch die Ausgabe von Ausweisen die Weitergabe von Arbeiten ausgeschlossen gewesen wäre, ist festzuhalten, dass keinerlei Nachweise vorgelegt wurden, dass die ausgestellten Ausweise tatsächlich kontrolliert wurden bzw. ob aus diesen Ausweisen überhaupt erkennbar war für welche Firma der konkrete Arbeiter tätig war.

Soweit im Mail vom 3.3.2020 vorgebracht wurde, dass die Gewerbeberechtigungen überprüft worden wären, ist festzuhalten, dass diesbezüglich keinerlei Nachweis erbracht wurde.

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt hat die ***X-GmbH *** Abfragen getätigt, ob die ***39*** in der HFU-Liste aufscheint. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Eintragung in die HFU-Liste zwar nach § 67a Abs. 3 Z 1 ASVG bzw. § 82a Abs. 3 Z 1 EStG 1988 den Entfall der Auftraggeberhaftung bewirkt. Allerdings lässt diese Eintragung nicht den Schluss zu, dass das Unternehmen operativ tätig gewesen ist. Die Nennung in der Gesamtliste besagt nur, dass nach Kenntnisstand des Dienstleistungszentrums der ÖGK eine Streichung aus der Liste nicht vorzunehmen gewesen ist. Dieser Kenntnisstand muss nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen, da vom Dienstleistungszentrum der ÖGK eine gleichsam tagesaktuelle fortlaufende Prüfung aller eingetragenen Unternehmen nicht verlangt werden kann. Überdies ist die Streichung aus der HFU-Liste mit xx.01.2016 ohnedies sehr zeitnah erfolgt.

Die ***X-GmbH *** hat weder das Vorhandensein schriftlicher Vereinbarungen – insbesondere von Werkverträgen - mit der „***39*** noch entsprechende Nachweise, dass die in Rechnung gestellten Leistungen durch die „***39*** ausgeführt worden sind, erbracht. Auch Angaben ob jemals Geschäftsräumlichkeiten der „***39*** aufgesucht worden wären bzw. telefonische Kontaktmöglichkeiten zu dieser Gesellschaft wurden verweigert weswegen

davon auszugehen ist, dass Geschäftsräumlichkeiten der „***39*** der ***X-GmbH *** nicht bekannt waren und auch telefonische Kontaktmöglichkeiten zu Vertretern dieser Gesellschaft und zwar insbesondere zu deren Geschäftsführer nicht bestanden haben.

Die lediglich einmal erfolgte Abfrage der Gültigkeit der UID-Nummer der ***39*** am xx.09.2015 durch die steuerliche Vertretung der ***X-GmbH *** kann eine tatsächliche Leistungserbringung durch diese Gesellschaft auch nicht nachweisen, weil für die Legung von Scheinrechnungen erfahrungsgemäß immer nur solche Gesellschaften herangezogen werden, deren UID im Zeitpunkt der Rechnungslegung noch gültig ist. Überdies wurde die UID bereits am xx.01.2016 also bereits zum Zeitpunkt der Legung der letzten Rechnungen der ***39*** begrenzt.

Schließlich spricht auch der Umstand, dass der Masseverwalter der ***X-GmbH *** im Oktober 2020 bezüglich des Ergänzungsersuchen des Prüfers vom 17.9.2020 auch betreffend die „***39*** (Beantwortung des Fragenkataloges) gegenüber dem Prüfer angegeben hat, dass er hinsichtlich der ***39*** bzw. der erbrachten Leistungen keinerlei Informationen besitzt, woraus sich ergibt, dass außer den gelegten Rechnungen, der einmal erfolgten Abfrage der Gültigkeit der UID-Nummer der „***39*** sowie eines Ausdruckes über eine Abfrage in der HFU-Liste in den Geschäftsunterlagen der ***X-GmbH *** über diese Gesellschaft keinerlei Unterlagen wie Verträge bzw. eine Korrespondenz vorhanden sind (vgl. die Mail vom 9.10.2020 an den Prüfer = Beilage 16 des Vorlageberichts vom 8.5.2024), dafür, dass die „***39*** die der ***X-GmbH *** in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich nicht erbracht hat.

Die Feststellung, dass die von der in Rechnung gestellten Leistungen zwar an die ***X-GmbH *** erbracht wurden, aber nicht durch die „***39***, wobei der daraus resultierende Aufwand für die ***X-GmbH *** im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO mit 50% des in Rechnung gestellten Betrages angesetzt wird, ergibt sich aus folgenden Umständen:

Die vom Unternehmen ***57*** an die ***X-GmbH *** erbrachten Leistungen schließen – wie bereits aufgezeigt – zeitlich nahtlos an die Leistungszeiträume an, die in den auf die von der „***39*** gelegten Rechnungen an und betreffend dieselben Bauvorhaben und entspricht es der Lebenserfahrung, dass es bei diesen Bauvorhaben keine zeitliche Unterbrechung gegeben hat.

Überdies wurden von der ***X-GmbH *** auch Rechnungskorrekturen vorgenommen (vgl. Re.Nr. ***107*** vom xx.11.2015 von 53 m² auf 56 m² und von 110 m² auf 99 m²) und ist eine Nachprüfung auf den Rechnungen Nr. ***108***, ***109***, ***110***, ***111***, ***112***, ***113*** und ***114*** durch Anbringen eines Häkchens bei den verrechneten Stunden bzw. m² erfolgt.

Betreffend das im Mail vom 3.3.2020 an den Prüfer im BP-Verfahren der ***X-GmbH *** erstatteten Vorbringen, das sich aus mit den Ausführungen des Bf. in der mündlichen

Verhandlung vom 3.10.2024 deckt (vgl. S. 6 Mitte der Niederschrift), dass die ***39***, die ***19*** und die ***A-GmbH *** nur auf Großbaustellen für die Firma ***115***, ***68*** bzw. für die Firma ***116*** gearbeitet hätten und sämtliche Mitarbeiter dieser Unternehmen von den genannten Auftragsgebern einen Bauausweis für die Baustelle gehabt hätten und auch die Sozialversicherungsanmeldung von den Auftraggebern kontrolliert worden wäre, ist festzuhalten, dass diesbezüglich bis auf die Vorlage des Kontos 5660 „Baustellenkosten“ für das Jahr 2016 keinerlei Nachweise vorgelegt wurden und ist die Richtigkeit dieses Vorbringens schon aufgrund des Umstandes, dass weder die ***A-GmbH *** noch die ***19*** Arbeiter in den Leistungszeiträumen laut gelegten Rechnungen zur Sozialversicherung angemeldet hatten, widerlegt. Überdies bezieht sich das vorgelegte Konto nur auf das Jahr 2016, sodass bezüglich der Jahre 2014 und 2015 überhaupt keine Nachweise zur Untermauerung dieses Vorbringens vorgelegt wurden. Besieht man sich die Buchungen auf dem Konto 5660 zeigt sich, dass die erste Eingangsrechnung vom 15.4.2016 datiert und das Bauvorhaben ***120*** betrifft und daher keine Relevanz für die beiden auf die „***39*** lautenden Rechnungen für den Leistungszeitraum bis Kalenderwoche 02/2016 haben zumal diese andere Bauvorhaben betreffen.

Überdies wurden keinerlei Unterlagen vorgelegt aus denen sich ergibt, dass für die Ausstellung von Baustellenausweisen durch die im Mail vom 3.3.2020 angeführten Auftraggeber der ***X-GmbH *** mit der ***X-GmbH *** eine Prüfung der Anmeldung zur Sozialversicherung bei der ***A-GmbH ***, der ***19*** bzw. der „***39*** vorgesehen war. Überdies können sich die in Rechnung gestellten Kosten für Bauausweise auch auf Arbeiter der ***X-GmbH *** bezogen haben. So hat die ***X-GmbH *** zum Beispiel im Jahr 2016 selber 22 Arbeiter beschäftigt wie eine vom Bundesfinanzgericht durchgeführte „AJ-Web“-Abfrage ergeben hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass die ***A-GmbH *** , die ***19*** und die „***39*** die der ***X-GmbH *** in Rechnung gestellten (Arbeits)leistungen nicht erbracht haben und es sich sohin um Scheinrechnungen dieser Gesellschaften handelt. Es ist aber – wie ebenfalls dargelegt – davon auszugehen, dass die von diesen Gesellschaften in Rechnung gestellten Leistungen an die ***X-GmbH *** von anderen Personen erbracht wurden und die gelegten Scheinrechnungen zur Deckung dieses Aufwandes gedient haben.

Erfahrungsgemäß wird nur ein Teil der in Scheinrechnungen ausgewiesenen Beträge zur Bezahlung des durch die Scheinrechnung tatsächlich angefallenen Aufwandes verwendet. Mangels anderer Anhaltspunkte war die Höhe der für die Leistungserbringung erforderlichen Aufwendungen im Wege einer Schätzung zu ermitteln. Nach den Erfahrungen der Praxis beinhalten solche Scheinrechnungen von Subfirmen in der Regel einen Aufschlag von 100%

zum tatsächlich erwachsenen (Lohn)Aufwand, weshalb davon auszugehen ist, dass nur 50% der in den Rechnungen ausgewiesenen Beträgen tatsächlich zur Entlohnung von Arbeitern aufgewendet wurden. Im Übrigen ist auch eine "griffweise" Schätzung in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anerkannt (VwGH 2.9.2022, Ra 2022/13/0057). Die Schätzung der Höhe des Lohnaufwands für dieses eingesetzte Personal mit 50% der nicht anerkannten Fremdleistungen entspricht den Erfahrungen des Wirtschaftslebens und auch der Rechtsprechung (vgl. zB VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006; VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115; VwGH 16.5.2002, 96/13/0168; BFG 26.6.2017, RV/7100715/2013).

Die einer Kapitalgesellschaft zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis als zugeflossen anzusehen (vgl. zB VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 0242; VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115, VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046, jeweils mwN). Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, dass die im vorliegenden Fall getätigten Banküberweisungen nicht überprüft worden wären und somit überhaupt nicht nachvollziehbar wäre, wem die Beträge die jetzt der Kapitalertragsteuer unterworfen werden, zugeflossen wären, ist die Beschwerde insoweit im Recht als von der belangten Behörde nicht begründet wird, wieso die verdeckten Ausschüttungen zur Gänze dem Bf. zugerechnet wurden, obwohl er zum Zeitpunkt der verdeckten Ausschüttungen nur zu 2/3 an der ***X-GmbH *** beteiligt war. Der Beschwerde ist daher insoweit stattzugeben als Kapitalertragsteuer hinsichtlich der festgestellten verdeckten Ausschüttungen nur im Verhältnis seiner Beteiligung an der ***X-GmbH *** festzusetzen ist zumal von der belangten Behörde keine Nachweise vorgelegt wurden, dass die Mehrgewinne alleine dem Bf. zugeflossen wären. Der Umstand, dass – wie in der Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 19.9.2024 ausgeführt - der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der ***121*** und „deshalb alleiniger Machthaber“ gewesen ist, kann einen alleinigen Zufluss dieser Mehrgewinne an den Bf. nicht begründen.

Dass Mehrgewinne überhaupt nicht an den Bf. Gesellschafter zur Auszahlung gekommen wären, müsste der Abgabepflichtige beweisen (VwGH 24.3.1998, 97/14/0118). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass auch der Umstand zu berücksichtigen ist, dass sich aus den festgestellten Beziehungen der ***33*** zur ***A-GmbH *** , der ***19*** und der „***39*** ungewöhnliche und fragwürdige Umstände der Geschäftsanbahnung und – abwicklung ergeben, die mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Zusammenhang mit der Gestaltung von Rechtsgeschäften durch ein ordnungsgemäß agierendes Unternehmen im Widerspruch stehen und keine befriedigende Aufklärung durch den Bf. bzw. die ***X-GmbH *** erfuhren und daher davon auszugehen ist, dass es zu Rückflüssen aus den Zahlungen, die auf die von den angeführten Unternehmen gelegten Rechnungen geleistet wurden, und somit zu verdeckten Ausschüttungen gekommen ist.

Überdies sind die verdeckten Ausschüttungen an den Bf. um die von der ***X-GmbH *** von den Rechnungen der ***19*** und der „***39*** abgezogenen Skonti zu vermindern.

