

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Andrea Müller-Dobler MBA MSc in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Gosteco Goworek Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfungs- und Consulting GmbH, Zieglergasse 27/2/9, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 28.08.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 22. Juni 2015 betreffend Körperschaftsteuer 2011, 2012 und 2013 und Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2013, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31. Jänner 2025

1. zu Recht erkannt:

I.I. Die Beschwerde hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2011 und 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2011 und 2012 bleiben unverändert.

I.II. Der Beschwerde hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

2. den Beschluss gefasst:

I. Der Vorlageantrag vom 28.02.2017 betreffend die Beschwerde gegen den Bescheid über die Anspruchszinsen 2013 vom 17.09.2015 wird als nicht rechtzeitig eingebracht zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um ein seit 1997 bestehendes Bauunternehmen, Herr TK ist Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG wurde die Umsatzsteuer, die Körperschaftsteuer und die zentrale Meldung für die Jahre 2011 - 2013 geprüft. Die Vorsteuer für das Jahr 2011 wurde gemäß § 11 UStG iVm § 12 UStG wegen formeller Rechnungsmängel um 1.435,60 € gekürzt, überdies wurden für die Jahre 2011 bis 2013 verbuchte Aufwendungen von in Summe 92.009,87 € als verdeckte Ausschüttung qualifiziert und gewinnerhöhend angesetzt (2011: 5.024,60 €; 2012: 71.922,02 €; 2013: 15.063,25 €).

Im **Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung** vom 19.06.2015 wurde Folgendes zusammenfassend festgestellt:

Bei den nicht anerkannten Aufwendungen handle es sich durchgehend um Bauleistungen, die von Subunternehmen im Zuge von diversen Bauprojekten für die Beschwerdeführerin erbracht worden seien. Die gewinnerhöhende Nichtanerkennung von Aufwendungen wird im Prüfungsbericht im Wesentlichen damit begründet, dass es sich bei den gegenständlichen Subunternehmern um in der Baubranche verbreitete, kurzlebige Unternehmen handle, die ausschließlich zu dem Zweck gegründet werden, die zu erbringenden Bauleistungen einer nur beschränkt haftenden juristischen Person oder einer nicht mehr greifbaren Person zuzurechnen. Diese Subfirmen würden in weiterer Folge auch die sie treffenden kostenverursachenden Arbeitgeberpflichten nicht erfüllen. Die handelnden Gesellschaftsorgane tauchten in der Regel unter und die betroffene Gesellschaft sei wenige Monate später insolvent.

Bei den beschwerdegegenständlichen Vertragspartnern der Beschwerdeführerin handelt es sich um die M1- GmbH, die M2- GmbH, die U- GmbH und die M3- GmbH.

Bei allen Gesellschaften sei es im Laufe von wenigen Jahren zu mehrmaligen Wechseln der Gesellschafter und der Geschäftsführer und zu Verlegungen der Firmensitze gekommen. Im Zuge von Begehungen an den jeweiligen Sitzen wären in keinem Fall Hinweise auf ein lebendes Unternehmen gefunden worden. Eine Kontaktaufnahme mit den jeweiligen Geschäftsführern durch die Finanzverwaltung sei nicht möglich gewesen, weil die jeweiligen Personen – sofern sie überhaupt noch in Österreich gemeldet waren – nicht auffindbar wären und auf Kontaktversuche nicht reagierten. Die Gesellschafter beziehungsweise Geschäftsführer wären teilweise auch während ihrer Funktionsperiode nicht in Österreich polizeilich gemeldet gewesen, sie wären auch unauffindbar gewesen und hätten auch auf Kontaktversuche nicht

reagiert. Auf den Auftragsschreiben zwischen der Beschwerdeführerin und den jeweiligen Subunternehmen fänden sich Unterschriften für das Subunternehmen, deren Schriftbild von der Musterzeichnung der zeichnungsberechtigten Person im Firmenbuch abweiche; dieser Umstand bekräftigte den Verdacht, dass das jeweils vertretungsbefugte Organ gar nicht operativ am Tagesgeschäft des jeweiligen Subunternehmens beteiligt gewesen sei.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes wurde seitens der Außenprüfung in freier Beweiswürdigung der Schluss gezogen, dass die Leistungserbringung nicht durch die gegenständlichen Subunternehmen erfolgt sei.

Daher wäre zu folgern, dass es sich bei den verbuchten Rechnungen nur teilweise um einen Aufwand handle, der mit einer Leistungserbringung einhergehe. Dieser Aufwand wurde mit 50% geschätzt. Der Rest stelle aus Sicht der Abgabenbehörde eine verdeckte Ausschüttung dar und wurde dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Rahmen der Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Aufgrund dieser Feststellungen der Außenprüfung wurden die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2011, 2012 und 2013 wiederaufgenommen und entsprechende Sachbescheide erlassen. Die Beschwerdeführerin erhob am 28.08.2015 innerhalb offener Frist gegen die im Spruch genannten Bescheide **Beschwerde** und brachte im Wesentlichen vor, dass sämtliche Subunternehmen sehr wohl Bauleistungen erbracht hätten und dass die branchenüblichen Sorgfaltspflichten seitens der Beschwerdeführerin eingehalten worden seien. Zur Beauftragung von Subunternehmen sei es in den Prüfungsjahren vor allem wegen der überproportionalen Auftragslage der Beschwerdeführerin gekommen. Die beauftragten Unternehmen seien keine Scheinfirmen, sondern durchwegs Unternehmen, die vor allem dem Bauleiter der Beschwerdeführerin, Herrn Ing. Bauleiter, bereits aus früheren Geschäftsbeziehungen bekannt seien. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe gemeinsam mit Herrn Ing. Bauleiter die Geschäfte mit den Subfirmen abgewickelt. Dabei habe üblicherweise Ing. Bauleiter dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ein seiner Meinung nach geeignetes Unternehmen vorgeschlagen. In weiterer Folge sei über das jeweilige Unternehmen eine Internetrecherche durchgeführt, die Gültigkeit der UID-Nummer überprüft und eine Abfrage über eine Eintragung in der HFU-Liste getätigt worden. Eine gültige UID-Nummer und die Eintragung in die HFU-Liste seien nach Ansicht der Bf Indizien dafür, dass es sich um ein lebendes Unternehmen handle. Überdies seien diverse Dokumente wie zum Beispiel der Gewerbeschein, eine Passkopie und eine Meldebestätigung des Geschäftsführers von den Subunternehmen verlangt worden. Zu den von den Subunternehmen im Einzelfall abverlangten Dokumenten werde auf die der Beschwerde vom 28.08.2015 beigelegten Schriftstücke verwiesen.

Die Verhandlungen mit den Subunternehmen fanden nach Aussage des Geschäftsführers stets in den Geschäftsräumlichkeiten der Beschwerdeführerin statt. Er sei nie in den Räumlichkeiten

der jeweiligen Subunternehmen gewesen. Die endgültige Entscheidung über die Auftragsvergabe sei bei ihm gelegen. Es seien Trockenbauarbeiten vereinbart worden, wobei das Material von der Beschwerdeführerin bereitgestellt worden sei. Die von den Subunternehmern gelegten Rechnungen seien kontrolliert und von ihm per Banküberweisung auf das Konto der Subunternehmen bezahlt worden.

Des Weiteren monierte die Beschwerde, dass Schätzungsergebnisse der Pflicht zur Begründung unterliegen und im vorliegenden Fall seien die Umstände für die Schätzung des „tatsächlichen“ Fremdleistungsaufwandes mit 50% der ursprünglich gebuchten Kosten in keiner Weise begründet.

Abschließend wurde die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung und die Abänderung der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2011 - 2013 in den Stand vor der Wiederaufnahme beantragt.

In der vom Prüfer verfassten **Stellungnahme zur Beschwerde vom 15.10.2015** wurde auf die einzelnen Argumente der Beschwerde eingegangen und zusätzlich ausgeführt, dass die Eintragung in die HFU-Gesamtliste lediglich den Entfall der Auftraggeberhaftung nach § 82a Abs. 1 EStG bewirke. Es lasse sich aus dem aber keine reale Geschäftsbeziehung ableiten. Zudem gäbe es keinen sich auf steuerliche Belange ausdehnenden Vertrauensschutz hinsichtlich einer im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse, die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche.

In der von der Beschwerdeführerin eingebrachten **Gegenäußerung vom 09.11.2015** wird nochmals auf die einzelnen Subunternehmen eingegangen und allgemein ausgeführt, dass die Eintragung der HFU-Liste zwar keine reale Geschäftsbeziehung nachweise, jedoch bedeute diese, dass es keine rückständigen Beträge für Zeiträume bis zu dem zweitvorangegangenen Kalendermonat gäbe, und mindestens drei Jahre Bauleistungsdurchführungen und die Beschäftigung von in Österreich sozialversicherten Dienstnehmern vorlägen. Wenn somit von der Abgabenbehörde behauptet werde, dass der einzige Existenzgrund der Gesellschaften der Abgabebetrag sei, stelle sich die Frage der gültigen Eintragung in der HFU-Liste. Betreffend Firmenadresse brachte die Beschwerdeführerin vor, dass es Branchen gäbe, deren Haupttätigkeit nicht in einem Gebäude, Büro oder Produktionshalle stattfinde, sondern mit Hilfe eines Laptops irgendwo bzw wie im Falle der Beschwerdeführerin auf den jeweiligen Baustellen. Zu den von der Abgabenbehörde behaupteten Kick-Back-Zahlungen führte die Beschwerdeführerin aus, dass diese nicht bewiesen worden seien und Schwarzarbeiter monatlich mindestens einmal, wenn nicht zweimal, bar bezahlt werden wollen, die Baustellenabrechnungen aber erst Monate später durch die Beschwerdeführerin bezahlt worden seien. Somit hätte der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin die Schwarzarbeiter persönlich vorfinanzieren müssen.

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 17.09.2015** als unbegründet abgewiesen. Zusammenfassend wurde in der Begründung vom 02.02.2017 ausgeführt:

Die Baubranche sei 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 Abgabenschlichtige nicht lediglich darauf berufen, dass mit der Anforderung von Firmenbuchauszug, Gewerbeberechtigung und Steuernummer sämtliche steuerliche Vorschriften erfüllt seien und der Abgabenschlichtige allenfalls im guten Glauben über die fakturierende Gesellschaft geblieben sei. Bei Vorliegen weiterer Auffälligkeiten würde ein ordentlicher Unternehmer weitere Nachforschungen durchführen. Derartige Auffälligkeiten seien im konkreten Fall:

- Berücksichtigung der Besonderheiten der Baubranche („Schwarzbaustellen“; z.B. UFS vom 13.12.2011, RV/0769-L/08);
- die Vertragspartner seien GmbH's mit oft wechselnden, teilweise ausländischen Gesellschaftsorganen, die erst kürzere Zeit in Österreich gemeldet seien und unstabile Wohnverhältnisse aufweisen;
- häufiges Wechseln der Gesellschaftsorgane und der Firmensitze;
- von den Musterzeichnungen abweichende Unterschriften auf Auftragsschreiben seitens der Subunternehmen;
- die Art der Kontaktaufnahme, nämlich kein Aufsuchen der Büroräumlichkeiten der Subunternehmen;
- keine Nennung von Arbeitnehmern/Monteuren in den Auftragsschreiben;
- das Vorliegen von „Personalgestellungsverträgen" der Subunternehmen mit weiteren Subunternehmen.

Des Weiteren habe die UID-Nummer keine Indizwirkung für die Frage, ob ein Unternehmen seinen steuerlichen Verpflichtungen nachkomme. Aus der Erteilung einer UID-Nummer könne bezüglich des Umfangs einer unternehmerischen Tätigkeit nichts abgeleitet werden (VwGH vom 03.09.2008, 2006/13/0125). Der Unternehmer benötige eine UID-Nummer für die Teilnahme am innergemeinschaftlichen Handel (VwGH vom 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 vom 02.09.2009, 2005/15/0031). Dass den Subfirmen möglicherweise Jahre vor der Geschäftsanbahnung mit der Beschwerdeführerin

eine UID-Nummer vergeben wurde, besage noch nicht, dass es sich bei den Subfirmen im Streitzeitraum um real wirtschaftende Unternehmen gehandelt habe.

Die Abgabenbehörde kann vom Abgabepflichtigen, der die Betriebsausgaben geltend macht, verlangen, den Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen (§ 162 Abs. 1 BAO). Die Aufforderung zur Empfängernennung sei eine verfahrensleitende Verfügung. Kommt der Abgabepflichtige einer gesetzesmäßigen Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO nicht nach, so dürfen die betreffenden Betriebsausgaben (Aufwendungen) nach § 162 Abs. 2 BAO nicht anerkannt werden. Im gegenständlichen Fall sei seitens der Finanzverwaltung keine förmliche Aufforderung zur Empfängernennung an den Abgabepflichtigen vorgenommen worden. Im Falle einer Verletzung der Pflicht zur Empfängernennung seien die Aufwendungen zur Gänze abzuerkennen, jedoch wurden Aufwendungen der Beschwerdeführerin seitens der Betriebsprüfung zu 50 % im Schätzungswege anerkannt. Die Regelungen zur Empfängernennung seien im gegenständlichen Fall somit irrelevant.

Betreffend vorgebrachten überproportionalen Auftragsständen in den Prüfungsjahren 2011 - 2013 wurde ausgeführt, dass die Umsätze in den letzten beiden Jahren vor dem Prüfungszeitraum ähnlich hoch bzw. höher waren als die im Prüfungszeitraum.

Des Weiteren fasste die Abgabenbehörde zu den einzelnen Subunternehmen abermals die festgestellten Auffälligkeiten zusammen.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag vom 28.02.2017** beantragte die Beschwerdeführerin neben weiteren Ausführungen zu den Subunternehmen die Zeugeneinvernahme des Bauleiters, Herr Ing. Bauleiter, und wiederholte, dass die Schätzung der Abgabenbehörde nicht begründet worden sei. Des Weiteren beantragte sie auch die Vorlage der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid an die Beschwerdeführerin für 2011 bis 2013 vom 02.02.2017 eingelangt am 09.02.2017 betreffend Kapitalertragsteuer.

Auf Nachfrage dazu nahm die belangte Behörde am 29.11.2024 wie folgt Stellung:

„Am 02.02.2017 erging ein Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 an die Beschwerdeführerin. Am 28.02.2017 beantragte die Beschwerdeführerin unter anderem die Vorlage der Beschwerde gegen diesen Haftungsbescheid. Eine Beschwerde gegen diesen Haftungsbescheid ist nicht aktenkundig, weshalb nach Ansicht der Behörde Rechtskraft eingetreten ist. Der Vorlageantrag gegen den Haftungsbescheid wäre daher als unzulässig zurückzuweisen.“

Mit **Vorlagebericht vom 19.07.2017** wurden die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Der von der Beschwerdeführerin beantragte Zeuge Herr Ing. Bauleiter wurde vom Bundesfinanzgericht zur **Zeugeneinvernahme am 21.11.2024** geladen. Der Termin wurde

jedoch aufgrund einer E-Mail der steuerlichen Vertretung, mit dem dem Gericht mitgeteilt wurde, dass die Zustellung nicht wirksam erfolgt sei, abberaumt.

Der Zeuge erschien trotz der Abberaumung am ursprünglich angesetzten Termin, dem 21.11.2024 um 12:45 Uhr beim Gericht und gab Folgendes an:

1. Wann begann Ihr Anstellungsverhältnis bei der Beschwerdeführerin?

01.04.2011

2. Sind Sie dort noch immer beschäftigt? Wenn nein, seit wann nicht mehr?

Nein, bis 30.06.2024.

3. Bitte schildern Sie den Prozess der Beauftragung eines Subunternehmens bei der Beschwerdeführerin!

Man hat einen gewissen Datenpool, man kennt sich in der Branche, wenn jemand Arbeit braucht, dann kann er sich bei mir melden. Dann schaut man, ob das ein ordentliches Unternehmen ist und was für einen Ruf dieses Unternehmen hat. Die Subunternehmen versprechen oft viel und können dann nicht alles. Deswegen hat auch mein Chef gemeint, dass wir keine Subunternehmen mehr beschäftigen. Ich glaube, nach dem Jahr 2013 haben wir keine Subunternehmen mehr beschäftigt.

Der Ruf wird über Hören-Sagen verbreitet.

4. Was war der Grund für die Beauftragung der Subunternehmen?

Kapazitätsprobleme, zur Spitzenabdeckung

Auf Vorhalt der Richterin betreffend die Umsätze in den Vorjahren: Es kommt auf den Auftragszeitraum an, also wie lange wir Zeit haben, einen Auftrag zu erfüllen.

5. Was war Ihre Aufgabe im Unternehmen und konkret bei der Beauftragung der Subunternehmen?

Beschaffung von Subunternehmen (Kontaktherstellung), Überprüfung der Subunternehmen (Firmenbuchauszug, Anmeldung der Arbeiter, Gewerbeschein und Reisepass des Geschäftsführers) Ich kann aber keinen SV-Auszug machen, dh ich habne nur die Anmeldung bekommen.

Danach haben wir preise vereinbart und wenn die Subunternehmen sie in Ordnung fanden, haben wir den Vertrag vereinbart.

Ich habe die Leistung in Aufmaßpläne eingepflegt, das wurde mit dem Auftraggeber überprüft und dann nach der Überprüfung haben wir die Rechnungslegung an den Auftraggeber geschickt.

Ich habe auch alle Rechnungen geschrieben, ich habe die Eigenmonteure eingeteilt und das zu verwendende Material bestimmt.

Ansonsten war meine Aufgabe Aufträge für die Beschwerdeführerin an Land zu ziehen und diese Aufträge abzuwickeln. Ich war Ansprechpartner und habe die Projekte von Anfang bis Ende erledigt.

6. Wie wurde der Leistungsumfang mit den Subunternehmen festgelegt? Unterlagen?

Siehe Frage 5 und 8

Es gibt hier Aufmaßunterlagen, der Leistungsumfang ergibt sich aus dem Auftrag.

7. Wie wurde die Leistung an den Baustellen kontrolliert?

Täglich, ich habe Bautageberichte geschrieben und dem Architekten gegeben.

Die Bautageberichte hatte auch mein Arbeitgeber (Beschwerdeführerin), ich weiß nicht, ob sie noch vorhanden sind.

Ich war derjenige, der die Leistungen kontrolliert hat.

Die Anmeldungen der Monteure in Zusammenschau mit deren Ausweisen habe ich am 1. Tag der Baustelle gemacht. Über Abmeldungen hatte ich dann keine Information.

8. Wie wurden die Leistungen abgerechnet?

Siehe oben; die Leistungen, die ich mit meinem Auftraggeber abgerechnet habe, haben in weiterer Folge auch die Subunternehmer bekommen, gleiche Leistungspositionen, anderer Preis.

9. Wurde in Raten bezahlt oder ein Gesamtbetrag nach Leistungserbringung?

Sobald ich die Rechnung geschrieben habe, und soweit ich weiß, hat der Geschäftsführer dann die Rechnung mit Überweisung gezahlt; aber Einblick in die Zahlungen hatte ich nie.

10. Von wo kannten Sie die Subunternehmen / deren Geschäftsführer?

Über andere Subunternehmen, über Hören-Sagen.

Der andere Subunternehmer war ein bekannter Subunternehmer, mit dem ich früher gut zusammengearbeitet habe.

Ich habe aktiv Kontakt aufgenommen mit einem Subunternehmen, das ich schon kannte.

Im Trockenbau gibt es ca 100 Subunternehmer, wenn man dann einen Subunternehmer beschäftigen will und dieser hat keine Zeit, dann würde dieser einen neuen vorschlagen. Auf dessen Urteil habe ich mich dann verlassen.

11. In der Beschwerde wurde vorgebracht, Sie würden die Geschäftsführer der Subunternehmer (zumeist) persönlich kennen. Woher?

Ich weiß nicht, ob ich dann jeweils mit dem Geschäftsführer oder mit den Monteuren Kontakt hatte, aber es gab einen Ansprechpartner.

Zusätzlich: Mit den genannten Subunternehmen hat die Zusammenarbeit nicht funktioniert.

Zu den einzelnen Subunternehmen:

I. M1- GmbH

1. Wie kam die Geschäftsbeziehung zustande?

Siehe oben, Genauerer weiß ich nicht.

2. Welche Unterlagen gab es diesbezüglich? Wie erfolgte die Kommunikation mit dem Subunternehmen?

Per Telefon und der hat dann seine Firmenpapiere per Mail geschickt.

Die Preise habe ich dem Subunternehmen dann geschickt und die haben mir dann gesagt, ob sie diese zahlen werden oder nicht.

3. Welche Person ist für dieses Subunternehmen aufgetreten? Mit welcher Person hatten Sie Kontakt?

Ich habe Bekannte (immer unterschiedliche) aktiv angesprochen und diese haben dann für mich weitervermittelt. Diese Bekannte waren von Baufirmen, mit denen die Zusammenarbeit gut funktioniert hat.

Ich weiß nicht mehr, wer das war, ob das der Geschäftsführer oder jemand anderer war. Ich weiß keine Namen mehr.

4. Haben Sie noch in Erinnerung, auf welcher Baustelle das Subunternehmen für Sie tätig war?

*Vielleicht die ***straße, aber ich weiß es nicht mehr genau.*

5. Wie wurde von Ihnen die Leistung kontrolliert? Einmalig am Ende oder regelmäßig?

Die Leistung wurde täglich kontrolliert. Ich hatte Terminpläne und habe geschaut, ob wir innerhalb des Terminplanes liegen oder das Subunternehmen schneller arbeiten soll.

6. Gibt es diesbezüglichen Schriftverkehr oder Bautageberichte?

Es gibt Auftraggeber, die wollen Bautageberichte, dann wurden welche geführt. Aber von selbst aus haben wir keine geführt.

Ich habe Terminpläne erstellt. Die Kommunikation war via Telefon oder mündlich vor Ort bei der Baustelle.

7. Wie erfolgte die Abrechnung?

Nach meinen Aufmaßplänen

II. U- GmbH

1. Wie kam die Geschäftsbeziehung zustande?

Siehe oben

2. Welche Unterlagen gab es diesbezüglich? Wie erfolgte die Kommunikation mit dem Subunternehmen?

Siehe oben

3. Welche Person ist für dieses Subunternehmen aufgetreten? Mit welcher Person hatten Sie Kontakt?

Siehe oben

4. Haben Sie noch in Erinnerung, auf welcher Baustelle das Subunternehmen für Sie tätig war?

Siehe oben

5. Wie wurde von Ihnen die Leistung kontrolliert? Einmalig am Ende oder regelmäßig?

Siehe oben

6. Gibt es diesbezüglichen Schriftverkehr oder Bautageberichte?

Siehe oben

7. Wie erfolgte die Abrechnung?

siehe oben

III. M2- GmbH

1. Wie kam die Geschäftsbeziehung zustande?

Siehe oben

2. Welche Unterlagen gab es diesbezüglich? