

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 3.6.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2013, Festsetzung der Umsatzsteuer für 01-06/2014 und Anspruchszinsen 2013 sowie die Beschwerde vom 28.2.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich betreffend Körperschaftsteuer und Anspruchszinsen 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16.4.2025 in Abwesenheit der Seite der Beschwerdeführerin zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014 werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen für die Jahre 2013 und 2014 werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.
- III. 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 Gesellschaft (Bf.) ist in der Baubranche tätig und erbringt übliche Leistungen des Baugewerbes. Sie bedient sich zur Erledigung der Baudienstleistungen diverser Subunternehmen und verfügt lediglich über eigenes Personal im administrativen Bereich.

Im streitgegenständlichen Zeitraum wurde die Durchführung der Bauprojekte der Klienten der Bf. ausschließlich über Subunternehmer abgewickelt, die ihr eigenes Personal und zum Teil ihre eigenen Arbeitsmittel einsetzten.

Im Jahr 2015 fand bei der Bf. eine Außenprüfung statt, in deren Rahmen festgestellt wurde, dass eine Reihe von Subunternehmen gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war. Bei den

Unternehmen, welche die vorgeblichen Leistungen erbracht haben sollen, handelt es sich um solche aus dem Bau- und Baunebengewerbe. Im Lichte dieser Feststellungen und aufgrund der falschen Empfängerbenennungen wurden mehrere an die Bf. fakturierte Rechnungen nicht anerkannt und die Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben verweigert. Begründend wurde ausgeführt, dass sich hinsichtlich der für diese Unternehmen agierenden Personen als auch hinsichtlich der gelegten Rechnungen für die vorgeblich erbrachten Leistungen der Verdacht der gewerblichen Erstellung von Schein- und Deckungsrechnungen ergeben habe. Umsatzsteuerlich wurde der Vorsteuerabzug aus diesen Leistungen gekürzt.

Auf dieser Grundlage ergingen die Bescheide über Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014 sowie die Bescheide betreffend Anspruchszinsen.

In den Beschwerden wird argumentiert, dass die Bf. sehr wohl die zu erwartende Sorgfalt an den Tag gelegt habe, indem sie sich bei allen Subunternehmern ordnungsgemäß über die Identität des Geschäftsführers kundig gemacht habe, in den meisten Fällen sogar Ausweiskopien und Firmenbuchauszüge angefertigt habe, bei der ***5*** GmbH und der ***4*** GmbH sogar zusätzlich UID Abfragen durchgeführt habe. Sämtliche Abfragen seien stets korrekt gewesen, alle Zahlungen geleistet und alle Arbeiten zufriedenstellend erledigt worden, sodass es keinen Anlass gegeben habe, an der Seriosität der Firmen zu zweifeln.

Die Beschwerden wurden von der belangten Behörde mittels Beschwerdevorentscheidungen abgewiesen. In den fristgerecht eingebrachten Vorlageanträgen bekräftigt die Bf. ihre Beschwerdeargumente.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde eine mündliche Verhandlung anberaumt, zu welcher nur der Amtsvertreter erschien, nicht jedoch die Bf. bzw. ihr steuerlicher Vertreter.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Die Bf. war in den Wirtschaftsjahren 2013 und 2014 in der Baubranche tätig und bediente sich zur Erledigung der Baudienstleistungen diverser Subunternehmen.

In der Buchhaltung der Bf. finden sich im Streitzeitraum Rechnungen ua. der folgenden mittlerweile im Firmenbuch gelöschten Subunternehmer: ***5*** GmbH, ***4*** GmbH, ***6*** GmbH, ***7*** Personalbereitstellung GmbH und ***8*** GmbH.

Mit Fragenvorhalt vom 8.10.2014 wurde die Bf. zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO hinsichtlich der geltend gemachten Betriebsausgaben für alle in den Streitjahren beauftragten Subunternehmer aufgefordert. Die Bf. beantwortete die Aufforderung zur

Empfängerbenennung im Hinblick auf die Subunternehmer ***5*** GmbH und ***4*** GmbH.

Im Hinblick auf die ***6*** GmbH, ***7*** Personalbereitstellung GmbH und ***8*** GmbH wurde die Aufforderung zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO nicht beantwortet.

Die Leistungen, die bei der Bf. als Betriebsausgaben angesetzt wurden, wurden erbracht, nicht jedoch von den genannten Subunternehmern.

Ein sorgfältiger Unternehmer im Bereich des Bauwesens hat in den Jahren 2013 und 2014 diese Überprüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert.

A) Vor Beauftragung des Subunternehmers

☐ Firmenbuchauszug

Mittels Auszug aus dem Firmenbuch kontrollierte der sorgfältige Unternehmer den korrekten Firmenwortlaut und sonstige wesentliche Eintragungen und stellte die zeichnungsberechtigten Vertreter des Subunternehmers fest. Der Firmenbuchauszug wurde üblicherweise zum Akt genommen.

Danach prüfte der sorgfältige Unternehmer die Befugnis, die technische und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und die berufliche Zuverlässigkeit des Subunternehmers.

☐ Befugniskontrolle

Üblicherweise kontrollierte der sorgfältige Unternehmer die aufrechte gewerberechtliche Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen. Als formaler Nachweise wurde ein aktueller Auszug aus dem Gewerberegister geprüft (bei Unternehmen mit Sitz im Ausland die Bestätigung des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend) und das entsprechende Dokument zum Akt genommen.

☐ Überprüfung wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Falls der sorgfältige Unternehmer die technische Leistungsfähigkeit des Subunternehmers nicht kannte, griff er auf eventuell vorhandene Unternehmensbroschüren zurück oder suchte auf der Webseite des Subunternehmers nach passenden Referenzprojekten und der Anzahl der Mitarbeiter. Der sorgfältige Unternehmer überzeugte sich auch durch brancheninterne Informationen (z.B. von Auftraggebern der Referenzprojekte), dass der Subunternehmer die Leistung vertragsgemäß in der vereinbarten Qualität und im vereinbarten Zeitraum erbringen kann. Betriebsbesuche am Unternehmenssitz des Subunternehmers wurden üblicherweise nicht durchgeführt.

Kleinunternehmer haben 2013 und 2014 nur selten Bonitätsauskünfte (z.B. KSV-Rating, Bankauskünfte oder Abfrage beim ANKÖ - Auftragnehmerkataster Österreich) eingeholt. Zur

wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Subunternehmer wurde damals auch von sorgfältigen Kleinunternehmern üblicherweise wenig dokumentiert.

☐ Überprüfung berufliche Zuverlässigkeit

Die berufliche Zuverlässigkeit prüfte der sorgfältige Unternehmer 2013 und 2014 durch eine Abfrage bei der Sozialversicherung, ob der Subunternehmer auf der HFU-Liste (= Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen) geführt wurde. Ein Ausdruck der Abfrage der HFU-Liste wurde üblicherweise zum Akt genommen, falls der Subunternehmer eingetragen war. Die Eintragung des Subunternehmers in dieser Liste stellte den Unternehmer von seiner Haftung für Beiträge und Abgaben aus Arbeitsverhältnissen von Subunternehmen frei. Wurde der Subunternehmer nicht auf der HFU-Liste geführt, konnte sich der Generalunternehmer durch Überweisung von 25% (20% Sozialversicherungsbeiträge und 5% Lohnabgaben) des zu leistenden Werklohnes an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse (heute: ÖGK) gleichzeitig mit der Bezahlung des restlichen Werklohnes an den Subunternehmer aus seiner Haftung befreien.

2013 und 2014 haben sich nach den Erfahrungen des Sachverständigen einige Unternehmen anstelle des automatischen Werklohnabzuges von 25%, falls der Subunternehmer nicht auf der HFU-Liste geführt war, mit Unbedenklichkeitsbestätigungen von Sozialversicherungsanstalten und Finanzämtern zufrieden gegeben. Dadurch haben sie sich aber nicht von der Generalunternehmerhaftung befreit.

B) Bei Beauftragung und Auftragsabwicklung

☐ Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten

Bei der Unterzeichnung des schriftlichen Werkvertrages kontrollierte der sorgfältige Unternehmer den amtlichen Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten und legte Ausweiskopien gemeinsam mit dem Werkvertrag zum Akt.

☐ Überprüfung der Anmeldung von Mitarbeitern

2013 und 2014 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 der Ausweiskopie dokumentiert. Laufend wiederkehrende Kontrollen der sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung während der gesamten Bauzeit waren damals nicht üblich. Täglich wurde üblicherweise nur die gesamte Mannanzahl eines Subunternehmers auf den Bautagesberichten dokumentiert.

☐ Rechnungsprüfung

Bei der Rechnungsprüfung wurden 2013 und 2014 vom sorgfältigen Unternehmer zwar die formalen Anforderungen an die Rechnungslegung geprüft, inhaltlich wurde aber oft auf die Prüfung der Richtigkeit der UID-Nummer verzichtet. Eben so wenig wurde damals bei der Überweisung des Werklohnes nochmals die aktuelle Eintragung in die HFU-Liste geprüft.

Zu den Subunternehmerleistungen sollten damals daher zumindest folgende Dokumente, die Überprüfungsmaßnahmen dokumentieren, abgelegt worden sein:

- Auszug aus dem Firmenbuch
- Auszug aus dem Gewerberegister
- Ausdruck und Abfrage der HFU-Liste
- Werkvertrag
- Lichtbildausweis der Unterzeichnenden und eingesetzten Arbeiter
- Anmeldungen zur Sozialversicherung der eingesetzten Arbeiter (zusätzlich die Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigungen bei Ausländern)
- Rechnungen Schriftverkehr
- Zusätzlich können Nachweise aus der allgemeinen Baustellendokumentation (Bautagesberichte, Fotos, etc.) vorgelegt werden.

Barzahlungen von Auftragsverhältnissen der gegenständlichen Größenordnung waren 2013 und 2014 unter sorgfältigen Unternehmen nicht üblich. Schuldbefreiende Zahlungen wurden immer an das üblicherweise auf der Rechnung angegebene Konto geleistet.

Liegen keine schriftlichen Vereinbarungen auf und existieren keine Aufzeichnungen darüber, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat, so entsprach diese Vorgangsweise 2013 und 2014 nicht dem Sorgfaltsmaßstab eines sorgfältigen Unternehmers bei der Abwicklung eines Bauauftrages mit Subunternehmern.

Hinsichtlich der ***5*** GmbH, ***4*** GmbH, ***6*** GmbH, ***7*** Personalbereitstellung GmbH und ***8*** GmbH hat die Bf. die übliche Sorgfalt im Bereich des Bauwesens nicht walten lassen.

2. Beweiswürdigung

Dass die Bf. in der Baubranche tätig war ergibt sich aus den aktenkundigen Feststellungen der belangten Behörde und aus den Ausführungen der Bf. in den Vorlageanträgen.

Dass Leistungen erbracht wurden, ergibt sich aus den Ausführungen im Rahmen der Beschwerden und Vorlageanträge.

Dass die Bf. zur Empfängerbenennung aufgefordert wurde, ist aktenkundig (Fragenvorhalt vom 8.10.2014). Die Beantwortung ebendieser betreffend die ***5*** GmbH und ***4*** GmbH ist ebenfalls aktenkundig.

Dass die Leistungen nicht von den jeweiligen Subunternehmen erbracht wurden, ergibt sich aus den folgenden Umständen:

*****5*** GmbH:**

Folgende Umstände sprechen für das Bundesfinanzgericht dafür, dass die ***5*** GmbH gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war.

- Im Lichte der Feststellungen der Betriebsprüfung ist diese Gesellschaft ein Betrugsunternehmen. Es konnte weder ein Firmensitz festgestellt noch ein persönlicher Kontakt zum Geschäftsführer ***9*** hergestellt werden.
- Laut Verkehrsamtsabfrage waren keine Fahrzeuge auf die ***5*** GmbH angemeldet.
- Seit Gründung der Gesellschaft wurden (mit einer Ausnahme) weder Umsatzsteuervoranmeldungen noch Umsatzsteuerzahlungen geleistet.
- Die Gesellschaft wurde nur zum Zwecke betrügerischer Handlungen im Zusammenhang mit Mineralölgeschäften gegründet, weswegen es sich bei den Rechnungen dieser Firma um Scheinrechnungen handelt.

*****4*** GmbH:**

Folgende Umstände sprechen für das Bundesfinanzgericht dafür, dass die ***4*** GmbH gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war.

- Nach den Feststellungen der Finanzverwaltung kann von einer Leistungserbringung durch die ***4*** GmbH nicht ausgegangen werden.
- Es konnte weder ein Firmensitz festgestellt noch ein persönlicher Kontakt zum Geschäftsführer ***10*** hergestellt werden.
- Die Konkurseröffnung der Gesellschaft war am TT.10.2012, dem Masseverhalten liegen keinerlei buchhalterische Unterlagen vor.
- Die Unterschrift auf den in der Buchhaltung der Bf. vorgefundenen Rechnungen der ***4*** GmbH stimmt nicht mit der Musterzeichnung des Geschäftsführers laut Firmenbuch überein.

*****6*** GmbH:**

Folgende Umstände sprechen für das Bundesfinanzgericht dafür, dass die ***6*** GmbH gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war.

- Im Zuge der Außenprüfung hat der Geschäftsführer der ***6*** GmbH, ***11***, zu den vorgelegten Rechnungen ausgesagt, dass er die Bf. nicht kenne, keine Geschäftsbeziehungen zu dieser habe und auch den Geschäftsführer der Bf., ***12***, nicht kenne.
- Die in der Buchhaltung der Bf. vorgefundenen Rechnungen der ***6*** GmbH wurden nicht vom Geschäftsführer der ***6*** GmbH ausgefertigt. Die Unterschrift auf den Rechnungen stimmt nicht mit der Musterzeichnung laut Firmenbuch überein.
- Im Rahmen einer Außenprüfung bei der ***6*** GmbH wurde umfangreiches Kontrollmaterial in Form von Rechnungen zu Fremdleistungen vorgefunden, welche die ***6*** GmbH erbracht haben soll. Da die ***6*** GmbH aber nicht über so viel Personal verfügte, um neben den erklärten Umsätzen auch die in Rechnung gestellten Leistungen laut Kontrollmaterial zu erbringen, stellen diese Rechnungen Schein- bzw. Deckungsrechnungen dar.
- Des Weiteren scheinen in den Saldenlisten 2014 der ***6*** GmbH keine Materialien zum Weiterverkauf auf, weswegen es der ***6*** GmbH gar nicht möglich gewesen wäre, an die Bf. Material weiter zu verkaufen. Aus diesem Grund stellen auch die Rechnungen an die Bf. Schein- bzw. Deckungsrechnungen dar.

*****7*** Personalbereitstellung GmbH:**

Folgende Umstände sprechen für das Bundesfinanzgericht dafür, dass die ***7*** Personalbereitstellung GmbH gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war.

- Dem Betriebsprüfungsbericht ist zu entnehmen, dass mit dem Geschäftsführer ***13*** kein Kontakt hergestellt werden konnte, er sei unbekannten Aufenthaltes gewesen, die Büroräumlichkeiten seien leergeräumt vorgefunden wurden.
- Mit den im Zeitraum vom 25.3.2014 bis 18.7.2014 beim Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger gemeldeten zwei Dienstnehmern sei es unmöglich gewesen, die Leistungen laut Rechnungen an die Bf. auszuführen.
- Die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgte am 10.1.2015.

*****8*** GmbH:**

Folgende Umstände sprechen für das Bundesfinanzgericht dafür, dass die ***8*** GmbH gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war.

- Nach den Feststellungen der Finanzverwaltung handelt es sich bei der Gesellschaft um eine Betrugsfirma, die keine Bau- oder andere Arbeitsleistung erbringt. Bis auf den Firmenmantel weist nichts auf die Existenz eines am Markt tätigen Unternehmens hin.
- Die Gesellschaft hat keine Infrastruktur und hat eine reine „Briefkastenanschrift“.
- Die Geschäftstätigkeit besteht im Verkauf von Schein- und Deckungsrechnungen, im Verkauf von Anmeldungen zur Sozialversicherung und möglicherweise auch im Verkauf

von Lohnzetteln, im Verkauf von ELDA-Accounts bzw. dessen Nutzung, im Verkauf von Lohnbestätigungen und sonstigen Arbeitspapieren sowie im Verkauf diverser Bestätigungen auf Firmenpapier.

- Auf die ***8*** GmbH sind keine Kfz/LKW angemeldet, ein Zukauf von Schotter, Mulden, Betonbruch etc. ist aus den Unterlagen nicht ersichtlich; entsprechende Gewerbeberechtigungen waren nie gegeben. Die an die Bf. fakturierten Leistungen konnten daher nicht von der ***8*** GmbH erbracht werden.

Sorgfaltspflicht *5*** GmbH:**

Dass die Bf. hinsichtlich der ***5*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2013 übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen, ergibt sich aus nachstehender gesamthafter Würdigung:

Für die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Dokumentation und Ablage einer Kopie des Lichtbildausweises des Geschäftsführers ***9***;
- Eine Überprüfung der UID-Nummer wurde durchgeführt (Bescheid vom 9.10.2012);
- Kaufvertrag zwischen der ***5*** GmbH und der Vorbesitzerin ist aktenkundig.

Gegen die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Ein Firmenbuchauszug wurde eingeholt, allerdings im Jahr vor der tatsächlichen Leistungserbringung (13.9.2012); keine Firmenbuchabfrage für den Zeitraum der Leistungserbringung 2013;
- eine Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht dokumentiert;
- Eine Überprüfung der HFU-Liste wurde nicht durchgeführt;
- ZMR Abfrage (Meldezettel im Inland) betreffend ***9*** vom 4.9.2012, allerdings im Jahr vor der tatsächlichen Leistungserbringung; keine ZMR Abfrage betreffend den Geschäftsführer ***9*** für den Zeitraum der Leistungserbringung;
- Für den Zeitraum der Leistungserbringung wurden weder Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes noch der Sozialversicherungsanstalten dokumentiert;
- Es sind keine schriftlichen Vereinbarungen oder Kaufverträge zwischen der ***5*** GmbH und der Bf. vorhanden;
- Die Bar Zahlungen in der Höhe der vorgelegten Rechnungen ist unüblich.

Ein sorgfältiger Unternehmer hat die Prüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert, auch wenn die Dokumentation der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht immer stattgefunden hat. Hinsichtlich der ***5*** GmbH hat die Bf. für den tatsächlichen Leistungszeitraum überwiegend die erforderlichen Prüfungsschritte unterlassen.

Sofern die Bf. in der Beschwerde darauf verweist, dass sie bei dem KFZ Ankauf die zu erwartende Sorgfalt habe walten lassen, hätte ihr zumindest die auf den beiden Rechnungen unterschiedlichen Firmenadressen der ***5*** GmbH auffallen müssen. Da ein Treffen zwischen dem Geschäftsführer der ***5*** GmbH und dem Geschäftsführer der Bf. in den Räumlichkeiten der Bf. im eklatanten Widerspruch zur Aussage des ***9*** im Rahmen der Einvernahme vor den ungarischen Fahndungsbehörden steht, ist dem Vorbringen der Bf. kein Glauben zu schenken.

In einer Gesamtwürdigung der Umstände und unter Berücksichtigung der üblichen Überprüfungsschritte im Jahr 2013 hat die Bf. daher hinsichtlich der ***5*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2013 übliche Sorgfalt nicht walten lassen.

Sorgfaltspflicht *4*** GmbH:**

Dass die Bf. hinsichtlich der ***4*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2013 übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen, ergibt sich aus nachstehender gesamthafter Würdigung:

Für die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Dokumentation und Ablage einer Kopie des Lichtbildausweises des Geschäftsführers ***10***;
- Eine Überprüfung der UID-Nummer wurde durchgeführt.

Gegen die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Ein Firmenbuchauszug wurde eingeholt, allerdings im Jahr vor der tatsächlichen Leistungserbringung (17.12.2012); keine Firmenbuchabfrage für den Zeitraum der Leistungserbringung 2013;
- Eine Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht dokumentiert;
- Eine Überprüfung der HFU-Liste wurde nicht durchgeführt;
- ZMR Abfrage vom 10.12.2012 betreffend ***10***, allerdings im Jahr vor der tatsächlichen Leistungserbringung; keine ZMR Abfrage betreffend den Geschäftsführer ***10*** für den Zeitraum der Leistungserbringung;
- Für den Zeitraum der Leistungserbringung wurden weder Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes noch der Sozialversicherungsanstalten dokumentiert;
- Die Lichtbildausweise der eingesetzten Arbeiter wurden nicht dokumentiert;
- Es gibt keine Dokumentation über die Mannanzahl der von der ***4*** GmbH bei den Baustellen der Bf. eingesetzten Mitarbeiter;
- Schriftliche Bauverträge oder andere schriftliche Vereinbarungen zwischen der ***4*** GmbH und der Bf. sind nicht vorhanden;
- Eine allgemeine Baustellendokumentation ist nicht vorhanden;
- Eine Bar Zahlung von Leistungen in der Höhe der vorgelegten Rechnungen ist unüblich.

Ein sorgfältiger Unternehmer hat die Prüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert, auch wenn die Dokumentation der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht immer stattgefunden hat. Hinsichtlich der ***4*** GmbH hat die Bf. überwiegend die erforderlichen Prüfungsschritte unterlassen.

Sofern die Bf. darlegt, dass für sie eine Änderung der Geschäftsadresse der ***4*** GmbH aufgrund der vorhandenen Geschäftsräumlichkeiten nicht erkennbar gewesen sei, steht im Widerspruch mit den Prüfungsschritten eines sorgfältigen in der Baubranche tätigen Unternehmers. Das Vorbringen im Vorlageantrag, wonach durch die vorhandenen Baustoffe, Betriebsmittel und die Durchführung der betroffenen Projekte eine Leistungsbeziehung zwischen der ***4*** GmbH und der Bf. nachvollziehbar sei, ist für die Frage, ob tatsächlich der ***4*** GmbH an die Bf. erbracht wurden, nicht ausschlaggebend.

In einer Gesamtwürdigung der Umstände und unter Berücksichtigung der üblichen Überprüfungsschritte im Jahr 2013 hat die Bf. daher hinsichtlich der ***4*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2013 übliche Sorgfalt nicht walten lassen.

Sorgfaltspflicht *6*** GmbH:**

Dass die Bf. hinsichtlich der ***6*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2014 übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen, ergibt sich aus nachstehender gesamthafter Würdigung:

Für die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Dokumentation und Ablage einer Kopie des Lichtbildausweises des Geschäftsführers ***11***;
- Eine Überprüfung der HFU-Liste wurde durchgeführt.
- Eine Überprüfung der UID-Nummer wurde durchgeführt.

Gegen die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Ein Firmenbuchauszug wurde eingeholt, allerdings im Jahr vor der tatsächlichen Leistungserbringung (27.3.2013); keine Firmenbuchabfrage für den Zeitraum der Leistungserbringung 2014;
- Eine Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht dokumentiert;
- Keine ZMR Abfrage betreffend den Geschäftsführer ***11***;
- Für den Zeitraum der Leistungserbringung wurden weder Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes noch der Sozialversicherungsanstalten dokumentiert;
- Die Lichtbildausweise der eingesetzten Arbeiter wurden nicht dokumentiert;
- Es gibt keine Dokumentation über die Mannanzahl der von der ***6*** GmbH bei den Baustellen der Bf. eingesetzten Mitarbeiter;

- Schriftliche Bauverträge oder andere schriftliche Vereinbarungen zwischen der ***6*** GmbH und der Bf. sind nicht vorhanden;
- Eine allgemeine Baustellendokumentation ist nicht vorhanden;
- Eine Bar Zahlung von Leistungen in der Höhe der vorgelegten Rechnungen ist unüblich.

Ein sorgfältiger Unternehmer hat die Prüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert, auch wenn die Dokumentation der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht immer stattgefunden hat. Hinsichtlich der ***6*** GmbH hat die Bf. überwiegend die erforderlichen Prüfungsschritte unterlassen.

Da aufgrund der Saldenlisten 2014 es der ***6*** GmbH feststeht, dass kein Material vorhanden war, das der Bf. hätte weiterverkauft werden können und die ***6*** GmbH nicht über ausreichend Personal verfügte, um die der Bf. in Rechnung gestellten Leistungen zu erbringen, kommt der niederschriftlichen Auskunft des Geschäftsführers ***11*** vom 7.8.2014, wonach er mit der Bf. in keinen Geschäftsbeziehungen gestanden sei, größere Glaubwürdigkeit zu als dem Vorbringen der Bf. Die Vorlage von Kopien von Lichtbildausweisen oder Aufenthaltstiteln ist für die Frage, ob tatsächliche Leistungen der ***6*** GmbH an die Bf. erbracht wurden, ebenso wenig aussagekräftig wie der Umstand, dass der Bruder des Geschäftsführers der ***6*** GmbH seitens der Bf. als Handlungsbevollmächtigter ohne Bevollmächtigung im Firmenbuch angesehen wurde.

In einer Gesamtwürdigung der Umstände und unter Berücksichtigung der üblichen Überprüfungs Schritte im Jahr 2014 hat die Bf. daher hinsichtlich der ***6*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2014 übliche Sorgfalt nicht walten lassen.

Sorgfaltspflicht *7*** Personalbereitstellung GmbH:**

Dass die Bf. hinsichtlich der ***7*** Personalbereitstellung GmbH die in der Baubranche im Jahr 2014 übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen, ergibt sich aus nachstehender gesamthafter Würdigung:

Für die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Einholung eines Firmenbuchauszuges vom 8.1.2014
- Dokumentation und Ablage einer Kopie des Lichtbildausweises des Geschäftsführers ***13***;
- Eine Überprüfung der UID-Nummer wurde durchgeführt.
- Prüfung der Gewerbeberechtigung der ***7*** Personalbereitstellung GmbH

Gegen die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- ZMR Abfrage betreffend ***13*** vom 20.12.2013, allerdings im Jahr vor der tatsächlichen Leistungserbringung;

- Eine Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht dokumentiert;
- Für den Zeitraum der Leistungserbringung wurden weder Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes noch der Sozialversicherungsanstalten dokumentiert;
- Die Lichtbildausweise der eingesetzten Arbeiter wurden nicht dokumentiert;
- Es gibt keine Dokumentation über die Mannanzahl der von der ***7*** Personalbereitstellung GmbH bei den Baustellen der Bf. eingesetzten Mitarbeiter;
- Schriftliche Bauverträge oder andere schriftliche Vereinbarungen zwischen der ***7*** Personalbereitstellung GmbH und der Bf. sind nicht vorhanden;
- Eine allgemeine Baustellendokumentation ist nicht vorhanden;
- Eine Bar Zahlung von Leistungen in der Höhe der vorgelegten Rechnungen ist unüblich.

Ein sorgfältiger Unternehmer hat die Prüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert, auch wenn die Dokumentation der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht immer stattgefunden hat. Hinsichtlich der ***7*** Personalbereitstellung GmbH hat die Bf. überwiegend die erforderlichen Prüfungsschritte unterlassen.

Der Umstand, dass nur zwei Dienstnehmer der ***7*** Personalbereitstellung GmbH zur Sozialversicherung angemeldet gewesen sind, gereicht der Bf. insofern zum Nachteil, da feststeht, dass die ***7*** Personalbereitstellung GmbH nicht über ausreichend Personal verfügte, um die der Bf. in Rechnung gestellten Leistungen zu erbringen.

Dass die ***7*** Personalbereitstellung GmbH rückwirkend als Scheinunternehmen eingestuft wurde, wird vom Bundesfinanzgericht nicht als Indiz herangezogen.

In einer Gesamtwürdigung der Umstände und unter Berücksichtigung der üblichen Überprüfungsschritte im Jahr 2014 hat die Bf. daher hinsichtlich der ***7*** Personalbereitstellung GmbH die in der Baubranche im Jahr 2014 übliche Sorgfalt nicht walten lassen.

Sorgfaltspflicht *8*** GmbH:**

Dass die Bf. hinsichtlich der ***8*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2014 übliche Sorgfalt nicht walten hat lassen, ergibt sich aus nachstehender gesamthafter Würdigung:

Für die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Einholung eines Firmenbuchauszuges vom 6.5.2014
- Dokumentation und Ablage einer Kopie des Lichtbildausweises des Geschäftsführers ***14***;
- ZMR Abfrage betreffend ***14*** vom 26.2.2014,
- Eine Überprüfung der UID-Nummer wurde durchgeführt.
- Vorlage eines Verhandlungsprotokolls und von Lieferscheinen der ***8*** GmbH

Gegen die Einhaltung der Sorgfalt spricht:

- Eine Überprüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nicht dokumentiert;
- Für den Zeitraum der Leistungserbringung wurden weder Unbedenklichkeitsbescheinigungen des Finanzamtes noch der Sozialversicherungsanstalten dokumentiert;
- Prüfung der Gewerbeberechtigung für „Baugewerbetreibenden, eingeschränkt auf ausführende Maurermeistertätigkeiten“ (Bescheid vom 10.4.2014); jedoch keine Überprüfung der Gewerbeberechtigung für die Lieferung von Baumaterial (zB Transportgewerbe);
- Keine Überprüfung der Unterschriften auf den Rechnungen, welche nicht mit der Unterschrift des Geschäftsführers ***14*** übereinstimmt;
- Eine Bar Zahlung von Leistungen in der Höhe der vorgelegten Rechnungen ist unüblich.

Ein sorgfältiger Unternehmer hat die Prüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert, auch wenn die Dokumentation der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht immer stattgefunden hat. Hinsichtlich der ***8*** GmbH hat die Bf. überwiegend die erforderlichen Prüfungsschritte unterlassen.

Dem Einwand der Bf., wonach die ***8*** GmbH mit Lieferungen von Schotter und Beton an die jeweiligen Baustellen beauftragt worden sei, kommt insofern keine Glaubwürdigkeit zu, als im Rahmen einer Außenprüfung bei der ***8*** GmbH weder ein Zukauf von Schotter, Mulden oder Betonbruch noch die Anmeldung entsprechender LKWs zur Lieferung der Baumaterialien festgestellt werden konnte. Auch konnte Damit steht fest, dass die fakturierten Leistungen keinesfalls von der ***8*** GmbH erbracht haben werden können und es sich bei den vorgelegten Lieferscheinen um Fälschungen handeln musste. Insgesamt kam die belangte Behörde im Rahmen der Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass es sich bei der ***8*** GmbH um eine Betrugsfirma handelt, bei welcher – abgesehen vom Firmenmantel – nichts auf die Existenz eines am Markt tätigen Unternehmens hinweist.

Der Umstand, dass die ***8*** GmbH in den Streitjahren noch nicht auf der Liste der Scheinunternehmen geführt, sondern erst nachträglich als ein solches eingestuft wurde, wird vom Bundesfinanzgericht nicht als Indiz herangezogen, die Leistungserbringung gegenüber der Bf. in Frage zu stellen.

In einer Gesamtwürdigung der Umstände und unter Berücksichtigung der üblichen Überprüfungsschritte im Jahr 2014 hat die Bf. daher hinsichtlich der ***8*** GmbH die in der Baubranche im Jahr 2014 übliche Sorgfalt nicht walten lassen.

Zusammengefasst bleibt es für das Bundesfinanzgericht dabei, dass die ***5*** GmbH, ***4*** GmbH, ***6*** GmbH, ***7*** Personalbereitstellung GmbH und ***8*** GmbH gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war.

Die Prüfschritte bzw. Gepflogenheiten, die im Baubereich für die Wirtschaftsjahre 2013 und 2014 üblich sind, ergeben sich aus den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts vom 4.1.2022, RV/5101505/2018. Dort wurden auf Basis eines Sachverständigengutachtens die in der Baubranche üblichen Überprüfungsmaßnahmen sorgfältiger Unternehmer vor und bei der Beauftragung von Subunternehmen sowie während der Auftragsabwicklung für die Wirtschaftsjahre 2013 und 2014 festgestellt. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass diese Prüfschritte auch für in diesem Verfahren anzuwenden sind. Der anwendbare Sorgfaltsmaßstab wurde der Bf. im Rahmen der Ladung vom 26.3.2025 übermittelt und auf die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme spätestens in der mündlichen Verhandlung am 16.4.2025 hingewiesen.

Eine schriftliche Stellungnahme zu diesen Prüfschritten bzw. Gepflogenheiten langte nicht ein.

Infolge der Abwesenheit von der mündlichen Verhandlung wurde auch keine mündliche Stellungnahme abgegeben.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Empfängerbenennung

§ 162 BAO dient nach hA vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 162 Rn 5 mwN). § 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 un versteuert 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 versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, Rn 33). 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 sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, Rn 32 mit Verweis auf VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041).

Die belangte Behörde begründet die Empfängerbenennung hinsichtlich der Bezahlung der Subunternehmer mit der Sorgfaltswidrigkeit der Bf. Denn obwohl die bezahlten Leistungen tatsächlich erbracht wurden, ist die Leistungserbringung durch die Unternehmen, an die die Zahlung erfolgte, ausgeschlossen. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, Rn 38 mwN) ist für die Sorgfaltswidrigkeit im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung nach §162 BAO darzulegen, inwieweit bestimmte Überprüfungen in der Baubranche üblich sind. Derartige Feststellungen haben sich auf den Streitzeitraum zu beziehen (vgl. VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, Rn 25).

Ertragsteuerrechtlich ergibt sich im vorliegenden Fall bereits infolge der Nichterfüllung des Auftrages zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO die Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten Betriebsausgaben für Fremdleistungen der ***6*** GmbH, der ***7*** Personalbereitstellung GmbH und der ***8*** GmbH bereits aus § 162 Abs. 2 BAO. Hinsichtlich der ***5*** GmbH und der ***4*** GmbH

§ 162 BAO gilt jedoch nicht für den Bereich der Umsatzsteuer, sodass für die Frage, ob die geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen sind, die Einhaltung der in der Baubranche üblichen Sorgfaltspflicht durch die Bf. und die dadurch indizierte Eigenschaft als umsatzsteuerlicher Leistungserbringer auch für die ***6*** GmbH, die ***7*** Personalbereitstellung GmbH und die ***8*** GmbH zu prüfen war.

Wie das Bundesfinanzgericht festgestellt hat, ließ die Bf. hinsichtlich aller Subunternehmer (***5*** GmbH, ***4*** GmbH, ***6*** GmbH, ***7*** Personalbereitstellung GmbH und ***8*** GmbH) die übliche Sorgfalt im Bauwesen nicht walten. Da es der Bf. dementsprechend nicht unverschuldet möglich war, die tatsächlichen Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben bzw. die tatsächlichen umsatzsteuerlichen Leistungserbringer namhaft zu machen, ist die Beschwerde im Hinblick auf dieses Vorbringen zu verwerfen.

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide der Jahre 2013 und 2014 ist abzuweisen, weil nach dem Anspruchszinssystem, wie es in der BAO geregelt ist, eine allfällige Änderung der Zinsen nur vorzunehmen wäre, wenn sich nachträglich an der Stammabgabe etwas änderte. Diese Anpassung würde aber nicht durch eine Änderung der angefochtenen Bescheide, sondern durch neue Anspruchszinsenbescheide erfolgen, welche die Anpassung der Zinsen im Ergebnis vornehmen würden. Im Übrigen stellt sich die Frage der Anpassung der Zinsen im Hinblick auf die Unverändertheit der Stammabgaben ohnehin nicht.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

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

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Empfängerbenennung (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107; 17.11.2020, Ra 2020/13/0064). Dass die Bf. sorgfaltswidrig war, ergibt sich aus der Beweiswürdigung. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 16. April 2025