Auch die Zahlung von 25% der Rechnungssumme aus der Rechnung der ***A-GmbH *** führt – wie bereits von der belangte Behörde in ihrer diesbezüglichen Beschwerdeentscheidung Kapitalertragsteuer 2014 vorgenommen – zu keiner verdeckten Ausschüttung an den Bf. und kommt der Beschwerde auch insoweit Berechtigung hinzu.

Soweit die Beschwerde (arg „einbehaltenen AGH-Beiträge [=Mehrzahl] in Höhe von 25%“) suggeriert, dass auch betreffend die auf die ***19*** und die „***39*** lautenden Rechnungen AGH-Zahlungen durch die ***X-GmbH *** vorgenommen worden wären, ist festzuhalten, dass dies nicht der Fall war wie sich aus der im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Konten Nr. ***53*** (betreffend die ***19***) und ***54*** (betreffend die ***39***) ergibt.

Schließlich ist die Beschwerde auch damit im Recht, dass die festgestellten verdeckten Ausschüttungen nicht um eine von der ***X-GmbH *** übernommenen Kapitalertragsteuer gem. § 27 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 zu erhöhen sind, weil die Kapitalertragsteuer ja dem Bf. direkt vorgeschrieben wurde und er diese daher selbst zu tragen hat. Ein Ersatz dieser Kapitalertragsteuer durch die ***X-GmbH *** wurde durch die belangte Behörde nicht festgestellt und ergibt sich auch nicht aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen.

Gemäß § 93 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 in den für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 (VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002; Jakom/Marschner, EStG, 2024, § 93 Rz 13).

Gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 vor BGBl I Nr. 118/2015 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

Z 1: der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

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

§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 lautet seit dem StRefG 2015/16 (BGBl I Nr. 118/2015) wie folgt:
Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre.

§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 stellt lediglich auf rein objektive Momente ab: Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer nicht abgezogen und der Empfänger der Kapitalerträge hat die entsprechenden Kapitalerträge ungekürzt bzw. nicht vorschriftsmäßig gekürzt erhalten (Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ § 95 Tz 67; Jakom/Marschner, EStG, 2024, § 95 Rz 42).

Bei verdeckten Ausschüttungen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge iSd § 95 Abs. 5 Z 1 EStG handelt, bei denen daher die KESt dem Empfänger der Kapitalerträge, das ist/sind der/die Anteilseigner, direkt vorzuschreiben ist.

Auch nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Vornahme verdeckter Ausschüttungen "ein klassischer Anwendungsfall dieser Gesetzesbestimmung, besteht das Wesen verdeckter Ausschüttungen doch gerade darin, die Zuwendung von Vorteilen an die Gesellschafter nicht nach außen in Erscheinung treten zu lassen und auch keine vorschriftsmäßige Kürzung der Kapitalerträge vorzunehmen" (VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170). Bei verdeckten Ausschüttungen kann somit entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht der Empfänger der verdeckten Ausschüttung für die Kapitalertragsteuer jedenfalls unmittelbar in Anspruch genommen werden.

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

Solcherart liegt es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046), wobei seit dem StRefG 2015/16 insoweit eine Einschränkung gemacht wurde, dass bei der Ermessensübung jedenfalls die Nichtdurchsetzbarkeit bzw. erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung des Abzugsverpflichteten mitzuberücksichtigen ist.

Angesichts der Eröffnung des Konkurses über die ***X-GmbH *** mit Beschluss des Landesgericht ***8*** vom xx.12.2016 zu ***xx S yy/16z*** erweist sich entgegen der Ansicht des Bf. in der Beschwerde bei Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem Bf. jedenfalls als gerechtfertigt. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der Konkurs am xx.03.2021 nach Schlussverteilung aufgehoben und die ***X-GmbH *** mit Beschluss vom xx.07.2022 des Landesgericht ***8*** als Firmenbuchgericht wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG von Amts wegen gelöscht wurde. Eine Haftung wäre der ***X-GmbH *** gegenüber somit nicht durchsetzbar weswegen sich eine Vorschreibung der

Kapitalertragsteuer aus den verdeckten Ausschüttungen an den Bf. dem Grunde nach in Folge des Vorliegens der Voraussetzungen § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 als berechtigt erweist.

Zum im Vorlageantrag vom 29.2.2024 erstatteten Vorbringen, dass aus den Ausführungen des Finanzamtes Österreich in den ergangenen Beschwerdeentscheidungen nicht hervorgehen würde, welche Erwägungen maßgebend gewesen wären, einen anderen als vom Bf. behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, ist festzuhalten, dass in den Beschwerdeentscheidungen auf die im Rahmen der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen verwiesen wird. Wie unter Punkt I. dargestellt wurde sowohl im Betriebsprüfungsbericht vom 10.6.2022 als auch in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2.6.2022 dargestellt aufgrund von welchen Umständen die Betriebsprüfung davon ausgegangen ist, dass die ***A-GmbH***, die ***36*** und die „***39*** die der ***X-GmbH *** in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht haben, wobei insbesondere die zum Großteil nicht erfolgte Beantwortung der Fragenliste zu diesen Unternehmen sowie die Nichtvorlage von Unterlagen, die zur Aufhellung der behaupteten Geschäftsverbindung mit diesen Unternehmen dienlich sein könnten, Gründe für diese Feststellung gewesen sind. Darüber hinaus ist auf die Bestimmung des § 279 Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach das Verwaltungsgericht berechtigt ist sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen.

Auf die von der ***X-GmbH *** im Prüfungsverfahren übergebenen Unterlagen (Abfragen HFU-Liste betreffend die „***39*** und die ***36***; UID-Gültigkeitsabfragen der Stufe hinsichtlich dieser beiden Gesellschaften; Konto 5650 Baustellenkosten für das Jahr 2016; Mail der ***X-GmbH *** vom 24.8.2016 an Bezinsp. ***32*** von der LPD) wurde vom Bundesfinanzgericht unter Punkt II.2 dieser Entscheidung eingegangen.

Betreffend das vom Bf. in der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen, dass aufgrund der in den Rechnungen der ***39*** angeführten Bauvorhaben für den beschwerdegegenständlichen Fall etwas in den Archiven der ***68*** (im Programm „***125***“) enthalten sein könnte (vgl. S. 7 der Niederschrift) ist festzuhalten, dass für den Fall, dass es sich dabei um einen Beweisantrag handeln sollte, diesem nicht nachzukommen war, weil kein konkretes Beweisthema angeführt ist (vgl. zB VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0099) und es sich um einen Erkundungsbeweis handeln würde. Zur Aufnahme von bloßen Erkundungsbeweisen besteht keine Verpflichtung des Verwaltungsgerichts (vgl. zB VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0023).

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergeben sich daher in den beschwerdegegenständlichen Jahren folgende verdeckte Ausschüttungen an den Bf.:

Jahr 2014:	
Rechnung ***A-GmbH*** ER 2345	€ 8.100,00

minus Zahlung an DLZ	- € 2.025,00
ergibt	€ 6.075,00
davon 2/3	€ 4.050,00
25% Kapitalertragsteuer	€ 1.012,50

Jahr 2015:	
Rechnungen ***36***	€ 32.097,50
minus abgezogene Skonti	- € 1.201,56
ergibt	€ 30.895,94
davon 2/3	€ 20.597,29
25% Kapitalertragsteuer	€ 5.149,32
Jahr 2015:	
Rechnungen „***39*** des Jahres 2015	€ 58.896,50
minus Abstr. betreffend Rechnung Nr. ***107***	- € 163,00
minus abgezogene Skonti	- € 2.057,34
ergibt	€ 56.676,16
davon 2/3	€ 37.784,11
25% Kapitalertragsteuer	€ 9.446,03
Summe Kapitalertragsteuer 2015	€ 14.595,35

Jahr 2016:	
Rechnungen „***39*** des Jahres 2016	€ 8.406,00
minus abgezogene Skonti	- € 286,98

ergibt	€ 8.119,02
davon 2/3	€ 5.412,68
27,5% Kapitalertragsteuer	€ 1.488,49

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im Beschwerdefall wurde der angeführten ständigen Rechtsprechung des VwGH gefolgt weshalb eine Revision nicht zulässig ist. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab, die nicht revisibel sind.

Wien, am 3. Oktober 2024