

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Perlogis Mag. Franz Harrand Wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Bahnstraße 7, 2345 Brunn am Gebirge, und Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 39/I/Top 12, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 3. Oktober 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 5. September 2017 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 sowie betreffend Körperschaftsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2014 und Körperschaftsteuer 2015 zu Recht:

1. Die Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2013, Körperschaftsteuer 2014 und Körperschaftsteuer 2015 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH (im Folgenden „Bf.“) betreibt ein Baumeistergewerbe. Bei dieser fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt, welche u.a. die Körperschaftsteuer der Jahre 2013 bis 2015 umfasste.

Unter Tz. 1 ihres Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31. August 2017 („Fremdleistungen“) hielt die Prüferin fest, dass der Fremdleistungsaufwand betreffend die A Haustechnik und Projektentwicklungs GmbH (im Folgenden „A GmbH“), die B RenovierungsgmbH (im Folgenden „B GmbH“) und die CC GmbH (im Folgenden „C GmbH“) nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden könne. Der tatsächlich getätigte Aufwand werde mit 50% der nicht anerkannten Zahlungen geschätzt.

Zur A GmbH hielt die Prüferin fest, dass diese Gesellschaft laut Prüffeststellungen zum Zeitpunkt der Übernahme durch D E im September 2013 keine Tätigkeit mehr ausgeübt habe und ab diesem Zeitpunkt ausschließlich als Betrugsvehikel für die Produktion von Schein- bzw. Deckungsrechnungen gedient habe. Laut Auskunft von D E träten Subfirmen an ihn heran und teilten ihm mit, dass sie Kunden hätten und welche Rechnungen sie bräuchten. Auf Grund dieser Angaben seien die Rechnungen geschrieben worden. Der Rechnungsbetrag werde an die A GmbH gezahlt, diese überweise diesen dann abzüglich einer Provision von zwei bis drei Prozent an die Subfirma weiter. Ob die Subfirmen die Leistungen erbracht hätten, habe D E nicht sagen können, da er nur die Rechnungen geschrieben und mit den tatsächlich erbrachten Leistungen nichts zu tun gehabt habe. Der Geschäftsführer der Bf., F G, sei bei der Betriebsbesichtigung am 4. Mai 2016 gefragt worden, wie er auf die A GmbH aufmerksam geworden und mit wem die Kontaktaufnahme erfolgt sei. Dieser habe angegeben, dass die Bf. Generalunternehmerin sei und „so“ auch Subunternehmer gesucht würden. Teilweise seien auf den Baustellen neue Bekanntschaften geschlossen worden. Der Kontakt sei zum Geschäftsführer der A GmbH und dessen Sohn erfolgt. Schriftliche Unterlagen dazu gäbe es nicht. Zur A GmbH seien die folgenden Unterlagen vorgelegt worden: Ein Firmenbuchauszug der A GmbH vom ***18***, ein Schreiben über die Aufnahme in die HFU-Liste vom 18. Februar 2014, ein Schreiben des Finanzamtes 1/23 über die Änderung der Zuständigkeit und Angabe der neuen Steuernummer vom 11. Februar 2014, eine ZMR-Auskunft von D E vom 16. Mai 2014 und eine Reisepasskopie von D E. Bezüglich der auf den Baustellen arbeitenden Arbeitnehmer der A GmbH gäbe es keine Unterlagen. Die in der Stellungnahme vom 10. Juli 2017 angeführten Argumente, dass die A GmbH sehr wohl Arbeiten durchgeführt habe, gingen

auf Grund der Aussagen von D E ins Leere. Mit der Vorlage von Kopien von Firmenbuchauszügen, UID-Vergabebescheiden, Gewerbescheinen und sonstigen formalen Unterlagen könne eine etwaige rechtliche Existenz eines Unternehmens nachgewiesen werden. Es werde jedoch kein Nachweis darüber erbracht, dass die A GmbH auch die in Rede stehenden Leistungen erbracht habe. Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen oder sonstiger Schriftverkehr, die bei solchen Geschäftsabläufen zwangsläufig anfielen, wie z. B. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle, E-Mails, hätten nicht vorgelegt werden können.

Zur B GmbH habe F G angegeben, zum Geschäftsführer H I und auch zu einem Herrn J Kontakt gehabt zu haben. Zu beiden Personen lägen keine Unterlagen mehr vor. Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung seien zur B GmbH die folgenden Unterlagen vorgelegt worden: Ein Firmenbuchauszug vom ***22***, ein Schreiben über die Aufnahme in die HFU-Liste vom 19. April 2013, Buchungen auf dem Steuerkonto der B GmbH vom 1. Jänner bis zum 6. Mai 2013, eine Meldebestätigung vom H I vom 18. Jänner 2013, eine Reisepasskopie von H I und zwei Auftragsschreiben der Bf. für die B GmbH, welche nicht von der B GmbH unterschrieben worden seien. Auch der Firmenname („BB“ statt „B“) sei falsch geschrieben worden. H I sei erstmals am 18. Jänner 2013 in Österreich gemeldet gewesen und spreche kein Wort Deutsch. Am ***22*** habe H I sowohl die Anteile der B GmbH als auch die Geschäftsführung übernommen. Bis Dezember 2013 seien Umsätze in einer Höhe gemeldet worden, die die B GmbH niemals hätte erzielen können, da diese nicht annähernd die Anzahl von Arbeitnehmern habe, um Umsätze in der gemeldeten Höhe erzielen zu können. H I sei nicht in der Lage, Auskünfte zur B GmbH zu geben. Auffällig sei auch gewesen, dass die Rechnungen der B GmbH ein unterschiedliches Erscheinungsbild hätten. Auf allen Belegen sei eine Steuernummer angegeben, bei manchen die Steuernummer der B GmbH, bei manchen die Steuernummer des Geschäftsführers. Dies treffe auch auf die Rechnungen in der Buchhaltung der Bf. zu. Dies sei ein Hinweis darauf, dass verschiedene Personen Rechnungen produziert hätten. In der Stellungnahme vom 10. Juli 2017 werde angeführt, dass die Behörde ohne konkrete Anhaltspunkte mit Mutmaßungen zu Lasten der Bf. agiere. Dazu sei anzuführen, dass das Gesamtbild der hier vorliegenden Verhältnisse mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit darauf schließen lasse, dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von der B GmbH durchgeführt worden seien. Der Sachverhalt sei anlässlich einer Betriebsprüfung des zuständigen Finanzamtes ermittelt worden. Das Prüfungsergebnis sei seitens der geprüften Gesellschaft auch nicht bekämpft worden. Die bei dieser Prüfung getroffenen Feststellungen seien auch auf die Rechnungen in der Buchhaltung der Bf. umzulegen. Mit der Vorlage von Kopien von Firmenbuchauszügen, UID-Vergabebescheiden, Gewerbescheinen und sonstigen formalen Unterlagen könne eine etwaige rechtliche Existenz eines Unternehmens nachgewiesen werden. Es sei jedoch kein Nachweis darüber erbracht worden, dass die B GmbH auch die in Rede stehenden Leistungen erbracht habe. Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen oder sonstiger

Schriftverkehr, der bei solchen Geschäftsabläufen zwangsläufig anfalle, wie z. B. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle und E-Mails, hätten nicht vorgelegt werden können.

Zur C GmbH hielt die Prüferin fest, dass als Leistungen immer Pauschalbeträge verrechnet worden seien. Zu diesem Punkt seien durch den Vertreter Vertreter1 Werkverträge vorgelegt worden. Kein einziger dieser Verträge sei vom Auftragnehmer unterzeichnet worden. Es finde sich immer nur die Unterschrift des Geschäftsführers der Bf. auf den Werkverträgen. Diese seien daher nicht aussagekräftig. Laut Auskunft von Vertreter1 gäbe es auch keine Bautagebücher oder sonstige Aufzeichnungen über die auf den jeweiligen Baustellen geleisteten Arbeiten oder dort beschäftigten Arbeitnehmer. F G habe den Geschäftsführer der C GmbH zwar einmal mit seinem Fahrzeug zur Adresse der GmbH gebracht und ihn dort abgesetzt, er sei persönlich aber nie im Büro der Firma gewesen. Im Zuge einer Außenprüfung des zuständigen Finanzamtes bei der C GmbH für den Zeitraum April bis November 2015 habe der Geschäftsführer K L zu Protokoll gegeben, dass er hinsichtlich der Geschäftstätigkeit der GmbH keine Auskünfte geben könne. Subfirmen seien zu ihm gekommen, hätten ihm den Preis für bestimmte Leistungen genannt und K L habe dann die Rechnungen geschrieben. Er habe lediglich fünf bis zehn Prozent auf den genannten Preis aufgeschlagen. Eine Leistungserbringung der C GmbH sei auf Grund fehlender Einsatzaufzeichnungen, aber auch aus den Angaben von K L nicht nachvollziehbar. Bei der Prüfung der C GmbH durch das zuständige Finanzamt sei festgestellt worden, dass die in den Ausgangsrechnungen angeführten Leistungen nicht durchgeführt worden seien. Die Tätigkeit der C GmbH habe lediglich in der Ausstellung von Schein- und Deckungsrechnungen bestanden. In der Stellungnahme von Vertreter1 zu den vorläufigen Feststellungen werde angeführt, dass die im Zuge der Außenprüfung vorgehaltenen Rechnungen unvollständig seien, sodass eine detaillierte Überprüfung zur Wahrung des rechtlichen Gehörs der Bf. nicht möglich sei. Dazu sei seitens der Prüferin anzuführen, dass die Rechnungen lediglich aus dem Grund aufgelistet worden seien, um auf die Rechnungsnummernvergabe hinzuweisen. Der auf den Rechnungen angeführte Firmenname sei diesbezüglich irrelevant. Außerdem werde darauf hingewiesen, dass die Prüfung der C GmbH zu dem Ergebnis führte, dass die Tätigkeit der GmbH lediglich in der Ausstellung von Schein- und Deckungsrechnungen bestanden habe. Gegen das Prüfergebnis sei keine Beschwerde erhoben worden. Mit der Vorlage von Kopien von Firmenbuchauszügen, UID-Vergabebescheiden, Gewerbescheinen und sonstigen formalen Unterlagen könne eine etwaige rechtliche Existenz eines Unternehmens nachgewiesen werden. Es sei jedoch kein Nachweis dafür erbracht worden, dass die C GmbH auch die in Rede stehenden Leistungen erbracht habe. Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen oder sonstiger Schriftverkehr, der bei solchen Geschäftsabläufen zwangsläufig anfalle, wie z. B. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle und E-Mails, hätten nicht vorgelegt werden können.

Zusammenfassend hielt die Prüferin fest, dass sich die Bf. im Prüfungszeitraum der A GmbH, der B GmbH und der C GmbH bedient habe, bei denen es sich um die im Baugewerbe verbreiteten und in der Branche bekannten substanzlosen, kurzlebigen Firmen mit ausländischen Gesellschaftsorganen handele. Diese Firmen träten nicht in der Öffentlichkeit in Erscheinung und seien demzufolge weder in einem öffentlichen Telefonbuch registriert noch machten sie durch Werbung auf sich aufmerksam. Sie würden nur für eine kurzzeitige Geschäftstätigkeit errichtet bzw. übernommen und hätten den ausschließlichen Zweck, dass die – nach der formalrechtlich gestalteten Vertrags- und Leistungsbeziehung – zu erbringenden Bauleistungen einer beschränkt haftenden juristischen oder nicht mehr greifbaren Person zugerechnet werden könnten. Während die Briefkasten-Firmen dann ihre „Geschäftstätigkeit“ entfalteten, tauchten die ausländischen Gesellschafter und Geschäftsführer unter und seien für die Behörden nicht mehr greifbar. Die Firmenadressen seien in vielen Fällen nur Wohnungen. Mietverträge oder vielfach nur Untermietverträge würden bloß zum Zwecke der Gesellschaftsgründung oder -übernahme abgeschlossen. Oftmals würden die Geschäftsadressen gewechselt und die Gesellschaft sei im weiteren Verlauf an keiner Örtlichkeit mehr auszumachen. Sobald sich das Insolvenzverfahren der Gesellschaft abzeichne, würden die weiteren Bauleistungen schon über die nächste vorrätig gehaltene Briefkastenfirma als Subunternehmer abgewickelt. Aus diesen Gründen könnten die betreffend die A GmbH, die B GmbH und die C GmbH beantragten Betriebsausgaben iHv insgesamt EUR 236.100,00 im Jahr 2013, EUR 616.800,00 im Jahr 2014 und EUR 419.102,80 im Jahr 2015 nicht anerkannt werden. Da die durch die Bf. erledigten Arbeiten nicht mit dem eigenen Personal hätte erledigt werden können, müsse der Fremdleistungsaufwand gemäß § 184 BAO ermittelt werden. Dieser Aufwand werde mit 50% des nicht anerkannten Aufwandes geschätzt.

Im Bericht über die Außenprüfung ist unter „Wiederaufnahme des Verfahrens“ ungeachtet dessen Folgendes festgehalten: *„Es wurden keine Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen“.*

In Folge der Feststellungen der Prüferin erließ die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide. Diese verwiesen in ihrer Begründung im Wesentlichen auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Der Begründung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 ist zudem zu entnehmen, dass aus diesen Unterlagen auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen seien. Die Wiederaufnahme werde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Dagegen erhob die Bf. Beschwerde. In dieser warf sie der belangten Behörde bzw. der Prüferin im Wesentlichen ein mangelhaftes Beweisverfahren vor. Die Folge davon sei das grundlegende Fehlen des Sachverhaltes. Was als solcher gemeint sei, seien in Wirklichkeit bloße Behauptungen von Prüferseite ohne schlüssigen Beweis.

So habe die Prüferin etwa in Bezug auf die A GmbH Folgendes festgehalten:

„Laut Auskunft des Herrn E treten Subfirmen an ihn heran und teilten ihm mit, dass sie Kunden haben, welche Rechnungen sie brauchen. Aufgrund dieser Angaben wurde die Rechnung geschrieben. Der Rechnungsbetrag wird an die Firma A gezahlt, diese überweist diesen dann abzüglich einer Provision von 2-3% an die Subfirma weiter.“

Glaube man – wie die Prüferin – diesen Angaben, so sei A mittels eigenen Subfirmen operativ tätig gewesen. Trotzdem sollten dieselben Bauleistungen von der Bf. mittels eigenen Schwarzarbeiten erbracht worden sein. Ein schöneres Beispiel für einen unauflösbaren Widerspruch in sich (contradictio per se) als dieses sei kaum mehr vorstellbar. Denklogisch richtig und leichter zu beweisen gewesen wäre der Schluss in die Gegenrichtung gewesen: Schein-/Deckungsrechnungen lägen vor, weil die Bf. die Leistungen mit dem eigenen (angemeldeten) Personal nicht erbracht habe können und der Nachweis der Beschäftigung illegaler Arbeitskräfte durch die Bf. schlüssig erbracht sei. Doch sei in diese Richtung hin erst gar nicht ermittelt worden. Bezeichnenderweise sei die Schwarzarbeit durch die Bf. eine bloße – sehr zurückhaltende – Behauptung der Prüferin im allerletzten Satz der Beilage zum BP-Bericht. Feststellungslosigkeit sei die logische Folge von Beweislosigkeit. Das bewahrheite sich hier auf ein Neues. Prüfbericht samt Beilage verweigerten jedwede Auskunft über simpelste Fragen. Dazu einige Beispiele ohne Anspruch auf Vollständigkeit für alle:

- Wie sei sichergestellt, dass beim selben Bauvorhaben X oder bspw Y operativ tätig gewesen seien, A & Co hingegen nicht? Welche schlüssigen Beweise gebe es für das eine und welche für das andere?
- Worin, d. h. anhand welcher konkreten Fakten, Gegebenheiten, Umstände unterschieden sich die beanstandeten von den nicht beanstandeten Fremdleistern?
- Habe es bei der Behandlung der beauftragten Gesellschaften Unterschiede durch die Bf. gegeben bzw. welche?
- Wie könne dieselbe Leistung durch A mit deren Subfirmen und zugleich durch die Bf. mit eigenen Schwarzarbeitern und erbracht worden sein? Ein schöneres Beispiel für einen unauflösbaren Widerspruch in sich als dieses sei kaum mehr vorstellbar.
- Welchen finanziellen Nutzen habe die Bf. aus dem einfach nur schnell herbeigeredeteten Steuerschwindel gezogen? Der Arbeit der Außenprüfung zufolge handele es sich dabei um ein Verlustgeschäft wie aus dem Lehrbuch in Form eines Anschlags auf die Briefftasche der Bf.:

Mangels konkreter Anhaltspunkte für Rückflüsse an sie selbst von A & Co habe niemand Derartiges behauptet – hätte die Bf. der Prüferin zufolge die drei beanstandeten Fremdleister für Nichtstun bzw. für das Ausstellen von Gefälligkeitsrechnungen voll und zudem die (vermeintlichen) Schwarzarbeiter der Bf. bezahlt. Das sei beweis-, feststellungs- und sinnfrei.

Die Bf. führte weiter aus, die Beweis- bzw. Feststellungslast liege bei der belangten Behörde, und warf dieser vor, eine Umkehr der Beweislast vorgenommen zu haben, weil diese die Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen oder sonstigem Schriftverkehr (Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle und E-Mails) als Begründung für die Nichtanerkennung der Aufwendungen in voller Höhe ins Treffen geführt habe.

Zu den einzelnen Gesellschaften führte die Bf. Folgendes aus:

1. A GmbH

Im Kern vermeine die Prüferin und mit ihr die belangte Behörde zu dieser Fremdleisterin zusammengefasst Folgendes:

Nach den Feststellungen des Prüfers der A GmbH habe diese mit der Übernahme durch Herrn E „*keine Tätigkeit mehr ausgeübt*“. Nach dessen Angaben seien Subformen an ihn herangetreten und hätten ihm mitgeteilt, dass sie Kunden hätten, für die sie Rechnungen benötigten. Danach sei die Rechnung „*aufgrund dieser Abgaben geschrieben*“ worden. Die A GmbH hätte vom Rechnungsbetrag eine marginale Provision (2-3%) einbehalten und den Differenzbetrag „*an die Subfirma weiter*“ überwiesen. Herr E könne aus Eigenem nicht beurteilen, ob die Subfirmen „*die Leistung erbracht*“ hätten, zumal sich sein Tun im Ausstellen von Rechnungen erschöpft habe. Der Geschäftsführer der Bf. habe bei der Betriebsbesichtigung am 4. Mai 2016 als Auskunftsperson niederschriftlich bekanntgegeben, wie die Kontaktaufnahme mit der A GmbH erfolgt sei, und betont, dass die Bf. „*Generalunternehmer*“ sei und deshalb auch „*Subunternehmer*“ suchen würde, deren Kontakte teilweise „*auf den Baustellen*“ geschlossen worden seien. Laut „*Ermittlungen des zuständigen Finanzamtes*“ sei die A GmbH ab September 2013 „*nicht wirtschaftlich tätig*“ und habe *seither „ausschließlich als Betrugsvehikel für die Produktion von Schein-/Deckungsrechnungen“* fungiert. Keine der Rechnungen der A GmbH enthalte „*Arbeitsscheine, Unterlagen über die Arbeiter oder Bautagebücher*“. Das Vorbringen der Bf., die A GmbH sei für sie operativ tätig gewesen, gehe aufgrund der Angaben des Herrn E ins Leere: „*Mit der Vorlage von Kopien von Firmenbuchauszügen, UID-Vergabebescheiden, Gewerbescheinen und sonstigen formalen Unterlagen kann eine etwaige rechtliche Existenz eines Unternehmens nachgewiesen werden. Es wurde jedoch kein Nachweis darüber erbracht, dass die [...] A [...] GmbH auch die in Rede stehenden Leistungen erbracht hat.* Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen oder sonstiger Schriftverkehr, die bei solchen Geschäftsabläufen zwangsläufig anfallen, wie z.B.

Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle, E-Mails konnten nicht vorgelegt werden.“

Dem halte die Bf. Folgendes entgegen: Der damalige Machthaber der A GmbH, Herr E, verstehe zwar kein Wort Deutsch. Trotzdem renne ihm ein Betrieb nach dem anderen zwecks Gefälligkeitsrechnungen die Türe ein. Er verstehe trotz der Sprachbarriere sehr genau, was von ihm erwartet werde, und er mache beim Steuerschwindel munter mit. Dass der Fiskus einer solcher „Märchenstunde“ vollen Glauben schenke, sei an Durchsichtigkeit und Unausgewogenheit kaum mehr zu überbieten. Dazu komme noch: Herr E bringe Subfirmen ins Spiel, ohne auch nur einen einzigen Namen zu nennen. Das hindere die hier tätige Prüferin aber nicht, seinem Geschwätz trotzdem vollen Glauben zu schenken. Und überhaupt: Die A GmbH ziehe aus den eigenen Behauptungen den mit Abstand größten steuerlichen Nutzen: Es mache einen Unterschied wie Tag und Nacht, ob man die volle Einnahme zu versteuern habe oder nur eine Vermittlungsprovision von 2 bis 3 %. Doch selbst dieser Umstand sei – wiederum voll zu Lasten der Bf. – völlig negiert worden. Das sei nicht anders zu erwarten gewesen: Die Außenprüfung der Bf. habe mit Rechtsrichtigkeit rein gar nichts, dafür umso mehr mit reiner Ergebnisorientierung, konkret damit zu tun, die Bf. für den Steuerausfall bei den drei beanstandeten Fremdleistern haftbar zu machen. Davon, dass die Behauptungen zu kurz geraten, völlig unbewiesen, sinnfrei und zudem evident aktenwidrig seien, sei bereits die Rede gewesen. Beweisfrei geblieben deshalb, weil der Nachweis der operativen Untätigkeit der A GmbH am einfachsten, sichersten, stärksten über bei der Bf. nachgewiesene Schwarzarbeiter erbracht hätte werden können. Hätte die Prüferin – wie es ihrer Aufgabe gewesen wäre – den Fokus ihrer Arbeit darauf gelenkt und hätte sie – wie es erst recht ihre Aufgabe gewesen wäre – die Leermeldungen bei den regelmäßigen Kontrollen der Baustellen der Bf. durch Arbeitsinspektorat, BUAG, Finanzpolizei, GKK & Co angemessen mitberücksichtigt, so wären die Akten und Bücher dieses Falles längst für immer geschlossen.

2. B GmbH

Wenig überraschend folge die Argumentation zu diesem Fremdleister in jeder Hinsicht – sowohl beim Aufbau als auch inhaltlich – jener zur A GmbH. Solcherart könne auf das dort Gesagte verwiesen werden. Ergänzend dazu vermeine die Außenprüfung hier, dass die B GmbH bis Dezember 2013 Umsätze in einer Höhe deklariert habe, die sie mangels ausreichender eigener Arbeitskräfte niemals hätte erzielen können; dass die Ausgangsrechnungen der B GmbH ein „*unterschiedliches Erscheinungsbild*“ aufweisen würden; und dass die vorgelegten Auftragsschreiben nur von der Bf., aber nicht von B GmbH unterfertigt worden seien.

Dem halte die Bf. Folgendes entgegen: Die Aberkennung des Fremdleistungsaufwands in Bezug auf die A GmbH sei erfolgt, obwohl sie selbst nach den Feststellungen der Prüferin mit Subfirmen gearbeitet habe und die Bf. den vollen Rechnungsbetrag ohne jedweden Rückfluss an sie bzw. ihr Umfeld bezahlt hätten. Bei der B GmbH werde mit zu wenig eigenem

(ordnungsgemäß angemeldetem) Personal argumentiert und Schwarzarbeit kategorisch ausgeschlossen. Im Gegensatz dazu würden bei der Bf. – selbstverständlich ohne schlüssigen Beweis – illegal beschäftigte Personen unterstellt, weil auch die Bf. über zu wenig eigenes Personal verfüge. Dies entspreche nicht einer schlüssigen Beweisführung.

Ein bloß vorgetäushtes Geschäft mache aus dem Blickwinkel der Beteiligten nur dann Sinn, wenn das Täuschungsmanöver nicht auffalle, was eine entsprechend gute Tarnung erfordere. Die Feststellung, ob ein Scheingeschäft vorliege, könne erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Im Einzelfall sei zu prüfen, ob entweder nach dem Inhalt des Vertrages und den tatsächlichen sowie wirtschaftlichen Auswirkungen der Vereinbarung oder ob aus der unterbliebenen Verwirklichung der getroffenen Abmachung festzustellen sei, dass die Beteiligten ein wirklich gewolltes, ihrem formell erklärten Willen entsprechendes Geschäft gar nicht hätten schließen wollen.

3. C GmbH

Das Fazit der Prüferin und somit der belangten Behörde laute wie folgt: *„Die Firma ***Bf1*** bediente sich im Prüfungszeitraum der o.a. Subfirmen, bei denen es sich um die im Baugewerbe verbreiteten und in der Branche bekannten substanzlosen, kurzlebigen Firmen mit ausländischen Gesellschaftsorganen handelt. Die o.a. Firmen treten in der Öffentlichkeit nicht in Erscheinung und sind demzufolge weder in einem öffentlichen Telefonbuch registriert noch machen sie durch Werbung auf sich aufmerksam. Diese Firmen werden nur für eine kurzzeitige Geschäftstätigkeit errichtet bzw. übernommen und haben den ausschließlichen Zweck, dass die – nach der formalrechtlich gestalteten Vertrags- und Leistungsbeziehung – zu erbringenden Bauleistungen, einer beschränkt haftenden juristischen, oder nicht mehr greifbaren Person zugerechnet werden können. Während die Briefkasten-Firmen dann ihre „Geschäftstätigkeit“ entfalten, tauchen die ausländischen Gesellschafter und Geschäftsführer unter und sind für die Behörden nicht mehr greifbar. Die Firmenadressen sind in vielen Fällen nur Wohnungen. Mietverträge oder vielfach nur Untermietverträge werden bloß zum Zwecke der Gesellschaftsgründung oder -übernahme abgeschlossen. Oftmals werden die Geschäftsadressen gewechselt und die Gesellschaft ist im weiteren Verlauf an keiner Örtlichkeit mehr auszumachen. Sobald sich das Insolvenzverfahren der Gesellschaft abzeichnet, werden die weiteren Bauleistungen schon über die nächste vorrätig gehaltene Briefkastenfirma als Subunternehmer abgewickelt [...]“*

In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.2.2017, Ra 2014/13/0030, wonach es zu einer Aufhebung wegen gravierender Verfahrensmängel gekommen sei, sowie auf dasjenige des VfGH vom 24.11.2016 zu einem anderen Parallelfall verwiesen.

Zum angefochtenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 sei der belangten Behörde entgegenzuhalten, dass es zunächst an

neuen Tatsachen und/oder Beweisen fehle. Dafür genüge ein Pauschalverweis auf das gesamte bisherige Vorbringen. Darüber hinaus seien dem Bericht über die Außenprüfung zufolge *„keine Feststellung getroffen“* worden, die *„eine Wiederaufnahme des Verfahrens [...] erforderlich machen.“* Solcherart stünden der Spruch des angefochtenen Wiederaufnahmebescheids und die Begründung im unauflösbaren Widerspruch zueinander. Die Folgen lägen auf der Hand (für viele: VwGH 19.5.2017, Ra 2016/17/0173): *„Besteht ein Widerspruch zwischen Spruch und Begründung, bei dem es sich nicht bloß um eine terminologische Abweichung, deren Wirkung sich im Sprachlichen erschöpft, handelt, sondern bei dem die Wahl unterschiedlicher Begriffe vielmehr eine Unterschiedlichkeit in der rechtlichen Wertung durch Subsumtion unter je ein anderes Tatbild zum Ausdruck bringt, führt dies zu einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit (vgl. VwGH 27.5.2011, 2010/02/0231, sowie 6.9.2016, Ra 2016/09/0049).“* Somit hätte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 richtigerweise unterbleiben müssen. Dazu sei ergänzend noch auf das (Grazer) Erkenntnis des BFG vom 19.12.2016, RV/2101289/2016, verwiesen.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit ihren Beschwerdevereinscheidungen vom 18. Juni 2019 als unbegründet ab.

In ihrer Beschwerdevereinscheidung betreffend den angefochtenen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 führte sie unter Berufung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.2.1994, 93/16/0117, aus, dass eine – allenfalls auch erst im Berufungsverfahren erfolgte – Ergänzung der offensichtlich mangelhaften Begründung der auf Grund der Außenprüfung ergangenen (ersten) Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe kein unzulässiges Auswechseln der Wiederaufnahmegründe darstelle.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sei das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankomme, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ beziehe sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005).

Grundsätzlich habe der Spruch eines die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides den maßgeblichen Wiederaufnahmestatbestand anzuführen, es dürfe hierbei jedoch nicht übersehen werden, dass einen Bescheid Spruch und Begründung ausmachen und die Begründung dann, wenn der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offenlasse, als Auslegungsbehelf des Spruches herangezogen werden könne (VwGH 20.6.1990, 90/16/0003). Im zweiten Schritt sei sodann gemäß § 20 BAO zu prüfen, dass Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen hätten (Ermessensentscheidungen) sich in

den Grenzen halten müssten, die das Gesetz dem Ermessen zöge. Gemäß § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei sei dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 22.4.2009, 2006/158/0257). Eine derartige Interessensabwägung verbiete bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit sei dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtliche Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen habe die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen – insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung – in ihre Ermessensübung einzubeziehen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2014 ergebe sich aus folgenden neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismitteln in Bezug auf die A GmbH:

Unter der Beilage zur Niederschrift bzw. zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung werde unter der Überschrift „A Haustechnik und Projektentwicklung GmbH“ ausgeführt, dass laut Feststellungen des Prüfers der A GmbH diese zum Zeitpunkt der Übernahme durch Herrn E keine Tätigkeit mehr ausgeführt habe. Laut dessen Auskunft träten Subfirmen an ihn heran und teilten ihm mit, dass diese Kunden hätten, welche Rechnungen sie bräuchten. Auf Grund dieser Angaben seien Rechnungen geschrieben worden. Der Rechnungsbetrag werde an die A GmbH gezahlt, diese überweise diesen Betrag dann abzüglich einer Provision von zwei bis drei Prozent an die Subfirma weiter. Ob die Subfirmen die Leistungen erbracht hätten, habe Herr E nicht sagen können, da er nur Rechnungen geschrieben habe und er bzw. die A GmbH mit den tatsächlichen Leistungen nichts zu tun gehabt hätten. Zusätzlich sei anzuführen, dass für keine Rechnungen der A GmbH Arbeitsscheine, Unterlagen über Arbeiter oder Bautagebücher vorhanden seien. Somit begründe sich die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die neu hervorgekommenen Tatsachen wie in der Niederschrift vom 30. August 2017 sowie im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31. August 2017 dargestellt. Da die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig bin Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung anzusehen seien, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens somit von Amts wegen zu verfügen.

Unter der Überschrift „B Renovierungs GmbH“ werde Folgendes ausgeführt: Laut Ermittlungen des zuständigen Finanzamtes sei festgestellt worden, dass Herr I (Gesellschafter und Geschäftsführer) keine Auskünfte über die B GmbH zu geben vermocht habe. Die vorgelegten Auftragsschreiben mit der B GmbH (angeführt unter „BB“) seien lediglich von der Bf. unterschrieben worden, jedoch nicht von der B GmbH als Auftragnehmerin. Die Prüferin habe festgestellt, dass Aufzeichnungen über handelnde Personen, sonstiger Schriftverkehr über die Geschäftsabläufe, Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher,

Besprechungsprotokolle und E-Mails nicht hätten vorgelegt werden können. Somit begründe sich die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die neu hervorgekommenen Tatsachen wie in der Niederschrift sowie im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung dargestellt. Da die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung anzusehen seien, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zu verfügen gewesen.

In der Begründung der Beschwerdeentscheidungen zu den sonstigen angefochtenen Bescheiden führte die belangte Behörde aus, dass es sich bei den Aufwendungen, die bei der Bf. nicht anerkannt worden seien, durchgehend um Bauleistungen handele, die von Subunternehmen im Zuge diverser Bauprojekte für die Bf. erbracht worden seien. Die gewinnerhöhende Aberkennung von Aufwendungen werde im Prüfungsbericht im Wesentlichen damit begründet, dass es sich bei den gegenständlichen Subunternehmen um in der Baubranche verbreitete, substanzlose und kurzlebige Unternehmen mit ausländischen Gesellschaftsorganen handele. Die beanstandeten Subunternehmer träten in der Öffentlichkeit nicht in Erscheinung, seien in keinem Telefonbuch registriert noch machten sie durch Werbung auf sich aufmerksam. Diese Firmen würden nur für eine kurzzeitige Geschäftstätigkeit errichtet bzw. übernommen und hätten ausschließlich den Zweck, dass die (nach formalrechtlich gestalteten Vertrags- und Leistungsbeziehungen) zu erbringenden Bauleistungen einer beschränkt haftenden juristischen Person bzw. den nicht mehr greifbaren Geschäftsführern zugerechnet werden könnten. Während diese Firmen ihre Geschäftstätigkeiten entfalteten, tauchten die ausländischen Gesellschafter und Geschäftsführer unter und seien für die Behörden nicht mehr greifbar. Bei den beschwerdegegenständlichen Vertragspartnern der Bf. handelte es sich um die A GmbH, die B GmbH und die C GmbH.

Die durchgeführte Außenprüfung bei der A GmbH habe ergeben, dass zum Zeitpunkt der Übernahme durch Herrn E (100% Gesellschafter ab 31.12.2013, Geschäftsführer ab ***17***) keine Tätigkeit mehr ausgeführt worden sei. Es seien an Herrn E Subfirmen herangetreten, dass diese Kunden hätten, welche Rechnungen benötigen würden. Auf Grund dieser Angaben seien Rechnungen geschrieben worden. Der Rechnungsbetrag sei an die A GmbH gezahlt worden bzw. sei dieser Betrag abzüglich einer Provision von 2% bis 3% an die Subfirmen überwiesen worden. Herr E könne weder angeben, ob die Subfirmen Leistungen erbracht hätten, noch habe er bzw. die A GmbH mit den tatsächlich erbrachten Leistungen zu tun. Es seien lediglich Rechnungen ausgestellt worden. Bezüglich der Kontaktaufnahme der Bf. mit der A GmbH sei vom damaligen Geschäftsführer der Bf., F G, angegeben worden, dass man Generalunternehmer sei und Subfirmen gesucht habe. Daher seien auf Baustellen neue Bekanntschaften geschlossen worden. Der Kontakt der Bf. zur A GmbH habe mit deren Geschäftsführer, D E, bestanden. Die von der Bf. vorgelegten Unterlagen in Bezug auf die A GmbH seien ein Firmenbuchauszug, ein Schreiben über die Aufnahme in die HFU-Liste, ein Schreiben des Finanzamtes Wien 1/23 über die Änderung der Zuständigkeit unter Angabe der neuen Steuernummer, eine ZMR-Auskunft zu E D und eine Reisepasskopie von E D. Bezüglich

der auf den Baustellen eingesetzten Arbeitnehmer der A GmbH seien keine Unterlagen vorgelegt worden, noch seien Arbeitsscheine, Unterlagen über Arbeiter oder Bautagebücher vorhanden.

Die bei der B GmbH durchgeführte Außenprüfung habe ergeben, dass der Geschäftsführer I H seit dem 18.1.2013 erstmalig in Österreich gemeldet sei. Am ***22*** habe Herr I sowohl die Anteile an der B GmbH als auch die Geschäftsführung übernommen. Herr I spreche kein Wort Deutsch und er sei nicht in der Lage, Auskünfte über die B GmbH zu geben. Es seien bis Dezember 2013 Umsätze gemeldet worden, die die B GmbH niemals habe erzielen können, da diese nicht annähernd über die Anzahl an Arbeitern verfügen würde. Auffällig sei, dass die Rechnungen der B GmbH ein unterschiedliches Erscheinungsbild aufwiesen. Weiters seien bei den ausgestellten Rechnungen Steuernummern angegeben, wobei die Steuernummer der B GmbH bzw. die Steuernummer des Geschäftsführers verwendet worden seien. Das lasse darauf schließen, dass verschiedene Personen Rechnungen ausgestellt hätten. Bezüglich der Kontaktaufnahme der Bf. mit der B GmbH sei vom damaligen Geschäftsführer der Bf. F G angegeben worden, dass ein Herr H I und ein Mal ein Herr J aufgetreten seien. Von der Bf. seien die Unterlagen (Firmenbuchauszug, Schreiben bez. Aufnahme in die HFU-Liste, Buchungen auf dem Steuerkonto der B GmbH, Meldebestätigung des Herrn H I, Reisepasskopie des Herrn H I sowie zwei nicht unterschriebene Auftragsschreiben des Auftragnehmers mit dem Firmenwortlaut BB statt B) vorgelegt worden. Bezüglich der von der Bf. vorgelegten Auftragsschreiben sei auffällig, dass als Auftragnehmer immer eine Firma BB angeführt sei und lediglich von der Bf. als Auftraggeberin unterschrieben sei. Bei keinem einzigen Auftrag habe die Firma B (im Auftragsschreiben BB genannt) mit ihrer Unterschrift die Annahme etwaiger Bauaufträge bestätigt. Der Zeitraum der Rechnungsausstellungen der B GmbH an die Bf. sei September bis November 2013 gewesen. Im Zeitraum Mai 2013 bis März 2014 sei eine Außenprüfung bei der B GmbH durchgeführt worden. Aus diesem Grund seien, wie die Außenprüfung ausführe, die bei der B GmbH getroffenen Feststellungen auf die Rechnungen, die sich in der Buchhaltung der Bf. befänden, umzulegen. Weiters seien Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen oder sonstiger Schriftverkehr (zB Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle, E-Mails, etc.) nicht vorgelegt worden.

Zur C GmbH sei bei deren Außenprüfung durch das zuständige Finanzamt zusammenfassend festgestellt worden, dass die in den Ausgangsrechnungen der GmbH angeführten Leistungen nicht durchgeführt worden seien. Die Tätigkeit der C GmbH bestünde lediglich in der Ausstellung von Schein- und Deckungsrechnungen. Auch habe der Geschäftsführer hinsichtlich der Geschäftstätigkeit der C GmbH keinerlei Auskünfte geben können. Die Leistungen der C GmbH an die Bf. seien immer mit Pauschalbeträgen verrechnet worden. Es seien vom Vertreter der Bf. Werkverträge vorgelegt worden, wobei diese lediglich von der Auftraggeberin und somit von der Bf. unterfertigt worden seien. Es gebe weder Bautagebücher noch sonstige

Aufzeichnungen über die auf den Baustellen geleisteten Arbeiten bzw. dort beschäftigten Arbeitnehmer.

Wie der Verwaltungsgerichtshof beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 27. September 1990, 89/16/0225, näher ausgeführt habe, sei das (österreichische) Abgabenverfahren dadurch gekennzeichnet, dass einerseits die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit treffe (§ 115 BAO), andererseits aber der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu verhalten sei, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargelegten Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen (§ 138 BAO). Das Abgabenverfahren sei somit durch ein Zusammenspiel von amtswegiger Ermittlung und Mitwirkung der Partei charakterisiert, wobei sich beide Teile in dem Bemühen zur Erforschung der materiellen Wahrheit zu ergänzen und gegenseitig zu unterstützen hätten. Wo für beide Seiten die Grenze für dieses Bemühen liege, lasse sich allerdings nicht allgemein, sondern nur im Einzelfall unter sorgfältiger Beachtung aller konkreten Umstände entscheiden. Die amtswegige Ermittlungspflicht finde dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden könnten. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden könne, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit sei bzw. eine solche unterlasse. Diese Formel bringe den allgemeinen Grundsatz zum Ausdruck, dass die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze finde, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen könne (vgl. VwGH 25.7.1990, 89/17/0055). Als Beweismittel im Abgabenverfahren komme gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich sei. Weiters sei auf § 167 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach es genüge, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lasse (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 167 Tz 8, und die dort zit. VwGH-Jud).

Zu den unternehmerischen Sorgfaltspflichten führte die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung Folgendes aus: Die Baubranche sei – vor allem, was die arbeitsintensiven Leistungsbereiche betreffe – aus Sicht der Finanzverwaltung als Hochrisikobranche einzustufen. An die Befolgung der Abgabengesetze sowie der sozialversicherungs- und unternehmensrechtlichen Bestimmungen und auch an die Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Unternehmers seien besondere Maßstäbe anzulegen und mit der angemessenen Genauigkeit zu kontrollieren. In der Baubranche könne sich der Abgabepflichtige nicht lediglich darauf berufen, dass mit der Anforderung von Firmenbuchauszug, UID-Vergabescheinen, Gewerbeberechtigung HFU-Listen und Steuernummer sämtliche steuerliche Vorschriften erfüllt seien und der Abgabepflichtige allenfalls im guten Glauben über die faktuierende Gesellschaft geblieben sei. Beim Vorliegen

weiterer Auffälligkeiten werde ein ordentlicher Unternehmer weitere Nachforschungen durchführen. Derartige Auffälligkeiten seien im konkreten Fall etwa:

- Die Vertragspartner seien GmbHs mit oft wechselnden, teilweise ausländischen Gesellschaftsorganen, die erst kürzere Zeit in Österreich gemeldet seien und kein Deutsch sprächen;
- Art der Kontaktaufnahme: kein Aufsuchen der Büroräumlichkeiten der Subunternehmer;
- keine Nennung der auf den Baustellen eingesetzten Arbeiter/Monteure bzw. Unterlagen über Arbeiter;
- keine Vorlage von Arbeitsscheinen;
- keine Bautagebücher vorhanden;
- keine Besprechungsprotokolle bzw. E-Mails;
- keine Unterschrift auf Auftragsschreiben (Baufträge) seitens der Subunternehmer.

Die UID-Nummer habe keine Indizwirkung für die Frage, ob ein Unternehmen seinen steuerlichen Verpflichtungen nachkomme, also ob es etwa regelmäßig Umsatzsteuervoranmeldungen abgebe. Aus der Erteilung einer UID-Nummer könne bezüglich des Umfangs einer unternehmerischen Tätigkeit nichts abgeleitet werden (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0125). Der Unternehmer benötige eine UID-Nummer für die Teilnahme am innergemeinschaftlichen Handel (VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108). Die UID-Nummer habe primär den Zweck, die ordnungsgemäße Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels sicherzustellen, indem sie einerseits dem Steuerpflichtigen das Vorliegen von Tatbestandselementen signalisiere, deren Kenntnis er für die richtige Besteuerung benötige, andererseits den Finanzbehörden die Kontrolle der korrespondierenden steuerlichen Behandlung des innergemeinschaftlichen Handels erlaube. Zusätzlich diene die UID-Nummer dazu, in einzelnen Fällen die Besteuerung praktikabler zu gestalten bzw. Steuerhinterziehungen hintanzuhalten (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031). Dass den Subfirmen möglicherweise Jahre vor der Geschäftsanbahnung mit der Bf. eine UID-Nummer vergeben worden sei, besage noch nicht, dass es sich bei den Subfirmen im Streitzeitraum um real wirtschaftende Unternehmen gehandelt habe.

Die Eintragung in die HFU-Gesamtliste nach § 67b Abs. 6 ASVG bewirke den Entfall der Auftraggeberhaftung nach § 82a Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 67a Abs. 1 ASVG. Hieraus lasse sich aber keine reale Geschäftsbeziehung mit einem Subunternehmen im Prüfungszeitraum ableiten, da die Nennung in der HFU-Liste nur besage, dass nach dem Kenntnisstand des Dienstleistungszeitraums bei der Krankenkasse (§ 67c ASVG) eine Streichung aus der Liste gemäß § 67b ASVG nicht vorzunehmen gewesen sei. Dieser Kenntnisstand müsse nicht – siehe Feststellungen der Außenprüfung – mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen. Weder von Dienstleistungszentrum der WGKK noch von der Finanzbehörde könne eine

gleichsam tagesaktuelle fortlaufende Prüfung aller eingetragenen Unternehmen verlangt werden (Grenze der amtswegigen Ermittlungspflicht von Behörden).

Es gebe keinen wie auch immer gearteten, sich auf steuerliche Belange ausdehnenden Vertrauensschutz hinsichtlich einer im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse (welche eine bloße Zustelladresse sein könne), die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche. § 15 UGB gelte lediglich für den Geschäftsverkehr und schütze den guten Glauben Dritter im Geschäftsverkehr an wichtige Tatsachen und Rechtslagen. Im Bereich des öffentlichen Rechts greife § 15 UGB nicht. Der gemäß § 4 Abs. 1 GmbHG im Gesellschaftsvertrag einer GmbH zwingend zu nennende Sitz solle prozessuale Zuständigkeiten örtlich festlegen und den Ort determinieren, an dem die Generalversammlung stattzufinden habe (§ 36 Abs. 1 GmbHG). Der Sitz der Gesellschaft müsse aber keinesfalls mit dem Ort, von dem aus die Verwaltung der Gesellschaft geführt werde oder die Gesellschaft ihre laufende Geschäftstätigkeit entfalte, identisch sein. Aus diesem Grund erfolgten diesbezüglich durch das Firmenbuchgericht weder Überprüfungen bei der Ersteintragung noch bei späteren Verlegungen. Die Angaben im Firmenbuch zum Sitz bzw. zur Geschäftsanschrift ließen daher keine Aussagen über den Ort der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zu. Aus diesen rechtlichen und faktischen Gründen könne daher kein Vertrauensschutz in Bezug auf eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftsadresse als „richtige“ Rechnungsadresse bestehen.

Gleiches gelte für die in den vorgelegten Bescheiden und Bescheinigungen der Gewerbe- oder Finanzbehörden angeführten (Zustell-)Adressen der Unternehmen.

Zur A GmbH wurde in der Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen festgehalten, dass in einer Zusammenschau der (von der Prüferin dargelegten) Sachverhaltselemente der wahrscheinlichste Sachverhalt sei, dass die A GmbH (wie im Prüfbericht der A GmbH dargestellt) ein tätiges Unternehmen vortäuschen sollte. Dies deshalb, da Herr E keine Angaben über Baustellen geschweige denn darüber gemacht habe, welche Tätigkeiten bzw. in welchem Umfang diverse Arbeiten durchgeführt worden seien. Es seien lediglich Rechnungen erstellt worden, wobei er nicht habe angeben können, in wessen Auftrag er diese Rechnungen geschrieben habe. Zumindest hätte Herr E die Baustellen der Bf. als Auftraggeberin nennen können. Die von der Bf. vorgelegten Unterlagen bewiesen lediglich die rechtliche Existenz des Unternehmens. Weiterführende Unterlagen, wie die auf den Baustellen eingesetzten Arbeitnehmer der A GmbH, Arbeitsscheine, Unterlagen über Arbeiter, Besprechungsprotokolle, E-Mails oder Bautagebücher hätten nicht vorgelegt werden können. Die Baubranche sei – vor allem, was die arbeitsintensiven Leistungsbereiche betreffe – aus Sicht der Finanzverwaltung als Hochrisikobranche einzustufen. An die Befolgung der Abgabengesetze sowie der sozialversicherungs- und unternehmensrechtlichen Bestimmungen und auch an die Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Unternehmers seien besondere Maßstäbe anzulegen und es sei mit der angemessenen Genauigkeit zu kontrollieren. In der Baubranche könne sich der Abgabepflichtige nicht lediglich darauf berufen, dass mit der Anforderung von

Firmenbuchauszug, Gewerbeberechtigung, Steuernummer, etc. sämtliche steuerliche Vorschriften erfüllt und der Abgabepflichtige allenfalls im guten Glauben über die fakturierende Gesellschaft geblieben sei. Es seien keine Unterlagen wie die auf den Baustellen eingesetzten Arbeitnehmer der A GmbH, Arbeitsscheine, Unterlagen über Arbeiter, Besprechungsprotokolle, E-Mails oder Bautagebücher vorgelegt worden.

Aus diesen Umständen werde geschlossen, dass die Bf. hätte wissen müssen, dass es sich um kein tätiges Unternehmen handele.

Dass Arbeiten durchgeführt worden seien, stehe außer Zweifel. Bezweifelt werde jedoch, dass diese Arbeiten von der A GmbH ausgeführt worden seien. Von welchen dahinterstehenden Subunternehmen die Arbeiten erledigt worden seien, bleibe im Dunkeln. Unter Berücksichtigung sämtlicher vorliegender Beweismittel sei in freier Beweiswürdigung der am wahrscheinlichste Sachverhalt, dass der Rechnungsbetrag an die A GmbH seitens der Bf. überwiesen worden sei und diese sodann den Rechnungsbetrag abzüglich einer Provision von zwei bis drei Prozent an die dahinterliegenden Subfirmen weitergeleitet habe. Wer die dahinterliegenden Subfirmen tatsächlich seien, bleibe im Dunkeln.

Zur B GmbH wurde in der Beschwerdeentscheidung unter Bezugnahme auf die (von der Prüferin dargelegten) Sachverhaltselemente festgehalten, dass der wahrscheinlichste Sachverhalt sei, dass die B GmbH diese Leistungen nicht habe erbringen können. Wie die Außenprüfung bei der B GmbH festgestellt habe, spreche Herr I kein Wort Deutsch. Weiters sei festgestellt worden, dass Herr I nicht in der Lage gewesen sei, Auskünfte bezüglich Auftraggeber, Arbeiter bzw. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter zu geben. Zumindest hätte Herr I die Bf. als Auftraggeberin nennen können. Dies deshalb, da laut F G die Kontaktaufnahme durch Herrn I auf den Baustellen erfolgt sei. Es seien sogar Unterlagen wie Firmenbuchauszug, Schreiben bezüglich Aufnahme in die HFU-Liste, Buchungen auf dem Steuerkonto der B GmbH, Meldebestätigung des H I, Reisepasskopie des H I sowie zwei Auftragsschreiben bezüglich der B GmbH vorgelegt worden. Die vorgelegten Dokumente bewiesen lediglich die rechtliche Existenz des Unternehmens. Weiterführende Unterlagen, wie die auf den Baustellen eingesetzten Arbeitnehmer der B GmbH, Arbeitsscheine, Unterlagen über Arbeiter, Besprechungsprotokolle, E-Mails oder Bautagebücher hätten nicht vorgelegt werden können.

Aus diesen Umständen werde geschlossen, dass der Bf. hätte wissen müssen, dass es sich um kein tätiges Unternehmen handele.

Die Baubranche sei – vor allem, was die arbeitsintensiven Leistungsbereiche betreffe – aus Sicht der Finanzverwaltung als Hochrisikobranche einzustufen. An die Befolgung der Abgabengesetze sowie der sozialversicherungs- und unternehmensrechtlichen Bestimmungen und auch an die Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Unternehmers seien besondere Maßstäbe anzulegen und es sei mit der angemessenen Genauigkeit zu

kontrollieren. In der Baubranche könne sich der Abgabepflichtige nicht lediglich darauf berufen, dass mit der Anforderung von Firmenbuchauszug, Gewerbeberechtigung, Steuernummer, etc. sämtliche steuerliche Vorschriften erfüllt und der Abgabepflichtige allenfalls im guten Glauben über die fakturierende Gesellschaft geblieben sei. Dass Arbeiten durchgeführt worden seien, stehe außer Zweifel. Bezweifelt werde jedoch, dass diese Arbeiten von der B GmbH durchgeführt worden seien. Von welchem dahinterstehenden Subunternehmen die Arbeiten erledigt worden seien, bleibe im Dunkeln. Unter Berücksichtigung sämtlicher Beweismittel sei in freier Beweiswürdigung der wahrscheinlichste Sachverhalt, dass die B GmbH diese Leistungen nicht erbracht haben könne. Wer diese Leistungen (dahinter liegende Subfirma) tatsächlich erbracht habe, bleibe im Dunkeln.

Zur C GmbH führte die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung aus, dass die Leistungen immer pauschal abgerechnet worden seien, wie die Außenprüfung bei der Bf. festgestellt habe. Die vorgelegten Werkverträge seien von der Bf. als Auftraggeberin unterschrieben worden, vom Auftragnehmer fehle jegliche Unterschrift. Weiterführende Unterlagen wie die auf den Baustellen eingesetzten Arbeitnehmer der Firma C GmbH, Arbeitsscheine, Unterlagen über Arbeiter, Besprechungsprotokolle, E-Mails oder Bautagebücher seien nicht vorgelegt worden. Im Zuge der Außenprüfung bei der C GmbH sei eine Kontaktaufnahme zum im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer (M N, vertrete seit ***30*** selbstständig) nicht möglich gewesen. Aus diesem Grund sei der vormalige Geschäftsführer K L kontaktiert worden. Dies auch deshalb, da der damalige Geschäftsführer für den Prüfungszeitraum (4/2015 bis 11/2015) die Geschäfte geführt habe. Auch dieser Geschäftsführer habe keine Auskünfte über die Geschäftstätigkeiten der C GmbH geben können. Eine Leistungserbringung durch die C GmbH sei, wie die Außenprüfung festgestellt habe, auf Grund fehlender Einsatzaufzeichnungen, etc. bzw. aus den Angaben des Geschäftsführers nicht nachvollziehbar. Abschließend sei noch anzumerken, dass die Schlussbesprechung entfallen sei, da weder der Abgabepflichtige noch sein steuerlicher Vertreter zur Schlussbesprechung erschienen seien. Im gegenständlichen Fall seien seitens der Bf. Werkverträge (vom Auftragnehmer nicht unterschrieben) vorgelegt worden, die Leistungsbeziehungen zwischen der Bf. und der C GmbH beweisen sollten. Weiterführende Unterlagen wie die auf den Baustellen eingesetzten Arbeitnehmer der Firma C GmbH, Arbeitsscheine, Unterlagen über Arbeiter, Besprechungsprotokolle, E-Mails oder Bautagebücher seien nicht vorgelegt worden.

Aus diesen Umständen werde geschlossen, dass die Bf. hätte wissen müssen, dass es sich um kein tätiges Unternehmen handle.

Wie die Außenprüfung bei der C GmbH festgestellt habe, habe der Geschäftsführer keine Auskünfte über die Geschäftstätigkeiten der C GmbH geben können. Auch sei eine Leistungserbringung der C GmbH, wie die Außenprüfung festgestellt habe, auf Grund fehlender Einsatzaufzeichnungen etc. bzw. aus den Angaben des Geschäftsführers nicht nachvollziehbar.

Betrachte man die vorliegenden Sachverhaltselemente, sei der wahrscheinlichste Sachverhalt, dass die C GmbH diese Leistungen nicht erbracht haben könne. Die Werkverträge seien vom Auftragnehmer nicht unterschrieben worden. Weiterführende Unterlagen wie die auf den Baustellen eingesetzten Arbeitnehmer der C GmbH, Arbeitsscheine, Unterlagen über Arbeiter, Besprechungsprotokolle, E-Mails oder Bautagebücher seien nicht vorgelegt worden. Der Geschäftsführer der C GmbH habe keine Auskünfte über die Geschäftstätigkeiten der Firma geben können. Zumindest hätte dieser die Bf. als Auftraggeberin nennen können. Dass Arbeiten durchgeführt worden seien, stehe außer Zweifel. Bezweifelt werde jedoch, dass diese Arbeiten von der C GmbH ausgeführt worden seien. Von welchem dahinterstehenden Subunternehmen die Arbeiten erledigt worden seien, bleibe im Dunkeln. Unter Berücksichtigung sämtlicher Beweismittel sei in freier Beweiswürdigung der wahrscheinlichste Sachverhalt, dass die Leistungen, wie bereits ausgeführt, nicht von der C GmbH erbracht worden seien. Wer diese Leistungen (dahinterliegende Subfirma) tatsächlich erbracht habe, bleibe im Dunkeln.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne, habe sie diese nach § 184 BAO zu schätzen. Dabei seien alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung seien. Zu schätzen sei insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermöge. Zu schätzen sei ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen habe, nicht vorlege. Auf Grund der mangelnden Vorlage von Grundaufzeichnungen zu den vergebenen Subaufträgen sei die belangte Behörde außer Stande, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln. Sie sei daher zur Schätzung verpflichtet. Auf Grund der bei den Subfirmen vorgefundenen Geschäftspraxis und der bewussten Sorglosigkeit der Bf. in ihrer Auftragsabwicklung sei eine Schätzung der durchgeführten Fremdleistungen im Ausmaß von 50% als plausibel, in hohem Maße der Realität nahekommend und jedenfalls nicht als für die Bf. ungünstige Annahme. Die Beschwerde sei abzuweisen gewesen.

Nachdem die Bf. einen Vorlageantrag gestellt hatte, legte die belangte Behörde den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht vor. Im Vorlagebericht führte sie insbesondere aus, dass sich ein Auftraggeber bei nicht langjährig etablierten und nicht allgemein bekannten Unternehmen mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen habe, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiere, der auf Grund seiner Vorgehensweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erwecke. Die Bf. habe das nur bruchstückhaft versucht und sich teilweise mit der Übergabe von Kopien diverser Bestätigungen und Berechtigungen zufriedengegeben. Wäre es noch möglich, dass die Bf. aus welchen Gründen auch immer übersehe, bei einem einzelnen Unternehmen die gebotene Sorgfalt walten zu lassen, sei ein solches Verhalten bei mehreren Subunternehmen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht vereinbar. Die Bf. habe nicht überprüft, ob es an den

angeführten Adressen tatsächlich Geschäftsräumlichkeiten der einzelnen Subfirmen gegeben habe. Somit könne das Verhalten der Bf. nur damit erklärt werden, dass ihr bewusst gewesen sei, dass die Leistungen der Firmen nur darin bestanden hätten, Deckungsrechnungen zu erstellen, die die tatsächlich erbrachten Bauleistungen verschleiern sollten.

Die Bf. brachte beim Bundesfinanzgericht einen Schriftsatz vom 31. Juli 2020 ein, in welcher sie insbesondere Folgendes ausführte:

Weder der Bericht über die Außenprüfung noch die zusätzliche Begründung zu den Beschwerdevorentscheidungen noch der Vorlagebericht enthielten eine abschließende Bewertung der aufgenommenen Beweise. Schon deshalb sei eine Beweiswürdigung völlig ausgeschlossen.

Das letzte Unterkapitel (des Berichts über die Außenprüfung) laute wie folgt:

„4. Mit der Vorlage von Kopien von Firmenbuchauszügen, UID-Vergabebescheiden, Gewerbescheinen und sonstigen formalen Unterlagen kann eine etwaige rechtliche Existenz eines Unternehmens nachgewiesen werden. Es wurde jedoch kein Nachweis darüber erbracht, dass die [...] A [...] GmbH auch die in Rede stehenden Leistungen erbracht hat.

Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen oder sonstiger Schriftverkehr, die bei solchen Geschäftsabläufen zwangsläufig anfallen, wie z.B. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle, E-Mails [...] konnten nicht vorgelegt werden.“

Solcherart habe die „Beweiswürdigung“ zu diesem Fremdleister durch die Prüferin in einer grundlegend unstatthaften Beweislastumkehr bestanden: Die A GmbH sei nur deshalb nicht leistungserbringend gewesen, weil der Bf. den Nachweis ihres operativen Tuns nicht gelungen sei. Dies könne nicht gut gehen: Erstens, die der Behörde „auferlegte Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit wird durch eine Umkehr der Beweislast nicht aufgehoben“ (VwGH 22.1.1988, 86/17/0117). Zumal es nicht angehe, aus dem „bloßen Misslingen eines Nachweises auf das Erwiesensein des Gegenteiles“ zu schließen (VwGH 20.9.1995, 93/13/0006). Zweitens, eine Bewertung der „Belastungsbeweise“ sei nicht zu sehen. Drittens, die Beweiswürdigung umfasse auch das entlastende Material, welches man im Bericht der Außenprüfung vergeblich suche. Viertens hapere es bereits an den nötigen (Belastungs-)Beweisen. Solcherart sei eine Beweiswürdigung völlig ausgeschlossen und mit ihr schlüssige und nachprüfbare Tatsachenkonstatierungen. Zur erwähnten „Betrugsanfälligkeit im Bau- und Baunebengewerbe“ werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, hingewiesen:

„38 Soweit ersichtlich begründet das Bundesfinanzgericht das hier angefochtene Erkenntnis im Wesentlichen damit, dass die Revisionswerberin ihrer Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen sei,

weil sie sich in keinem Fall davon überzeugt habe, dass der jeweilige Subunternehmer an der im Firmenbuch angeführten Adresse tatsächlich seinen Sitz gehabt habe, und auch keine näheren Informationen über den Betrieb des jeweiligen Subunternehmers eingeholt worden seien, insbesondere darüber, ob dieser in der Lage sei, entsprechende Leistungen überhaupt und ordnungsgemäß zu erbringen. Diesbezüglich ist auf das in der Revision ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 2017, Ra 2015/13/0054, zu verweisen, in dem der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, dass solche Feststellungen nicht einordenbar und in ihrer Tragweite nicht erschließbar sind, solange im angefochtenen Erkenntnis nicht dargelegt wird, ob und inwieweit dies in der Baubranche üblich ist. Allgemeine Aussagen dahingehend, dass es sich beim Baugewerbe um eine Risikobranche handle, bei der eine erhöhte Sorgfalt beim Eingehen von Geschäftsbeziehungen zugrunde zu legen sei, können Feststellungen zu den diesbezüglichen Gepflogenheiten nicht ersetzen.“

Die Leistungserbringung durch Dritte werde bestenfalls vage in den Raum gestellt, ohne Fragen nachzugehen, woher das zur Finanzierung der (behaupteten) Schwarzarbeit nötige Schwarzgeld stamme bzw. stammen könne. Wenn – so die Conclusio – es bei der Bf. kein Schwarzgeld (und damit keine Schwarzauszahlungen) gebe, bleibe es bei der Leistungserbringung durch die beanstandeten Subfirmen. Anstatt die Bf. in den Fokus der Prüfungstätigkeit zu stellen, komme sie dort nur am Rande vor. Somit werde eine durch Nichts belegte Schwarzarbeit durch die Bf. abgeleitet.

Da der Fremdleistungsaufwand logischerweise frei von Lohnnebenkosten sei, hätte der an dessen Stelle tretende Schwarzlohnaufwand in halber Höhe um die Lohn- und Sozialausgaben (jeweils 20%) erhöht werden müssen.

Weder sei anzunehmen, dass ein Fremdleister arbeite, aber ein anderer das Geld erhalte (Variante 1), noch, dass eigenes Personal für Zusatzleistungen „schwarz“ entlohnt worden sei (Variante 2) noch, dass die Bf. selbst eigene Schwarzarbeiter beschäftigt habe. Selbst, wenn man davon ausgehen könne, dass die A GmbH sowie die anderen Unternehmen steuerlich unzuverlässig gewesen seien, sei der Fiskus von der Antwort entfernt, worin die Malversationen bestanden hätten: Im Ausstellen von Scheinrechnungen oder im Vorbeischleusen der Leistungserlöse an den Fiskus. Der Versuch, den dort erlittenen Steuerausfall bei der Bf. durch ein Abzugsverbot zu kompensieren, sei u.a. beweisfrei und gesetzlos.

Des Weiteren warf die Bf. der belangten Behörde vor, dass bei den beanstandeten Fremdleistern keine zeitnahe Außenprüfung stattgefunden habe, dass eine „Übersetzung“ der zu den beanstandeten Dienstleistern gewonnenen Informationen auf die Bf. fehle, dass es nicht angehe, einen Bescheid auf Beweismaterial zu stützen, das einer Partei nicht zugänglich sei, und dass der Bericht über die Außenprüfung zumindest über weite Teile externes Material „abgeschrieben“ habe. Schließlich wies die Bf. bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens

auf den Prüfbericht hin, wonach „keine Feststellungen“ getroffen worden seien, „die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen.“ Trotzdem sei die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 2014 durchgeführt worden. Insoweit stünden Spruch (Bescheid) und Begründung (BP-Bericht) zueinander im unlöslichen Widerspruch. Das belaste die Erledigung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Der VwGH habe dazu längst klargestellt (VwGH 21.7.1993, 91/13/0059; 12.11.2013, 2013/09/0118; 24.1.2019, Ra 2018/09/0141; 24.10.2019, Ra 2018/15/0025-0027; 13.12.2018, 2018/09/0189; 24.6.2019, Ra 2018/02/0049, 0050).

Das Bundesfinanzgericht forderte die Bf. mit Beschluss vom 16. März 2023 unter Bezugnahme auf § 162 Abs. 1 BAO auf, sämtliche Unterlagen zu übermitteln, welche die Geschäftsanbahnung mit der A GmbH, der B GmbH und der C GmbH dokumentierten und eine tatsächliche Erbringung der von diesen Gesellschaften in Rechnung gestellten Leistungen durch diese belegten (Kostenvoranschläge, Angebotsschreiben, Unterlagen über die Kontrolle der Arbeiter auf der Baustelle, Stundenaufzeichnungen, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle, sonstiger Schriftverkehr), oder alternativ unter allfälliger Vorlage entsprechender Belege zu erklären, weshalb solche Unterlagen nicht existierten bzw. übermittelt werden könnten; darzulegen, weshalb in Bezug auf die A GmbH nur teilweise schriftliche Werkverträge abgeschlossen bzw. vorgelegt worden seien, sowie darzulegen, weshalb die vorgelegten Werkverträge in Bezug auf die C GmbH und die vorgelegten Auftragsschreiben in Bezug auf die B GmbH nur von der Bf. unterzeichnet worden seien. Darüber hinaus forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. auf darzulegen, was konkret mit dem „entlastenden Material“ gemeint sei, auf welches sie in ihrem Schriftsatz vom 31. Juli 2020 Bezug nehme, sämtliche entlastende Umstände umfassend darzulegen und allenfalls dazu Unterlagen zu übermitteln.

In Beantwortung dieses Beschlusses übermittelte die Bf. mit Schriftsatz vom 6. Juni 2023 vier von D E gegengezeichnete Werkverträge in Bezug auf die A GmbH:

- Werkvertrag vom 25. Juni 2014 über EUR 33.700,00 in Bezug auf Spenglerarbeiten in ***1***;
- Werkvertrag vom 20. April 2015 über EUR 15.000,00 in Bezug auf „Sanitär + Heizung Demontage“ in ***2***;
- Werkvertrag vom 20. Februar 2015 über EUR 19.500,00 in Bezug auf Generalunternehmerleistungen in ***3***;
- Werkvertrag vom 22. Februar 2015 über EUR 52.000,00 in Bezug auf Generalunternehmerleistungen in ***4***.

Zudem übermittelte sie einen von der B GmbH gegengezeichnetes Auftragsschreiben vom 20. Juli 2013 über insgesamt EUR 31.000,00 in Bezug auf „Maler; Parkett+Bodenleger lt. Plan“ in ***5***. Ein von der B GmbH nicht gegengezeichnetes Exemplar dieses Werkvertrags wurde dem Bundesfinanzgericht zuvor von der belangten Behörde vorgelegt. In diesem Werkvertrag

sind weitere Auftragsgrundlagen (u.a. Verhandlungsprotokoll/Gespräch, Angebot des AN) genannt, ohne dass diese übermittelt wurden. Darüber hinaus wurden weitere Unterlagen in Bezug auf die HFU-Gesamtliste, ein Firmenbuchauszug der A GmbH, ein Schreiben des Finanzamts an die A GmbH, eine ZMR-Auskunft über D E und eine Reisepasskopie übermittelt.

Zur Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes, alternativ zu erklären, weshalb diese Unterlagen nicht existierten bzw. übermittelt werden könnten, nahm die Bf. im Schriftsatz vom 6. Juni 2023 wie folgt Stellung:

„Die Vorlage ‚sämtlicher Unterlagen‘ liefere angesichts des Umfangs des Materials auf eine Wiederholung der AP hinaus.“

Darüber hinaus übermittelte die Bf. dem Bundesfinanzgericht als Beilage zu ihrem Schriftsatz vom 2. Juni 2023 ein im Zusammenhang mit einer anderen Beschwerdesache erstelltes Gerichtsgutachten vom 29. Jänner 2021 betreffend die üblichen Überprüfungen bzw. den Sorgfaltsmaßstab von mittelständischen Bauunternehmen vor und bei der Beauftragung von Subunternehmen in den Jahren 2012 und 2013. Zusammenfassend wird im Gutachten festgehalten, dass zu den gegenständlichen Subunternehmerleistungen damals zumindest folgende Dokumente abgelegt worden sein sollten:

- Auszug aus dem Firmenbuch;
- Auszug aus dem Gewerberegister;
- Ausdruck der Abfrage der HFU-Liste;
- Werkvertrag;
- Lichtbildausweise der Unterzeichnenden und eingesetzten Arbeiter;
- Anmeldungen zur Sozialversicherung der eingesetzten Arbeiter;
- Rechnungen, Schriftverkehr.

Laut diesem Gutachten könnten Nachweise aus der allgemeinen Baustellendokumentation (Bautagesberichte, Fotos, etc.) vorgelegt werden.

Im Schriftsatz vom 2. Juni 2023 monierte die Bf. eine fehlerhafte Beweisführung, insbesondere in Bezug auf die Würdigung der Aussage von D E als Beweismittel sowie die Negierung des Arguments der Bf., in Bezug auf die C GmbH sei mit Pauschalpreisen agiert worden.

Darüber hinaus beantragte die Bf. mit ihrem Schriftsatz vom 25. April 2023 die amtswegige Beischaffung von Auszügen aus der zentralen Verwaltungsstrafevidenz, der Evidenz über Verwaltungsstrafverfahren, dem behördlichen Finanzstrafregister und der allgemeinen Auskunft über Straftaten in Bezug auf sie selbst. Zudem beantragte die Bf., dass die belangte Behörde verpflichtet werden möge, dem Bundesfinanzgericht nicht näher bezeichnete Protokolle über Kontrollen vor Ort auf den damaligen Baustellen der Bf. vorzulegen, welche trefferlos geblieben seien. Dort seien aus der Erinnerung der für die Bf. handelnden Personen

zumindest fallweise auch die drei beanstandeten Subfirmen operativ tätig gewesen, womit der Nachweis ihrer Leistungserbringung für die Bf. erbracht sei.

In Folge übermittelte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde sämtliche Eingaben der Bf. beim Bundesfinanzgericht und forderte die belangte Behörde auf, die im Beweisantrag der Bf. genannten Protokolle zu übermitteln, sofern diese der belangten Behörde bekannt sein sollten.

Mit Schriftsatz vom 25. August 2023 erläuterte die belangte Behörde zunächst die personellen Verflechtungen zwischen den drei Subunternehmen, deren Leistungserbringung strittig sei. Neun namentlich näher genannte Personen seien bei zumindest zwei der drei Fremdleister im Zeitraum der vorgeblichen Leistungserbringung angemeldet gewesen. Eine dieser Personen, O P, sei nicht nur Dienstnehmer bei allen drei Fremdleistern gewesen, sondern auch bei der B GmbH vom 11.9.2013 bis 30.5.2014, bei der A GmbH vom 1.7.2014 bis 30.9.2014 und bei der C GmbH vom 20.3.2015 bis 24.2.2016 als gewerberechtlicher Geschäftsführer im Gewerberegister eingetragen gewesen. Die B GmbH habe Rechnungen im Zeitraum von 24.7.2013 bis zum 26.4.2014 gelegt und somit ausschließlich in jenem Zeitraum, in dem Milovan P als gewerberechtlicher Geschäftsführer gemeldet gewesen sei. Die A GmbH habe im Zeitraum vom 2.6.2014 bis 25.9.2015 Rechnungen an die Bf. gelegt, die vorgebliche Geschäftsbeziehung mit der Bf. habe somit in unmittelbarer zeitlicher Nähe zur Eintragung von O P als gewerberechtlicher Geschäftsführer bei der A GmbH begonnen. Die C GmbH habe Rechnungen im Zeitraum vom 30.6.2015 bis zum ***30*** gelegt, außerhalb des Prüfzeitraumes auch bis zum 19.2.2016; somit habe sie ausschließlich in jenem Zeitraum Rechnungen gelegt, in dem Milovan P als gewerberechtlicher Geschäftsführer gemeldet gewesen sei.

Aus der Aufstellung der belangten Behörde über die bei der A GmbH gemeldeten Dienstnehmer in den Zeiträumen, in denen die GmbH vorgeblich Leistungen erbracht haben solle, sei ersichtlich, dass neben Dienstnehmern, die bei mehreren der drei strittigen Leistungserbringer angemeldet gewesen seien, überwiegend nur kurzfristig beschäftigte Dienstnehmer aufschienen. So seien beispielsweise im November 2014 Dienstnehmer für etwa zwei Wochen, im Jänner 2015 zwei Dienstnehmer für jeweils vier Tage angemeldet worden. Im Zeitraum Dezember 2014 bis Mitte März 2015 seien neben diesen beiden kurzen Anmeldungen überhaupt keine Dienstnehmer bei der A GmbH gemeldet gewesen, obwohl für die Leistungszeiträume 12/2014 bis 03/2015 umfangreiche Aufträge fakturiert worden seien (siehe Saldenliste bzw. Rechnungen für diesen Zeitraum). Ab dem Zeitraum August 2015 seien knapp 90 Personen bei A GmbH angemeldet gewesen. Die A GmbH habe somit im Jahr 2014 trotz höherer Auftragsvolumina einen geringeren Personalstand als im Jahr 2015 gehabt. Der Personalstand sei mit der vorgeblichen Auftragslage nicht in Einklang zu bringen. Ein ähnliches Bild zeige sich bei der B GmbH und der C GmbH. Daraus folgerte die belangte Behörde, dass bei sämtlichen Dienstleistern nur sehr wenig Personal dauerhaft angemeldet gewesen sei. Einige

der angeführten Dienstnehmer seien jeweils im Zeitraum der Rechnungslegung an die Bf. stets bei dem gerade leistungserbringenden Subunternehmen angemeldet gewesen, allen voran der unter anderem auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer tätige Milovan P. Für die belangte Behörde zeige sich somit, dass diese Dienstnehmer immer gerade bei dem Unternehmen angemeldet worden seien, bei dem eine Anmeldung erforderlich gewesen sei. Ob die Arbeitnehmer auch tatsächlich tätig geworden seien, könne in Ermangelung entsprechender Unterlagen nicht überprüft werden. Mit dem übrigen bei den jeweiligen Unternehmen angemeldeten Dienstnehmern könnten die jeweiligen Subunternehmen ihre Leistungen nicht erbracht haben.

Die Feststellungen betreffend die A GmbH stützten sich nicht ausschließlich auf die Aussage von D E. Die Zahlungseingänge zahlreicher Kunden wie auch der Bf. auf das Konto der A GmbH seien im unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang wieder vom Konto behoben worden, wie den beiliegenden Kontoauszügen zu entnehmen sei. Der Insolvenzverwalter der A GmbH habe in seinem Bericht an das zuständige Gericht ausgeführt, dass bis auf ein Türschild kein Hinweis auf eine Geschäftstätigkeit an der Geschäftsadresse der A GmbH habe gefunden werden können. Ein Nachbar habe dem Insolvenzverwalter mitgeteilt, dass er den Geschäftsführer seit langer Zeit („eher Jahre denn Monate“) nicht mehr gesehen habe. Die Miete sei nach Angaben des Vermieters seit Juli 2015 ausstehend. Kontaktversuche zur A GmbH durch den Masseverwalter seien gescheitert. Bei der damals zuständigen Krankenkasse sei der Akt der A GmbH bei der Abteilung für Betrugsbekämpfung anhängig. Es werde auch auf die personellen Verflechtungen zwischen den Subunternehmen hingewiesen.

Zur Verletzung der Sorgfaltspflichten der Bf. im Zusammenhang mit der A GmbH führte die belangte Behörde aus, dass F G bei der Befragung vom 4. Mai 2016 u.a. angegeben habe, dass Vereinbarungen mit der A GmbH teilweise schriftlich und teilweise mündlich getroffen worden seien. Er vermute, dass die A GmbH zur Leistungserbringung eigene Subunternehmer beauftragt habe, er könne es jedoch nicht sicher sagen. Bautagebücher, Arbeitsaufzeichnungen, E-Mail-Korrespondenzen, Arbeitsscheine oder sonstige Unterlagen über die vorgeblich durch die A GmbH geleistete Arbeiten gebe es nicht. Auch Aufzeichnungen über die laut seiner Aussage vorgenommenen strichprobenartigen Kontrollen der Arbeitskräfte auf der Baustelle gebe es nicht.

Zur Verletzung der Sorgfaltspflichten der Bf. im Zusammenhang mit der B GmbH verwies die belangte Behörde ebenso auf fehlende Aufzeichnungen über die tatsächliche Leistungserbringung (Bautagebücher, Arbeitsaufzeichnungen, etc.) sowie darauf, dass F G laut Niederschrift vom 4. Mai 2016 keinerlei Unterlagen zu Herrn J beibringen habe können, zu dem er neben H I ebenfalls Kontakt gehabt haben solle. Des Weiteren verwies die belangte Behörde auf die personellen Verflechtungen der Subunternehmen. Gleiches gelte in Bezug auf die C GmbH.

Zudem führte die belangte Behörde aus, dass der Bericht über die Außenprüfung bei der B GmbH Bestandteil des Arbeitsbogens sei und im Zuge der Akteneinsicht dem steuerlichen Vertreter übermittelt worden sei, es sich also um keine „Geheimunterlage“ handle.

Das gleiche gelte sowohl für den Bericht über die Außenprüfung bei der A GmbH als auch für die Niederschrift mit D E vom 29. Juni 2015, die im Zuge der Akteneinsicht vorgelegt worden und auch Teil des Arbeitsbogens der Außenprüfung der Bf. seien. Die Aussagen des D E als „Beweis vom Hörensagen“ bzw. „Beweis zweiter Klasse“ zu bezeichnen, stehe dem steuerlichen Vertreter frei, Tatsache sei jedoch, dass die Feststellungen der Außenprüfung nicht alleine auf diesen Aussagen beruhten, sondern sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergäben. Diesbezüglich sei auf die bisherigen Ausführungen zu verweisen. Zum überwiegenden Teil seien auch im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung durch die Bf. an das Bundesfinanzgericht lediglich formale Nachweise übermittelt worden, nicht jedoch Unterlagen wie Bautagebücher, Regiescheine, Nachweise zu laufende Kontrollen der Arbeitnehmer etc. Auf die Ausführungen zu den Anforderungen an die Erfüllung von Sorgfaltspflichten werde verwiesen. Zum Schriftsatz der Bf. vom 31. Juli 2020 hielt die belangte Behörde fest, dass über 17 Seiten die methodische Fehlerhaftigkeit sowie die mangelhafte Ermittlungstätigkeit bzw. Beweisaufnahme erörtert werde, jedoch kein einziger Nachweis zur Leistungserbringung vorgebracht worden sei.

Zum Beweisantrag der Bf. führte die belangte Behörde aus, dass Kontrollen durch die Finanzpolizei nicht aktenkundig seien, weshalb entsprechende Unterlagen auch nicht vorgelegt werden könnten. Es könne aber nicht ausgeschlossen werden, dass Kontrollen durch andere Behörden durchgeführt worden seien. Wenn F G subjektiv davon überzeugt sei, dass die damaligen Kontrollen ergebnislos verlaufen seien, dann obliege es ihm, entsprechende Nachweise vorzulegen, zumal nach erfolgten Kontrollhandlungen auch dem geprüften Unternehmen eine entsprechende Abschrift vorgelegt werde. In formaler Hinsicht erscheine die Vorlage der „Protokolle über die Kontrollen vor Ort auf den damaligen Baustellen“ allgemein und unpräzise. Aus den beantragten Registerabfragen [sei] für die Bf. für den Nachweis der Leistungserbringung nichts zu gewinnen. Es sei ausgeführt worden, dass personelle Verflechtungen zwischen den gegenständlichen Subunternehmen bestünden und die Dienstnehmer stets bei dem vorgeblich leistungserbringenden Subunternehmen gemeldet gewesen seien. Da die Dienstnehmer somit formal bei einem anderen Unternehmen gemeldet gewesen seien, sei auch ein Verstoß gegen die von der steuerlichen Vertretung angeführten Vorschriften nicht denkbar. In formaler Hinsicht sei überdies auszuführen: In der zentralen Evidenz gemäß § 28b Abs. 3 Ausländerbeschäftigungsgesetz seien Delikte nach dem Verwaltungsstrafrecht aufzunehmen. Derartige Verstöße würden gemäß § 55 Abs. 1 VStG mit Ablauf von fünf Jahren nach Ablauf der Rechtskraft als getilgt gelten und dürften gemäß § 55 Abs. 2 VStG in amtlichen Leumundszeugnissen oder Auskünften für Zwecke eines Strafverfahrens nicht berücksichtigt werden. Für die gegenständliche Angelegenheit ergebe sich somit, dass im Hinblick auf die verstrichene Zeit einer Auskunft nach § 28b Abs. 3 AuslBG jedenfalls keine Verwaltungsstrafe zu entnehmen wäre. Die Ausführungen oben würden

entsprechend für § 35 LSD-BG gelten. Der Behörde erschließe sich weiters nicht, wie anhand von Auszügen aus dem Finanzstrafregister bzw. einer aktuellen Strafregisterbescheinigung die strittige Leistungserbringung durch die gegenständlichen vorgeblichen Subunternehmer erbracht werden könne. Der Beweisantrag wäre daher abzuweisen.

Dieser Schriftsatz mitsamt Beilagen wurde der Bf. im Rahmen der Ladung zu einem Erörterungstermin beim Bundesfinanzgericht übermittelt.

Darauf erwiderte die Bf. mit Schriftsatz vom 16. November 2023, dass die belangte Behörde mit ihrem ergänzenden Vorbringen offen eingestehe, dass die Arbeit der Prüferin unzureichend gewesen sei und dass das Verfahren de facto auf die Instanz des Bundesfinanzgerichtes reduziert worden sei, was eine Kassation nahelege. Die Bf. habe den damaligen Sorgfaltsmaßstab sehr wohl eingehalten und – von der belangten Behörde völlig negiert – zwischen den beanstandeten und den unbeanstandet gebliebenen Fremdleistern abwicklungstechnisch keinen Unterschied gemacht. Solcherart stehe die Arbeit der belangten Behörde mit sich selbst im Widerspruch, weil dort unterschwellig zum Ausdruck komme, bei einem Mehr an Sorgfalt wären die drei beanstandeten Subfirmen nicht beauftragt worden. Auch werde die sozialversicherungsrechtliche Seite beharrlich negiert. Dazu dürfe auf die §§ 67a und 67b ASVG verwiesen werden. Die damals üblichen Abfragen aus der HFU-Gesamtliste zwecks Vermeidung eines eigenen Haftungsrisikos (vgl. § 67a Abs. 3 ASVG) indizierten Leistungserbringung, weil Grundvoraussetzung für die Haftung des Auftraggebers Beauftragung einer Fremdfirma und Leistungserbringung durch sie sei (vgl. § 67a Abs. 1 ASVG). Ganz abgesehen davon würde sich bei lebensnaher Betrachtung kein Unternehmer die Kürzung seiner Provision um 20 bzw. 25% (§ 67a Abs. 3 ASVG iVm § 82a EStG 1988) gefallen lassen, wenn sich sein Tun im Ausstellen von Fake-Rechnungen gegen Entgelt – also in jenem eines Schreibbüros – erschöpft hätte. Mit all diesen – ausbaufähigen – Aspekten habe sich die belangte Behörde im gesamten bisherigen Verfahren nicht (zumindest nicht erkennbar) beschäftigt. Die Arbeit der Behörde stehe ein weiteres Mal mit sich selbst in unüberbrückbarem Widerspruch: Sei im Bericht (und damit in den angefochtenen Bescheiden als Ganzes) noch von der Leistungserbringung durch eigene Schwarzarbeiter der Bf. die Rede gewesen, so erwecke die Eingabe vom 25. August 2023 („Personelle Verflechtungen zwischen den fraglichen Subunternehmen“) den nicht unproblematischen Eindruck, als gehe die belangte Behörde in Abkehr von der bisherigen Argumentation nunmehr von Zumelderei durch die Bf. aus. Es werde der (falsche) Eindruck erweckt, als handle es sich bei den genannten Bauarbeitern in Wirklichkeit um Arbeitskräfte der Bf., die von ihr zwecks Reduktion der Personalkosten in die drei beanstandeten „Billigfirmen“ ausgelagert worden wären. Nicht nur, dass es keinen einzigen schlüssigen Beweis für diese Spekulation gebe, habe sich die belangte Behörde selbst nicht daran gehalten: Bei Zumelderei hätte konsequenter- und richtigerweise das damalige Lohnniveau bei der Bf. steuermindernd herangezogen werden müssen, was aber (noch?) nicht der Fall sei. Die logische Folge dieses – den Fremdleistungsaufwand bei weitem übersteigenden – Betriebsaufwands sei eine Minderbelastung an KöSt (also eine

Steuergutschrift) und der Wegfall der KESt in voller Höhe. An deren Stelle müsste die Vorschreibung von Lohn- und Sozialabgaben treten, die es aber nicht gebe. Jedenfalls sei dieses Verfahren auf diese Weise zu Gunsten der Bf. beendet.

Am 23. November 2023 wurde beim Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin abgehalten. Der steuerliche Vertreter der Bf. erklärte zur Einhaltung der Sorgfaltspflichten durch die Bf., dass in diesem Zusammenhang die Befragung des Geschäftsführers der Bf., F G, beantragt werde. Dieser sei auf Baustellen gewesen und habe die Machthaber getroffen. Darüber hinaus sei es möglich, weitere Unterlagen vorzulegen. Das sei bisher auf Grund des großen Umfangs dieser Unterlagen nur unzureichend passiert. Weitere Belege könnten bis Mitte Dezember 2023 übermittelt werden.

Die Richterin wies auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. August 2023, Ra 2023/13/0071, hin. Sie wies zudem darauf hin, dass im Zuge des Verfahrens zwar die Nichtvorlage von Nachweisen über die tatsächliche Leistungserbringung (durch die A GmbH, die B GmbH und die C GmbH) thematisiert worden, § 162 BAO jedoch nicht erwähnt worden sei, und fragte, ob es eine Aufforderung zur Empfängerbenennung nach dieser Bestimmung gegeben habe.

Die Vertreter der belangten Behörden verneinten dies. Dazu ergänzte der steuerliche Vertreter der Bf., es gebe die Möglichkeit, entweder nach dem Bericht der Prüferin oder nach § 162 BAO vorzugehen. Letzteres schließe ein strafrechtliches Vorgehen aus. Werde nicht nach § 162 BAO vorgegangen, sei die gesetzliche Grundlage eine Schätzung nach § 184 BAO.

Die Richterin erkundigte sich, ob es im Zusammenhang mit der beschwerdegegenständlichen Angelegenheit ein Finanzstrafverfahren gebe. Die Vertreter der belangten Behörde gaben an, dass ihnen dies nicht bekannt sei.

Im Anschluss an den Erörterungstermin übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. das Urteil des OGH vom 23. März 2006, 12 Os 94/05y, sowie eine BMF-interne Unterlage über die Vorgangsweise der steuerlichen Würdigung einer dort näher bezeichneten (nicht den Beschwerdefall betreffenden) finanzstrafrechtlichen Angelegenheit.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 25. Jänner 2024, an der auch F G teilnahm, beantragte der steuerliche Vertreter der Bf. die Einvernahme von D E, welcher laut während der Verhandlung vom Vertreter der belangten Behörde durchgeführten ZMR-Abfrage seit dem 20. April 2016 über keinen inländischen Wohnsitz mehr verfügt. Die Richterin wies unter Bezugnahme auf § 162 BAO darauf hin, dass nicht sämtliche Unterlagen vorlägen, die nach dem Gerichtsgutachten vom 29. Jänner 2021 für die Einhaltung der Sorgfaltspflichten erforderlich seien. Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass die Bf. nur kleinere „Reparaturaufträge“ erhalten habe und ein umfangreicher Schriftverkehr nicht üblich und auch nicht nötig sei. In Erwiderung auf dieses Vorbringen eröffnete die Richterin der Bf. die

Möglichkeit, ein Privatgutachten vorzulegen, um die Einhaltung der ihr obliegenden Sorgfaltspflichten darzulegen, und vertagte die mündliche Verhandlung.

Mit Beschluss vom 24. Juni 2024 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. auf, dem Gericht die Wohnadresse von D E bekanntzugeben, falls der Antrag auf dessen Einvernahme als Zeugen aufrechterhalten werde. Die Bf. ging auf diese Aufforderung nicht näher ein.

Mit Beschluss desselben Tages forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. zur Übermittlung des von ihr in Auftrag gegebenen Gutachtens auf und am 29. Juli 2024 erging an die Parteien eine Ladung zur mündlichen Verhandlung am 8. Oktober 2024.

Mit Schriftsatz vom 30. Juli 2024 wurde dem Bundesfinanzgericht ein Privatgutachten vom 22. Juli 2024 übermittelt. In diesem wurde insbesondere Folgendes festgehalten:

Ein wesentliches Kriterium für den üblichen Sorgfaltsmaßstab von Unternehmern bei der Überprüfung von Subunternehmen sei die Unternehmensgröße und die Art der Tätigkeit. Dabei komme es vor allem auf die Anzahl der Mitarbeiter und hier insbesondere auf die Anzahl der Angestellten an. In der Besprechung vom 14. Mai 2024 habe F G dem Sachverständigen mitgeteilt, dass er im Zeitraum 2013 bis 2015 der einzige Angestellte der Bf. gewesen sei. Im Unternehmen seien in den Jahren 2013 bis 2015 drei bis fünf Arbeiter beschäftigt gewesen. Das Unternehmen habe in diesem Betrachtungszeitraum zahlreiche Wohnungs- und Fassadensanierungen sowie Geschäftsumbauten im Auftrag von Hausverwaltungen und der ***35*** durchgeführt. Bei der Bf. habe es sich in den Jahren 2013 und 2015 um ein Kleinunternehmen mit einem sehr geringen Eigenleistungsanteil gehandelt.

Ein weiteres wesentliches Kriterium für den üblichen Sorgfaltsmaßstab von Unternehmern bei der Überprüfung von Subunternehmen sei das Auftragsvolumen der Subunternehmerleistungen. Im Rahmen von größeren Bauprojekten würden kleinste Subunternehmerleistungen üblicherweise anders administriert als beachtliche Auftragsvolumina. Im prüfungsgegenständlichen Fall seien zahlreiche Subunternehmerbeauftragungen mit einzelnen Auftragsvolumina von EUR 6.000,00 bis EUR 102.000,00 untersucht worden. Der Großteil der Auftragssummen liege im fünfstelligen Euro-Bereich.

Laut Gutachten seien die von der Bf. übergebenen Unterlagen ausgewertet worden, darunter insbesondere Werkverträge.

Zu den neun Bauvorhaben mit Beteiligung der A GmbH, für die beispielhaft Unterlagen vorgelegt worden seien, lägen insgesamt 14 schriftliche Werkverträge vor, die alle von der Bf. sowie der Auftragnehmerin unterschrieben worden seien. Zu dem Bauvorhaben mit Beteiligung der B GmbH sei exemplarisch der Werkvertrag vom 6. September 2013 für die Wohnungssanierung in ***34***, vorgelegt worden, der von beiden Vertragspartnern

unterschrieben worden sei. Zu den vier Bauvorhaben mit Beteiligung der C GmbH seien fünf Werkverträge vorgelegt worden, wovon drei von der Bf. und der Auftragnehmerin unterschrieben worden seien. Zwei Werkverträge seien nur einseitig von der Bf. unterschrieben und gemäß den Angaben der Bf. im Sinne eines kaufmännischen Bestätigungsschreibens an die C GmbH gesendet worden.

Laut Punkt 4.1. des Gutachtens („Zum Sorgfaltsmaßstab bei der Projektabwicklung mit Subunternehmen“) hätten die Auftragsvolumina der drei nicht anerkannten Subunternehmer das Niveau von Kleinstaufträgen bei Weitem überstiegen und seien für die Administration der Bauabwicklung durch ein sorgfältiges Kleinunternehmen jedenfalls beachtlich. Sorgfältige Kleinunternehmer, die hauptsächlich Aufträge an Subunternehmer weitergegeben hätten, hätten in den Jahren 2013 und 2015 üblicherweise für beachtliche Auftragsvolumina die in den Unterkapiteln dargestellten Überprüfungen von Subunternehmern durchgeführt. Darunter seien u.a. die Kontrolle des amtlichen Lichtbildausweises des/der Zeichnungsberechtigten bei der erstmaligen Unterzeichnung eines schriftlichen Werkvertrags sowie die Dokumentation der Anmeldungen der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (und im Falle eines Drittstaatsangehörigen der Aufenthaltserlaubnis und der Arbeitsbewilligung) und einer Ausweiskopie beim erstmaligen Einsatz.

Zur „Beurteilung der Dokumentation“ wurde festgehalten, dass insgesamt eine umfangreiche Dokumentation der Subunternehmerleistungen vorliege. Es seien Grundaufzeichnungen wie schriftliche Werkverträge, Rechnungen und Überweisungsbelege samt HFU-Abfragen und Aufzeichnungen zu handelnden Personen vorhanden. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter könnten der Auftraggeberin von Subunternehmerleistungen nur vorliegen, wenn die Leistungen nach tatsächlichem Aufwand („in Regie“) abgerechnet würden; dies sei im gegenständlichen Fall nicht zutreffend. Besprechungsprotokolle fielen bei Wohnungssanierungen sehr oft keine an, z.B. seien beim Abbruch und Neuverlegen eines Parkettbodens über die gesamte Wohnfläche einer Wohnung kaum Besprechungen erforderlich. Die Steuerung der Baustellen seitens der Bf. hauptsächlich per Telefon, selten durch Besprechungen vor Ort und ohne sonstigen Schriftverkehr passe in das Gesamtbild dieses Kleinunternehmens und sei für die Art der Bautätigkeit angemessen und durchaus üblich.

Zur „Leistungserbringung durch Subunternehmer“ wurde ausgeführt, die Leistungen seien nach der Beurteilung des Gesamtbildes des Sachverständigen und gemäß den Aussagen der Geschäftsführer der A GmbH und der C GmbH durch ihre Subunternehmen und damit in ihrer Sphäre tatsächlich erbracht worden.

Zusammengefasst habe die Bf. in den Jahren 2013 bis 2015 die Subunternehmerleistungen der A GmbH, der B GmbH und der C GmbH nach dem Sorgfaltsmaßstab eines Kleinunternehmers

grundsätzlich sehr sorgfältig abgewickelt (zumindest bei Bauvorhaben, für die Unterlagen vorgelegt worden seien).

Mit Beschluss vom 2. September 2024 forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. auf, weitere Werkverträge zu übermitteln. Mit Schriftsatz vom 24. September 2024 erklärte die Bf. im Wesentlichen, dem nicht nachzukommen.

Die belangte Behörde äußerte sich in ihrer schriftlichen Stellungnahme vom 27. September 2024 zum Gutachten. Sie brachte insbesondere Folgendes vor:

Eine Überprüfung bzw. Plausibilisierung der Ausführungen des Sachverständigen sei ihr ohne Vorlage der Unterlagen, auf die sich der Sachverständige bezogen habe, nicht möglich.

Die im Gutachten zitierte Aussage des Geschäftsführers der Bf., wonach er der einzige Angestellte im Unternehmen gewesen sei, sei falsch. Eine Abfrage beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger habe ergeben, dass bei der Bf. neben dem Geschäftsführer eine Angestellte im Zeitraum vom 1.8.2014 bis zum 17.10.2024, ein Angestellter ab dem 1.7.2013 bis zum 26.7.2016, eine Angestellte vom 2.8.2012 bis zum 31.7.2013 geringfügig und ab dem 1.8.2013 nicht geringfügig (Lohnsumme brutto 2015: EUR 56.226,68), der gewerberechtliche Geschäftsführer als Angestellter seit dem 1.3.2012 (Lohnsumme brutto 2015: EUR 29.930,60) und ein Angestellter seit dem 1.4.2015 (Lohnsumme brutto 2015: EUR 56.777,80) angemeldet gewesen seien.

Dass die Korrespondenz mit Subunternehmen fast ausschließlich telefonisch erfolgt sei, erscheine angesichts des Umfangs der Unternehmen und den beschäftigten Angestellten der Bf. nicht nachvollziehbar. Die Bf. und auch deren gewerberechtlicher und unternehmensrechtlicher Geschäftsführer oblägen umfangreichen öffentlich-rechtlichen, steuerrechtlichen und zivilrechtlichen Verpflichtungen, aufgrund derer bereits im Eigeninteresse Aufzeichnungen erfolgen müssten und auch zwangsläufig anfielen. Wiederholt werde – ohne nähere Erläuterungen – auf eine vorgeblich durchgeführte Außenprüfung durch die Finanzverwaltung verwiesen. Eine derartige Erhebung sei bei der Behörde nicht aktenkundig, und zwar weder im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung noch in den der Finanzverwaltung vorliegenden Datenbanken. Über Amtshandlungen einer Behörde sei eine Niederschrift bzw. ein Protokoll auszustellen, welches auch der Partei ausgehändigt werde. Die Bf. habe ein solches Protokoll nicht vorgelegt.

Zu den Firmenbuchauszügen der drei Subunternehmen sei zu ergänzen, dass bei A GmbH als Geschäftszweig „Haustechnik und Projektentwicklung“ angeführt sei. Bei der B GmbH sei überhaupt kein Geschäftszweig im Firmenbuch angegeben. Bei der C GmbH sei als Geschäftszweig „Reinigungsgewerbe, Montage, Hausmeistertätigkeit“ angeführt. Aus den Angaben im Firmenbuch könne man daher noch nicht ableiten, dass die Subunternehmen zu Erbringung von Bauleistungen befugt und befähigt seien.

In der Nichteinholung der Gewerbeberechtigung betreffend die C GmbH sei eine Sorgfaltspflichtverletzung zu erblicken.

Die Behauptung, der Geschäftsführer der Bf. habe kurz vor jeder Überweisung eine Abfrage in der HFU-Liste getätigt, sei falsch. Zu den nachstehenden Rechnungen lägen der Behörde exakte Überweisungszeitpunkte sowie Daten zu den durchgeführten HFU-Abfragen vor:

Subunternehmer	RE-Nr.	RE-Datum	Überweisung am	HFU-Abfrage am
A GmbH	354/2015	22.4.2015	22.4.2015	24.4.2015
C GmbH	040/2015	25.6.2015	6.7.2015, 10:30 Uhr	6.7.2015, 10:32:22 Uhr
C GmbH	202/2015	30.6.2015	6.7.2015, 10:30 Uhr	6.7.2015, 10:32:22 Uhr
C GmbH	405/2015	18.8.2015	1.9.2015, 11:57 Uhr	1.9.2015, 12:00:19 Uhr
C GmbH	366/2015	7.8.2015	2.9.2015, 10:14 Uhr	2.9.2015, 10:18:36 Uhr
C GmbH	422/2015	24.8.2015	16.9.2015, 14:21 Uhr	16.9.2015, 14:30:19 Uhr
C GmbH	508/2015	7.9.2015	8.9.2015, 12:38 Uhr	8.9.2015, 12:40:44 Uhr
C GmbH	524/2015	14.9.2015	20.10.2015, 9:25 Uhr	20.10.2015, 9:30:13 Uhr
C GmbH	559/2015	22.9.2015	21.10.2015, 11:45 Uhr	20.10.2015, 11:50:09 Uhr
C GmbH	766/2015	14.10.2015	29.10.2015, 11:25 Uhr	29.10.2015, 11:27:22 Uhr
C GmbH	1007/2015	27.11.2015	14.12.2015, 12:47 Uhr	14.12.2015, 12:49:20 Uhr

C GmbH	1189/2015	16.12.2015	22.2.2016, 10:18 Uhr	22.2.2016, 14:42:02 Uhr
C GmbH	61/2016	21.1.2016	22.2.2016, 10:18 Uhr	22.2.2016, 14:42:02 Uhr

Die HFU-Abfragen anlässlich der Überweisung seien somit im Zusammenhang mit den oben dargestellten Transaktionen erst nach der Tötigung der Überweisung vorgenommen worden. Eine erst nach der Überweisung durchgeführte Prüfung, ob ein Teil des Werklohns von zur Haftungsfreistellung einbehalten werden müsse, erscheine der Behörde entbehrlich zu sein.

Für die C GmbH lägen nach den Angaben im Gutachten weder eine Reisepasskopie noch eine Meldebestätigung vor der ersten Beauftragung vor. In diesem Umstand sei eine Sorgfaltspflichtverletzung zu erblicken. Die Behauptung, ein Großteil der Werkverträge sei beiderseits unterschrieben worden und die einseitig unterschriebenen Werkverträge seien im Sinne eines kaufmännischen Bestätigungsschreibens an die Vertragspartner übermittelt worden, stünden die zahlreichen nicht beiderseitig unterschriebenen Werkverträge entgegen. Weiters lägen der Behörde die dem Gutachten zugrundeliegenden Unterlagen nicht vor, sodass eine Überprüfung nicht möglich sei. Es seien auch keine Nachweise zur Übermittlung der erwähnten kaufmännischen Bestätigungsschreiben übermittelt worden.

Für die Behörde erschließe sich nicht, inwiefern es für die Einhaltung der unternehmerischen Sorgfaltspflichten von Relevanz sein solle, ob die von Subunternehmern erbrachten Leistungen im Rahmen eines Pauschalpreises oder nach geleisteten Arbeitsstunden verrechnet würden. Es sei üblich, vom beauftragten Unternehmen Leistungsnachweise zu verlangen (VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115 zu den Veranlagungsjahren 1992 und 1993). Anzumerken sei auch, dass die Bf. trotz mehrmaliger Urgenz im Zuge der Betriebsprüfung keine einzige Dokumentation der Anmeldung von Arbeitnehmern bei den fraglichen Subunternehmern habe vorlegen können.

Das Bundesfinanzgericht leitete diese Stellungnahme mit Beschluss vom 30. September 2024 der Bf. weiter.

Mit Schriftsatz vom 7. Oktober 2024 erklärte der Vertreter der Bf., dass auf Grund einer Terminkollision am 8. Oktober 2024 keine Teilnahme an der mündlichen Verhandlung erfolgen werde, und stellte im Hinblick auf die Stellungnahme der belangten Behörde vom 27. September 2024 ein ergänzendes Vorbringen in Aussicht.

Auf Grund dieses Vorbringens wurde die mündliche Verhandlung vom Bundesfinanzgericht abberaumt und als neuer Verhandlungstermin der 17. Oktober 2024 festgesetzt. Darüber hinaus erging an die Bf. mit Beschluss vom 7. Oktober 2024 eine Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO.

Am 16. Oktober 2024 brachte die Bf. beim Bundesfinanzgericht einen Antrag auf Ablehnung der Richterin wegen Befangenheit gemäß § 76 Abs. 1 lit. c BAO ein.

Zur mündlichen Verhandlung am 17. Oktober 2024 erschienen – wie im Schriftsatz vom 16. Oktober 2024 angekündigt – keine Vertreter der Bf.

Mit Schriftsatz vom 6. November 2024 brachte die Bf. einen Nachtrag zum Ablehnungsantrag ein und mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 4. Dezember 2024 wurde der Antrag auf Ablehnung der Richterin wegen Befangenheit als unbegründet abgewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Die beschwerdeführende GmbH, eine Kleinunternehmerin in der Baubranche, wurde im Jahr 2009 unter dem Firmennamen „Q GmbH“ gegründet. Seit dem Jahr 2010, in welchem F G zum Geschäftsführer der Bf. bestellt wurde, trägt sie ihren derzeitigen Namen. Nach einer Unterbrechung in den Jahren 2016 bis 2021 ist F G wieder in dieser Funktion tätig. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum waren neben F G fünf Personen als Angestellte der Bf. angemeldet, darüber hinaus waren drei bis fünf Arbeiter bei der Bf. beschäftigt.

Die Bf. führte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zahlreiche Wohnungs- und Fassadensanierungen sowie Geschäftsumbauten im Auftrag von Hausverwaltungen und der ***35*** unter Heranziehung von Subunternehmen durch. Der Eigenleistungsanteil der Bf. war sehr gering.

Die A GmbH wurde am ***15*** unter dem Firmennamen „G GmbH“ gegründet. Gemäß der Firmenbucheintragung vom ***16*** wurde D E am ***17*** alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter und gemäß der Firmenbucheintragung vom ***18*** wurde die Firma auf „A Haustechnik und Projektentwicklungs GmbH“ (A GmbH) geändert. Mit Gerichtsbeschluss vom ***19*** wurde über die A GmbH der Konkurs eröffnet und am ***20*** erfolgte eine amtswegige Löschung im Firmenbuch gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit.

Die Bf. machte die folgenden Beträge, welche ihr die A GmbH betreffend die Jahre 2014 und 2015 für diverse Bauleistungen im Inland in Rechnung stellte, als Betriebsausgaben geltend:

Jahr	Betrag
2014	EUR 493.000,00;
2015	EUR 166.102,80.

Die Bf. verfügte neben den beschwerdegegenständlichen Rechnungen über die folgenden Unterlagen zur A GmbH:

- Firmenbuchauszug vom ***18***;
- Schreiben über die Aufnahme in die HFU-Liste vom 18. Februar 2014 sowie Abfrage in der HFU-Liste vom 18. August 2014, vom 22. Dezember 2014 und vom 24. April 2015;

- Schreiben des Finanzamtes Wien 1/23 über die Änderung der Zuständigkeit und Angabe der neuen Steuernummer vom 11. Februar 2014;
- ZMR-Auskunft von D E vom 16. Mai 2014;
- Reisepasskopie von D E;
- von D E gegengezeichnete Werkverträge
 - vom 30. Mai 2014 über EUR 28.000,00 in Bezug auf „Wohnungssanierung – GU“ in ***6***;
 - vom 10. Juli 2014 über EUR 39.000,00 in Bezug auf „Fassade abbeizen“ in ***7***;
 - vom 14. Juli 2014 über EUR 80.800,00 in Bezug auf „Putz instandsetzen Gesimse + reinigen“ in ***7***;
 - vom 29. Juli 2014 über EUR 37.500,00 in Bezug auf „Überlager + Fensterspalleten instandsetzen“ in ***7***;
 - vom 29. September 2014 über EUR 44.500,00 in Bezug auf „Balkone + Feuermauer instandsetzen“ in ***7***;
 - vom 25. Juni 2014 über EUR 33.700,00 in Bezug auf Spenglerarbeiten in ***1***;
 - vom 20. Februar 2015 über EUR 19.500,00 in Bezug auf Generalunternehmerleistungen in ***3***;
 - vom 20. Februar 2015 über EUR 52.000,00 in Bezug auf Generalunternehmerleistungen in ***4***;
 - vom 20. April 2015 über EUR 15.000,00 in Bezug auf „Sanitär + Heizung Demontage“ in ***2***.

Zu anderen von der A GmbH der Bf. in Rechnung gestellten Leistungen (Bauvorhaben „***8***“, „***9***“, „***10***“, „***33***“, „***11***“, „***12***“, „***13***“ und „***14***“) liegen keine schriftlichen Werkverträge vor.

Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen (Unterlagen über die Kontrolle der Arbeiter auf der Baustelle) oder sonstiger Schriftverkehr wie z.B.

Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle und E-Mails, welche eine tatsächliche Leistungserbringung durch die A GmbH belegen, liegen nicht vor.

Die B GmbH wurde am ***21*** gegründet. Gemäß der Firmenbucheintragung vom ***22*** erfolgte die Verlegung des Sitzes nach Wien und gemäß der Firmenbucheintragung desselben Tages wurde H I am ***23*** alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter. Mit Gerichtsbeschluss vom ***24*** wurde über die B GmbH der Konkurs eröffnet und am ***25*** erfolgte eine amtswegige Löschung im Firmenbuch gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit.

Die Bf. machte die folgenden Beträge, welche ihr die B GmbH betreffend die Jahre 2013 und 2014 für diverse Bauleistungen im Inland in Rechnung stellte, als Betriebsausgaben geltend:

Jahr	Betrag
2013	EUR 236.100,00;
2014	EUR 123.800,00.

Die Bf. verfügte neben den beschwerdegegenständlichen Rechnungen über die folgenden Unterlagen zur B GmbH:

- Firmenbuchauszug vom ***22***;
- Schreiben über die Aufnahme in die HFU-Liste vom 19. April 2013;
- Buchungen auf dem Steuerkonto der B GmbH vom 1. Jänner 2013 bis 6. Mai 2013;
- Meldebestätigung von H I vom 18. Jänner 2013;
- Reisepasskopie von H I;
- ein im Namen der B GmbH gegengezeichnetes Auftragsschreiben vom 20. Juli 2013 über insgesamt EUR 31.000,00 in Bezug auf „Maler; Parkett+Bodenleger lt. Plan“ in ***5***, wo weitere Auftragsgrundlagen (u.a. Verhandlungsprotokoll/Gespräch, Angebot des AN) genannt sind, ohne dass diese übermittelt wurden.

Zu anderen von der B GmbH der Bf. in Rechnung gestellten Leistungen liegen entweder keine oder lediglich als „Auftragsschreiben“ bezeichnete Schriftstücke vor, die nur von der Bf. unterzeichnet wurden.

Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen (Unterlagen über die Kontrolle der Arbeiter auf der Baustelle) oder sonstiger Schriftverkehr wie z.B. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle und E-Mails, welche eine tatsächliche Leistungserbringung durch die B GmbH belegen, liegen nicht vor.

Die C GmbH wurde am ***26*** mit Einbringung des Einzelunternehmens „C CCC – R S“ gegründet. Gemäß den Firmenbucheintragungen vom ***27*** wurde der Firmensitz nach Wien verlegt, der Firmenname auf „CC GmbH“ („C GmbH“) geändert und K L am ***28*** alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter. Dieser wurde gemäß der Firmenbucheintragung vom ***29*** am ***30*** durch M N abgelöst. Mit Gerichtsbeschluss vom ***31*** wurde über die C GmbH der Konkurs eröffnet und am ***32*** erfolgte eine amtswegige Löschung im Firmenbuch gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit.

Die Bf. machte einen Betrag iHv EUR 253.000,00, welchen ihr die C GmbH betreffend das Jahr 2015 für diverse Bauleistungen im Inland in Rechnung stellte, als Betriebsausgaben geltend.

Die Bf. verfügte neben den beschwerdegegenständlichen Rechnungen über als „Werkverträge“ bezeichnete Schriftstücke in Bezug auf die C GmbH, die jedoch ausschließlich von der Bf. unterzeichnet wurden. Zur C GmbH wurden in den Jahren 2015 und 2016 Abfragen in der HFU-

Gesamtliste durchgeführt (am 6. Juli 2015, 20. Juli 2015, 12. August 2015, 17. August 2015, 1. September 2015, 2. September 2015, 8. September 2015, 16. September 2015, 20. Oktober 2015, 21. Oktober 2015, 29. Oktober 2015, 13. November 2015, 14. Dezember 2015, 22. Dezember 2015, 22. Februar 2016 und 26. Februar 2016).

Bis auf eine E-Mail iZm der Begleichung einer Rechnung liegen Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen (Unterlagen über die Kontrolle der Arbeiter auf der Baustelle) oder sonstiger Schriftverkehr wie z.B. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle und E-Mails, welche eine tatsächliche Leistungserbringung durch die C GmbH belegen, nicht vor.

Zwischen der Höhe der von der Bf. vergebenen Aufträge und dem Abschluss bzw. Nichtabschluss eines schriftlichen Werkvertrags besteht kein Zusammenhang.

Die A GmbH, die B GmbH und die C GmbH ließen Leistungen, für die sie von der Bf. beauftragt wurden, durch weitere Subunternehmer durchführen.

2. Beweiswürdigung

Das Jahr der Gründung der Bf. sowie Informationen zu deren Geschäftsführer sind dem aktenkundigen Firmenbuchauszug zu entnehmen. Weitere Informationen zur Bf. wurden dem von der Bf. vorgelegten Privatgutachten sowie der von der belangten Behörde übermittelten Dienstnehmerauskunft entnommen.

Das Gründungsdatum der A GmbH, der B GmbH und der C GmbH, Informationen zu den Geschäftsführern und Gesellschaftern sowie die Eröffnung des Konkurses und die Löschung der Gesellschaften im Firmenbuch ergeben sich aus den aktenkundigen Firmenbuchauszügen.

Welche Beträge die Bf. im Zusammenhang mit von der A GmbH, der B GmbH und der C GmbH in Rechnung gestellten Leistungen als Betriebsausgaben geltend machte, geht aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31. August 2017 hervor und ist unstrittig. Dass es sich dabei um Leistungen im Inland handelte, ist den aktenkundigen Rechnungen zu entnehmen. Es ist unstrittig, dass die dort genannten Leistungen tatsächlich erbracht wurden.

Dass die A GmbH die der Bf. in Rechnung gestellten Leistungen nicht selbst erbrachte, ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen wie insbesondere dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bf. vom 31. August 2017 mitsamt Beilage, welcher u.a. auf dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19. November 2015 hinsichtlich

der A GmbH basiert, sowie dem Schriftsatz der belangten Behörde vom 25. August 2023 mitsamt Beilagen.

Laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31. August 2017 träten gemäß der Auskunft von D E Subfirmen an ihn heran und teilten ihm mit, dass sie Kunden hätten und welche Rechnungen sie bräuchten. Auf Grund dieser Angaben sei die Rechnung geschrieben worden. Der Rechnungsbetrag werde an die A GmbH gezahlt, diese überweise diesen dann abzüglich einer Provision von 2% bis 3% an die Subfirma weiter. Ob die Subfirmen die Leistungen erbracht hätten, habe D E nicht sagen können, da er nur Rechnungen geschrieben habe und er bzw. die A GmbH mit den tatsächlichen Leistungen nichts zu tun gehabt hätten.

In ihrer Beschwerde bezweifelte die Bf. im Wesentlichen die Glaubhaftigkeit der Aussage von D E. Für die Glaubhaftigkeit seiner Aussage spricht jedoch aus Sicht des Bundesfinanzgerichts insbesondere, dass D E sich damit selbst belastete.

Zudem beantragte die Bf. die Einvernahme von D E als Zeugen. Laut ZMR-Abfrage der belangten Behörde vom 25. Jänner 2024 verfügt dieser seit dem 20. April 2016 über keinen inländischen Wohnsitz mehr. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Ausland lebende Geschäftspartner, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 115 BAO Rz. 10, sowie u.a. VwGH 24.6.2003, 2001/14/0084). Daher forderte das Bundesfinanzgericht die Bf. mit Beschluss vom 24. Juni 2024 auf, binnen einer Frist von acht Wochen die derzeitige Wohnadresse D E bekanntzugeben, sollte sie den Antrag auf dessen Einvernahme als Zeugen aufrechterhalten. Dieser Aufforderung kam die Bf. nicht nach.

In ihrem Schriftsatz vom 25. August 2023 legte die belangte Behörde unter Abbildung der entsprechenden Kontoauszüge der A GmbH dar, dass Zahlungseingänge zahlreicher Kunden auf deren Konto im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang wieder von diesem Konto behoben wurden. Dies gilt auch für Zahlungen der Bf. auf das Konto der A GmbH und bestätigt somit die Angaben von D E.

Darüber hinaus legte die belangte Behörde in ihrem Schriftsatz vom 25. August 2023 unter Bezugnahme auf die Daten des Hauptverbands der österreichischen Sozialversicherungsträger dar, dass neben Dienstnehmern, die bei mehreren der drei strittigen Leistungserbringer (A GmbH, B GmbH und C GmbH) angemeldet waren, überwiegend nur kurzfristig beschäftigte Dienstnehmer aufscheinen. Lediglich bei zwei Personen, die im Jahr 2015 bei der A GmbH gemeldet waren, konnte die belangte Behörde keine Auffälligkeiten erkennen. In ihren weiteren Ausführungen legt die belangte Behörde nahe, dass die A GmbH die in Rechnung gestellten Leistungen nicht mit den angemeldeten Dienstnehmern hätte erledigen können.

Dass der Geschäftsführer der Bf. F G in Bezug auf die A GmbH eine tatsächliche Leistungserbringung durch weitere Subfirmen nicht ausschloss, geht aus seiner folgenden Aussage laut aktenkundiger Niederschrift vom 4. Mai 2016 hervor:

„Wird vermutlich Subunternehmer gehabt haben, sicher kann ich es nicht sagen.“

Dass die B GmbH die der Bf. in Rechnung gestellten Leistungen nicht selbst erbrachte, ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen wie insbesondere dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bf. vom 31. August 2017 mitsamt Beilage, welcher u.a. auf dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21. Oktober 2014 hinsichtlich der B GmbH basiert, sowie dem Schriftsatz der belangten Behörde vom 25. August 2023 mitsamt Beilagen.

Im Bericht vom 31. August 2017 wurde dargelegt, dass die B GmbH seit der Übernahme der Geschäftsführung durch H I im April 2013 Umsätze in einer Höhe meldete, die sie mit ihren Arbeitnehmern nicht hätte erzielen können, und H I nicht in der Lage war, Auskünfte über die B GmbH zu geben.

Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der B GmbH vom 21. Oktober 2014, welchen die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht vorlegte, sind die folgenden Umsätze gemäß den Umsatzsteuervoranmeldungen der Gesellschaft ersichtlich:

- UVA 7/2013 bis 12/2013: EUR 4.322.954,88;
- UVA 1/2013 bis 12/2013: EUR 4.358.644,88;
- UVA 1/2014 bis 3/2014: EUR 1.560.307,26.

Wann welche Dienstnehmer bei der B GmbH gemeldet waren, legte die belangte Behörde in ihrem Schriftsatz vom 25. August 2023 unter Bezugnahme auf die Daten des Hauptverbands der österreichischen Sozialversicherungsträger näher dar. Von den dort namentlich genannten 25 Dienstnehmern, die ab dem Jahr 2013 oder ab dem Jahr 2014 bei der B GmbH gemeldet waren, waren die meisten entweder bei mehreren der drei strittigen Leistungserbringer (A GmbH, B GmbH und C GmbH) angemeldet, nur für einen kurzen Zeitraum bei der B GmbH angemeldet oder nur als Angestellte tätig. Lediglich in Bezug auf fünf Personen ergaben sich keine Auffälligkeiten. Diese Personen waren vom 1. Juli 2013 bis zum 18. Dezember 2013, vom 12. November 2013 bis zum 4. Juni 2014, vom 2. Dezember 2013 bis zum 4. Juni 2014 und vom 5. Mai 2014 bis zum 4. Juni 2014 (zwei Personen) bei der B GmbH gemeldet.

Dass die C GmbH die der Bf. in Rechnung gestellten Leistungen nicht selbst erbrachte, ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen wie insbesondere dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bf. vom 31. August 2017 mitsamt Beilage, welcher u.a. auf dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6. Juli 2017 hinsichtlich der C

GmbH basiert, sowie dem Schriftsatz der belangten Behörde vom 25. August 2023 mitsamt Beilagen.

Laut Bericht vom 31. August 2017 gab der im Prüfungszeitraum verantwortliche Geschäftsführer K L zu Protokoll, dass er hinsichtlich der Geschäftstätigkeit der C GmbH keinerlei Auskünfte geben könne. Subfirmen seien zu ihm gekommen und hätten ihm den Preis für bestimmte Leistungen genannt. K L habe dann die Rechnungen geschrieben. Er habe lediglich fünf bis zehn Prozent auf den genannten Preis aufgeschlagen. Einsatzaufzeichnungen der C GmbH fehlten.

In ihrem Schriftsatz vom 25. August 2023 führte die belangte Behörde ergänzend unter Bezugnahme auf die Daten des Hauptverbands der österreichischen Sozialversicherungsträger aus, dass bei der C GmbH kaum dauerhaft beschäftigtes Personal angemeldet war. Der überwiegende Teil der Dienstnehmer war lediglich für wenige Wochen, zum Teil auch nur für wenige Tage bei der C GmbH gemeldet. Auch gab es personelle Verflechtungen mit der A GmbH und der B GmbH.

Welche Unterlagen zur A GmbH, der B GmbH und der C GmbH die Bf. vorlegte, ergibt sich aus der Beilage zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31. August 2017 und dem von der belangten Behörde vorgelegten Akt. Darüber hinaus übermittelte die Bf. dem Bundesfinanzgericht mit ihrem Schriftsatz vom 6. Juni 2023 vier von D E gegengezeichnete Werkverträge mit der A GmbH vom 25. Juni 2014, vom 20. Februar 2015 und vom 20. April 2015 sowie ein im Namen der B GmbH gegengezeichnetes Auftragsschreiben vom 20. Juli 2013. Zum Auftragsschreiben wird angemerkt, dass die Bf. während der bei ihr durchgeführten Außenprüfung lediglich ein nicht gegengezeichnetes Exemplar dieses Schriftstücks vorgelegt hatte.

Zudem hatte die Bf. weitere Schriftstücke in Bezug auf die B GmbH vorgelegt, welche als „Auftragsschreiben“ bezeichnet und seitens der B GmbH nicht gegengezeichnet waren. Ebenso waren sämtliche von der Bf. vorgelegten Schriftstücke in Bezug auf die C GmbH, die als „Werkverträge“ bezeichnet wurden, seitens der C GmbH nicht gegengezeichnet. Diesbezüglich erklärte die Bf. in ihrem Schriftsatz vom 6. Juni 2023 gegenüber dem Bundesfinanzgericht, dass es sich beim Fehlen der zweiten Unterschrift um ein bloßes ausnahmsweise auftretendes Versehen handle, wenn die Übermittlung auf dem Faxweg oder per E-Mail – also nicht in einem persönlichen Gespräch – erfolgt sei. In solchen Fällen könne es vorkommen, dass das Fehlen der zweiten Unterschrift dem Sekretariat der Bf. nicht aufgefallen und die Verträge solcherart abgelegt worden seien. Angesichts dieses Vorbringens ist es für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, weshalb diesbezüglich weder Faxnachrichten noch E-Mails vorgelegt wurden. Somit ändert das Vorbringen der Bf. nichts daran, dass diese Schriftstücke nicht als schriftliche Verträge anerkannt werden können.

Darüber hinaus geht aus der Aussage des Geschäftsführers der Bf. F G laut Niederschrift vom 4. Mai 2016 hervor, dass nicht für alle von der A GmbH und der B GmbH in Rechnung gestellten Leistungen schriftliche Vereinbarungen existieren.

Auf Grund der von der Bf. vorgelegten Werkverträge und Rechnungen ist ersichtlich, dass zwischen der Höhe der von der Bf. vergebenen Aufträge und dem Abschluss bzw. Nichtabschluss eines schriftlichen Werkvertrags kein Zusammenhang besteht.

Dass hinsichtlich der A GmbH und der B GmbH keine und auch hinsichtlich der C GmbH bis auf eine E-Mail keine Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen oder sonstiger Schriftverkehr wie z.B. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle und E-Mails vorliegen, ergibt sich aus Folgendem:

Bereits gemäß dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31. August 2017 liegen diese Unterlagen nicht vor. Diesem Bericht ist auch zu entnehmen, dass es laut Auskunft des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters der Bf., Vertreter1, solche Unterlagen hinsichtlich der C GmbH nicht gäbe. Hinsichtlich der A GmbH und der B GmbH erklärte der Geschäftsführer der Bf., F G, laut Niederschrift vom 4. Mai 2016 ausdrücklich, dass solche Unterlagen nicht existierten.

Die Bf. legte bis auf eine einzige E-Mail im Zusammenhang mit der Begleichung einer Rechnung der C GmbH solche Unterlagen auch nicht im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 16. März 2023 wurde die Bf. aufgefordert, solche Unterlagen zu übermitteln oder alternativ zu erklären, weshalb diese nicht existierten bzw. übermittelt werden könnten. Dazu nahm die Bf. im Schriftsatz vom 6. Juni 2023 wie folgt Stellung:

„Die Vorlage ‚sämtlicher Unterlagen‘ liefe angesichts des Umfangs des Materials auf eine Wiederholung der AP hinaus.“

Das Vorbringen der Bf. in Bezug auf den Umfang des Materials erscheint bereits angesichts der Aussagen von Vertreter1 und F G nicht glaubhaft. Auch nachdem die Bf. im Zuge des Erörterungstermins vom 23. November 2023 die Übermittlung von Unterlagen in Aussicht gestellt hatte, legte sie diese nicht vor. Vielmehr wurde im von der Bf. vorgelegten Privatgutachten festgehalten, dass die Korrespondenz mit sämtlichen – den beanstandeten wie den unbeanstandet gebliebenen – Subunternehmen nicht nur im Prüfungszeitraum 2013 bis 2015 so gut wie ausnahmslos mündlich, im Regelfall telefonisch, erfolgt sei, und dass eine schriftliche Korrespondenz die absolute Ausnahme gewesen sei.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht dem Beweisantrag der Bf. bezüglich der Beschaffung von Auszügen aus der zentralen Verwaltungsstrafevidenz, der

Evidenz über Verwaltungsstrafverfahren, dem behördlichen Finanzstrafregister und der allgemeinen Auskunft über Straftaten in Bezug auf sie selbst im Hinblick auf § 55 VStG sowie auf § 35 Abs. 3 LSD-BG bzw. auf Grund der mangelnden Aussagekraft im Zusammenhang mit der gegenständlichen Beschwerdesache nicht Folge leistete.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1: Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte („Neuerungstatbestand“). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen. Entscheidend sind also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmestatbestand herangezogen wurde (vgl. etwa VwGH 6.4.2022, Ra 2021/15/0050).

Das Bundesfinanzgericht hat daher, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von dem genannten Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (vgl. VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062). Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen

Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH 13.10.2022, Ro 2022/15/0016).

Im gegenständlichen Verfahren begründete die belangte Behörde den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 mit Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen waren. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 29.1.2015, 2012/15/0030).

Der Bericht vom 31. August 2017 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bf. umfasst lediglich eine Tz., welche sich auf den Fremdleistungsaufwand betreffend die A GmbH, die B GmbH und die C GmbH bezieht, wobei im Zusammenhang mit dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid der Fremdleistungsaufwand betreffend die A GmbH und die B GmbH maßgeblich ist.

Dem Bericht ist zu entnehmen, dass die Bf. im Jahr 2014 mit der A GmbH und der B GmbH zwei Subunternehmen beauftragte, die die von ihr in Rechnung gestellten Leistungen nicht selbst durchführten. Laut Beilage zum Bericht sei kein Nachweis darüber erbracht worden, dass die A GmbH und die B GmbH auch die in Rede stehenden Leistungen erbracht hätten. Grundaufzeichnungen, Aufzeichnungen über die handelnden Personen oder sonstiger Schriftverkehr wie z. B. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, Besprechungsprotokolle, E-Mails, etc. hätten nicht vorgelegt werden können. Der Beilage zum Bericht kann auch entnommen werden, dass schriftliche Werkverträge nur teilweise vorgelegt werden konnten: So seien die vorgelegten „Auftragsschreiben“ mit der B GmbH nicht von der Auftragnehmerin unterschrieben worden.

§ 162 BAO besagt Folgendes:

„§ 162. (1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.“

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. „Offenbar unerfüllbar“ sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden haben, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden. Ein Abgabepflichtiger hat bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen Sorgfaltspflichten einzuhalten und es geht im Grunde des § 162 BAO zu seinen Lasten, wenn er sich in Geschäftsbeziehungen eingelassen hat, nach deren Gestaltung ihm eine den Anforderungen nach § 162 BAO entsprechende Nennung der Zahlungsempfänger nicht möglich war (vgl. etwa VwGH 3.12.2021, Ra 2019/13/0074).

Zwecks Klärung der Frage, ob die Bf. in der beschwerdegegenständlichen Angelegenheit ihre Sorgfaltspflichten einhielt, legte sie ein Privatgutachten vom 22. Juli 2024 zur sorgfältigen Abwicklung von Subunternehmerleistungen und der tatsächlichen Leistungserbringung durch Subunternehmen vor, welches dem Bundesfinanzgericht mit Schriftsatz vom 30. Juli 2024 übermittelt wurde.

Dort wird unter dem Kapitel „*Befund*“ festgehalten, dass ein wesentliches Kriterium für den üblichen Sorgfaltsmaßstab von Unternehmen bei der Überprüfung von Subunternehmen die Unternehmensgröße und die Art der Tätigkeit ist. Dabei kommt es vor allem auf die Anzahl der Mitarbeiter und hier insbesondere auf die Anzahl der Angestellten an. Das Gutachten gelangt zum Ergebnis, dass es sich bei der Bf. in den Jahren 2013 und 2015 um ein Kleinunternehmen mit einem sehr geringen Eigenleistungsanteil handelte.

Ein weiteres wesentliches Kriterium für den üblichen Sorgfaltsmaßstab von Unternehmen bei der Überprüfung von Subunternehmen ist das Auftragsvolumen der Subunternehmerleistungen. Im Rahmen von größeren Bauprojekten werden kleinste

Subunternehmerleistungen üblicherweise anders administriert als beachtliche Auftragsvolumina. Im gegenständlichen Fall wurden zahlreiche Subunternehmerbeauftragungen mit einzelnen Auftragsvolumina von EUR 6.000,00 bis EUR 102.000,00 untersucht. Der Großteil der Auftragssummen lag im fünfstelligen Euro-Bereich.

Die vom Sachverständigen ausgewerteten Unterlagen umfassen Werkverträge, Rechnungen und Rechnungsabstriche, Abfragen zur Eintragung in der HFU-Liste und Baustellenfotos. Dem Sachverständigen wurden laut Privatgutachten auch Werkverträge vorgelegt, die nicht aktenkundig sind und die dem Bundesfinanzgericht trotz entsprechender Aufforderung nicht übermittelt wurden.

„Zum Sorgfaltsmaßstab bei der Projektabwicklung mit Subunternehmen“ wird im Privatgutachten einleitend festgehalten, der hohe Fremdleistungsanteil und die geringe Personalausstattung zeigen, dass der Hauptzweck des Unternehmens der Bf. in den Jahren 2013 bis 2015 die Vergabe von Leistungen an Subunternehmer war. Das Unternehmen konnte mangels eigener Kapazitäten die Vielzahl an Aufträgen nicht selbst ausführen. Eine professionelle Administration der Subunternehmer war daher wesentliche Voraussetzung für den wirtschaftlichen Bestand des Unternehmens, anderenfalls konnten überproportionale Haftungsrisiken entstehen. Die Auftragsvolumina der drei nicht anerkannten Subunternehmer übersteigen das Niveau von Kleinstaufträgen bei Weitem und sind für die Administration der Bauabwicklung durch ein sorgfältiges Kleinunternehmen jedenfalls beachtlich. Sorgfältige Kleinunternehmer, die hauptsächlich Aufträge an Subunternehmer weitergaben, führten in den Jahren 2013 und 2015 üblicherweise für beachtliche Auftragsvolumina die folgenden Überprüfungen von Subunternehmern durch:

- Firmenbuchauszug;
- Aufrechte gewerberechtliche Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen;
- Technische und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit;
- Berufliche Zuverlässigkeit: Die berufliche Zuverlässigkeit prüfte der sorgfältige Unternehmer 2013 bis 2015 durch eine Abfrage bei der Sozialversicherung, ob der Subunternehmer auf der HFU-Liste (= Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen) geführt wurde;
- Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten: Bei der erstmaligen Unterzeichnung eines schriftlichen Werkvertrages mit einem neuen Subunternehmer kontrollierte der sorgfältige Unternehmer den amtlichen Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten und legte Ausweiskopien gemeinsam mit dem Werkvertrag zum Akt;
- Anmeldung von Mitarbeitern: 2013 bis 2015 wurden die Anmeldungen der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (und im Falle eines Drittstaatsangehörigen die Aufenthaltserlaubnis und die Arbeitsbewilligung) vom

sorgfältigen Unternehmer üblicherweise nur beim erstmaligen Einsatz kontrolliert und gemeinsam mit einer Ausweiskopie dokumentiert;

- Rechnungsprüfung, Rechnungsdocumentation: Bei der Rechnungsprüfung wurden 2013 bis 2015 von sorgfältigen Kleinunternehmen zwar die formalen Anforderungen an die Rechnungslegung geprüft, inhaltlich wurde aber oft auf die Prüfung der Richtigkeit der UID-Nummer verzichtet.

Aus dem Privatgutachten geht hervor, dass der Bf. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter von Subunternehmerleistungen nur vorliegen könnten, wenn die Leistungen nach tatsächlichem Aufwand („in Regie“) abgerechnet würden, was im gegenständlichen Fall nicht zutreffend sei. Darüber hinaus wurde ausgeführt, dass die Steuerung der Baustellen seitens der Bf. hauptsächlich per Telefon, selten durch Besprechungen vor Ort und ohne sonstigen Schriftverkehr in das Gesamtbild dieses Kleinunternehmens passe und für die Art der Bautätigkeit angemessen und durchaus üblich sei.

In diesem Zusammenhang wies die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 27. September 2024 darauf hin, dass beim Bauvorhaben in ***6***, die Bf. Auftragnehmerin der ***36*** gewesen sei. Ein entsprechender Vertrag vom 21. Februar 2014 liege vor. In diesem würden die allgemeinen Geschäftsbedingungen der Auftraggeberin zum Vertragsinhalt erhoben, wonach auch die Bestimmungen der ÖNORM B 2110 vom 1. März 2002 für das Auftragsverhältnis gälten. Laut deren Punkten 5.22.1. und 5.22.2. gilt Folgendes:

„5.22 Aufzeichnungen über wichtige Vorkommnisse

5.22.1 Allgemeines

Vorkommnisse am Erfüllungsort, welche die Ausführung der Leistung wesentlich beeinflussen können, sowie Feststellungen, die zu einem späteren Zeitpunkt nicht oder nicht mehr zielführend vorgenommen werden können, sind schriftlich festzuhalten. Von einem Vertragspartner allein vorgenommene derartige Aufzeichnungen sind dem anderen umgehend zur Kenntnis zu bringen.

5.22.2 Baubuch und Bautagesberichte

Die schriftliche Festhaltung von Vorkommnissen und Feststellungen kann erfolgen:

5.22.2.1 in einem Baubuch, in das vom AG die von ihm getroffenen Anordnungen und alle für die Vertragsabwicklung wichtigen Tatsachen und Feststellungen fortlaufend eingetragen werden, oder

5.22.2.2 in Bautagesberichten, in denen vom AN alle wichtigen, die vertragliche Leistung betreffenden Tatsachen, wie Wetterverhältnisse, Arbeiter- und Gerätestand,

Materiallieferungen, Leistungsfortschritt, Güte- und Funktionsprüfungen, Regieleistungen, sowie alle sonstigen Umstände fortlaufend festgehalten werden.“

Der Vertrag vom 21. Februar 2014 sowie die sonstigen in der Stellungnahme genannten Unterlagen wurden auch dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Darüber hinaus wird auf § 1313a ABGB hingewiesen, welcher wie folgt lautet:

„§ 1313a. Wer einem andern zu einer Leistung verpflichtet ist, haftet ihm für das Verschulden seines gesetzlichen Vertreters sowie der Personen, deren er sich zur Erfüllung bedient, wie für sein eigenes.“

Somit haftet der Generalunternehmer dem Auftraggeber gewährleistungsrechtlich und darüber hinaus auch schadenersatzrechtlich für das Verschulden seines Subunternehmers wie für eigenes Verschulden.

All dies würde nahelegen, dass der Generalunternehmer eine umfassende schriftliche Dokumentation durchführt bzw. durchführen lässt.

Vor diesem Hintergrund ist es für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, dass laut Privatgutachten das Fehlen von Schriftverkehr angemessen und durchaus üblich gewesen sein soll.

Ungeachtet dessen gilt Folgendes:

Das Gutachten setzt für ein sorgfältiges Kleinunternehmen wie dasjenige der Bf. den Abschluss schriftlicher Werkverträge mit den Auftragnehmern voraus. Dies ergibt sich aus Punkt 4.1.5. des Gutachtens, wonach sorgfältige Kleinunternehmer, die hauptsächlich Aufträge an Subunternehmer weitergegeben hätten, „[b]ei der erstmaligen Unterzeichnung eines schriftlichen Werkvertrages mit einem neuen Subunternehmer“ den amtlichen Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten kontrollierten und Ausweiskopien gemeinsam mit dem Werkvertrag zum Akt legten.

Die Bf. legte jedoch nur teilweise schriftliche Werkverträge vor. Schriftstücke, die nur von der Bf. unterzeichnet wurden, jedoch nicht von der Auftragnehmerin, können nicht als schriftliche Werkverträge gewertet werden.

In Punkt 4.1.6 des Gutachtens wird dargelegt, dass in den Jahren 2013 bis 2015 die Anmeldungen der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (und im Falle eines Drittstaatsangehörigen die Aufenthaltserlaubnis und die Arbeitsbewilligung) vom sorgfältigen Unternehmer üblicherweise (nur) beim erstmaligen Einsatz kontrolliert und gemeinsam mit einer Ausweiskopie dokumentiert wurden. In diesem Zusammenhang wird auf

§ 26 Abs. 6 AuslBG in der im beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung hingewiesen:

„Überwachung, Auskunfts- und Meldepflicht

§ 26. [...]

(6) Ein Unternehmen, welches die Erbringung einer Leistung an ein anderes Unternehmen ganz oder teilweise weitergibt, hat das beauftragte Unternehmen vor Beginn der Beschäftigung aufzufordern, binnen einer Woche die nach diesem Bundesgesetz erforderlichen Berechtigungen für die beschäftigten Ausländer nachzuweisen. Kommt das beauftragte Unternehmen dieser Aufforderung nicht fristgerecht nach, hat das Auftrag gebende Unternehmen umgehend die Zentrale Koordinationsstelle für die illegale Beschäftigung des Bundesministeriums für Finanzen zu verständigen.“

In Punkt 4.1.6. des Gutachtens genannte Unterlagen legte die Bf. nicht vor, obwohl das Bundesfinanzgericht sie mit Beschluss vom 16. März 2023 dazu aufgefordert und die Richterin im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 25. Jänner 2024 nach solchen Unterlagen gefragt hatte. Das Privatgutachten vom 22. Juli 2024 führt nicht an, dass dem Sachverständigen solche Unterlagen vorgelegt wurden. Der Hinweis im Gutachten auf Außenprüfungen der Finanzverwaltung, wonach keine Beanstandungen erfolgt seien, geht schon alleine deshalb ins Leere, da die Bf. keinerlei Nachweise in Bezug auf diese Prüfungen vorlegte, obwohl bei solchen Prüfungen eine Niederschrift bzw. ein Protokoll auch an die Partei auszuhändigen ist. Im Übrigen gab die belangte Behörde in ihren Schriftsätzen vom 25. August 2023 und vom 27. September 2024 an, dass Unterlagen über die von der Bf. ins Treffen geführten Amtshandlungen bei ihr nicht aktenkundig seien.

Ungeachtet all dessen wurde im Privatgutachten vom 22. Juli 2024 zusammenfassend festgehalten, dass die Bf. die Subunternehmerleistungen der A GmbH und der B GmbH nach dem Sorgfaltsmaßstab eines Kleinunternehmers grundsätzlich sehr sorgfältig abgewickelt habe (zumindest bei Bauvorhaben, für die dem Sachverständigen Unterlagen vorgelegt worden seien). Im Hinblick auf die gänzlich fehlenden Unterlagen zu den Anmeldungen der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (und im Falle eines Drittstaatsangehörigen die Aufenthaltserlaubnis und die Arbeitsbewilligung) erscheint dieses Ergebnis nicht schlüssig.

Die Bf. erklärte auch nicht schlüssig die Unmöglichkeit, die für die Einhaltung des Sorgfaltsmaßstabs erforderlichen Unterlagen zu übermitteln.

Somit hielt sie den nach § 162 Abs. 1 BAO erforderlichen Sorgfaltsmaßstab nicht ein.

Das Fehlen von Aufzeichnungen über die handelnden Personen (Unterlagen über die Kontrolle der Arbeiter auf der Baustelle), von sonstigem Schriftverkehr und das teilweise Fehlen von

Werkverträgen sind während der abgabenbehördlichen Außenprüfung neu hervorgekommen und bilden Umstände, deren Kenntnis gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Rahmen der im Hinblick auf § 303 BAO vorzunehmenden Ermessensübung ist festzuhalten, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 20 BAO zweckmäßig erscheint, weil damit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) eingeräumt wird und eine Wiederaufnahme des Verfahrens mit den Interessen der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen Besteuerung zu begründen ist (vgl. etwa VwGH 30.5.1994, 93/16/0096). Sie darf nur ausnahmsweise unterbleiben, wie etwa bei Geringfügigkeit der Auswirkungen (RV 2007 BlgNR 24. GP, 22). Das Vorliegen einer solchen Ausnahme machte weder die Bf. geltend noch sind aus der Aktenlage entsprechende Anhaltspunkte für das Vorliegen einer solchen erkennbar. Somit kommt den Zweckmäßigkeitsgründen der Vorrang gegenüber den Billigkeitsgründen zu.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 erfolgte daher zu Recht (vgl. dazu VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0071).

In ihrer Beschwerde monierte die Bf., dass dem Bericht über die Außenprüfung zufolge „*keine Feststellung getroffen*“ worden seien, die „*eine Wiederaufnahme des Verfahrens [...] erforderlich machen.*“ Solcherart stünden der Spruch des angefochtenen Wiederaufnahmebescheids und die Begründung im unauflösbaren Widerspruch zueinander.

Dem ist entgegenzuhalten, dass dem Bericht vom 31. August 2017 über das Ergebnis der Außenprüfung in seiner Gesamtheit zu entnehmen ist, dass sehr wohl Feststellungen getroffen wurden, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Hinblick auf § 293 BAO ist anzumerken, dass Fehlzitate und Schreibfehler, die offenkundig eine Abweichung vom Bescheidwillen darstellen, als unbeachtlich, d.h. als dem richtigen Verständnis des Bescheids selbst dann nicht im Wege stehend anzusehen sind, wenn noch kein Berichtigungsbescheid erlassen wurde (vgl. VwGH [verstärkter Senat] 25.5.1992, 91/15/0085; 4.6.2008, 2003/13/0042). Dies gilt auch für die von der Bf. aufgegriffene Formulierung im Bericht über die Außenprüfung, die Teil der Begründung des angefochtenen Bescheides ist und eine auf einem Versehen beruhende Unrichtigkeit begründet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Körperschaftsteuer 2013, 2014 und 2015

§ 162 BAO besagt Folgendes:

„§ 162. (1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, daß Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, daß der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.“

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat. Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. „Offenbar unerfüllbar“ sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden haben, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden. Ein Abgabepflichtiger hat bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen Sorgfaltspflichten einzuhalten und es geht im Grunde des § 162 BAO zu seinen Lasten, wenn er sich in Geschäftsbeziehungen eingelassen hat, nach deren Gestaltung ihm eine den Anforderungen nach § 162 BAO entsprechende Nennung der Zahlungsempfänger nicht möglich war (vgl. etwa VwGH 3.12.2021, Ra 2019/13/0074).

Eine Aufforderung zur genauen Bezeichnung der Gläubiger oder der Empfänger der abgesetzten Beträge, welche sich explizit auf § 162 Abs. 1 BAO stützte, erfolgte durch das Bundesfinanzgericht, welches auf Grund von § 269 Abs. 1 BAO dazu berechtigt war (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 162 Rz. 1, sowie die dort zit. Lit.).

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum beauftragte die Bf. mit der A GmbH, der B GmbH und der C GmbH drei Subunternehmen, die die von ihr in Rechnung gestellten Leistungen nicht selbst durchführten.

Darüber hinaus legte die Bf. zahlreiche Unterlagen nicht vor, die geeignet gewesen wären, eine tatsächliche Leistungserbringung durch diese Gesellschaften zu belegen.

Zwecks Klärung der Frage, ob die Bf. in der beschwerdegegenständlichen Angelegenheit ihre Sorgfaltspflichten einhielt, legte sie ein Privatgutachten vom 22. Juli 2024 zur sorgfältigen Abwicklung von Subunternehmerleistungen und der tatsächlichen Leistungserbringung durch Subunternehmen vor, welches dem Bundesfinanzgericht mit Schriftsatz vom 30. Juli 2024 übermittelt wurde.

Zum Inhalt des Gutachtens wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.1. dieses Erkenntnisses verwiesen.

Zunächst ist es vor dem Hintergrund der Ausführungen der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 27. September 2024 in Bezug auf das Bauvorhaben in ***6***, und im Hinblick auf § 1313a ABGB für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, dass laut Privatgutachten das Fehlen von Schriftverkehr angemessen und durchaus üblich gewesen sein soll.

Ungeachtet dessen gilt Folgendes:

Obwohl laut Punkt 4.1.2. des Gutachtens sorgfältige Kleinunternehmer, die hauptsächlich Aufträge an Subunternehmer weitergaben, in den Jahren 2013 und 2015 üblicherweise für beachtliche Auftragsvolumina die aufrechte gewerberechtliche Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen der Subunternehmer überprüften, legte die Bf. in Bezug auf die C GmbH keine entsprechende Unterlage vor.

Das Gutachten setzt für ein sorgfältiges Kleinunternehmen wie dasjenige der Bf. den Abschluss schriftlicher Werkverträge mit den Auftragnehmern voraus. Dies ergibt sich aus Punkt 4.1.5. des Gutachtens, wonach sorgfältige Kleinunternehmer, die hauptsächlich Aufträge an Subunternehmer weitergegeben hätten, „*[b]ei der erstmaligen Unterzeichnung eines schriftlichen Werkvertrages mit einem neuen Subunternehmer*“ den amtlichen Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten kontrolliert und Ausweiskopien gemeinsam mit dem Werkvertrag zum Akt gelegt hätten.

Wie das Bundesfinanzgericht feststellte, legte die Bf. jedoch nur teilweise schriftliche Werkverträge vor. Schriftstücke, die nur von der Bf. unterzeichnet wurden, jedoch nicht von der Auftragnehmerin, können nicht als schriftliche Werkverträge gewertet werden.

Zudem legte die Bf. keinen amtlichen Lichtbildausweis des Zeichnungsberechtigten der C GmbH vor.

In Punkt 4.1.6 des Gutachtens wird dargelegt, dass in den Jahren 2013 bis 2015 die Anmeldungen der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (und im Falle eines Drittstaatsangehörigen die Aufenthaltserlaubnis und die Arbeitsbewilligung) vom sorgfältigen Unternehmer üblicherweise (nur) beim erstmaligen Einsatz kontrolliert und gemeinsam mit einer Ausweiskopie dokumentiert worden sei. In diesem Zusammenhang wird

auf § 26 Abs. 6 AuslBG in der im beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung hingewiesen.

Derartige Unterlagen legte die Bf. trotz mehrmaliger entsprechender Aufforderung nicht vor. Auch das Privatgutachten vom 22. Juli 2024 führt nicht an, dass dem Sachverständigen solche Unterlagen vorgelegt wurden. Der Hinweis im Gutachten auf Außenprüfungen der Finanzverwaltung, wonach keine Beanstandungen erfolgt seien, geht schon alleine deshalb ins Leere, da die Bf. keinerlei Nachweise in Bezug auf diese Prüfungen vorlegte, obwohl bei solchen Prüfungen eine Niederschrift bzw. ein Protokoll auch an die Partei auszuhändigen ist. Im Übrigen gab die belangte Behörde in ihren Schriftsätzen vom 25. August 2023 und vom 27. September 2024 an, dass Unterlagen über die von der Bf. ins Treffen geführten Amtshandlungen bei ihr nicht aktenkundig seien.

Ungeachtet all dessen wurde im Privatgutachten vom 22. Juli 2024 zusammenfassend festgehalten, dass die Bf. die Subunternehmerleistungen der A GmbH, der B GmbH und der C GmbH nach dem Sorgfaltsmaßstab eines Kleinunternehmers grundsätzlich sehr sorgfältig abgewickelt habe (zumindest bei Bauvorhaben, für die dem Sachverständigen Unterlagen vorgelegt worden seien). Im Hinblick auf die gänzlich fehlenden Unterlagen zu den Anmeldungen der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (und im Falle eines Drittstaatsangehörigen die Aufenthaltserlaubnis und die Arbeitsbewilligung) erscheint dieses Ergebnis nicht schlüssig.

Die Bf. erklärte auch nicht schlüssig die Unmöglichkeit, die für die Einhaltung des Sorgfaltsmaßstabs erforderlichen Unterlagen zu übermitteln.

Somit hielt sie den nach § 162 Abs. 1 BAO erforderlichen Sorgfaltsmaßstab nicht ein. Es kann kein Verfahrensfehler darin erkannt werden, wenn sich dies letztendlich zu Lasten der Bf. auswirkt (vgl. auch VwGH 24.8.2023, Ra 2023/13/0071).

War die Anwendung des § 162 BAO zulässig, so bleibt für eine Glaubhaftmachung iSd § 138 BAO bzw. für eine Schätzung (§ 184 BAO) der Aufwendungen (Schulden) kein Raum (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 162, Rz 13, sowie VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 28.5.1997, 94/13/0230; 15.9.1999, 99/13/0150; 25.4.2013, 2013/15/0155).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt 3: Unzulässigkeit einer Revision

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

Da das Erkenntnis der dort genannten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 2. Jänner 2025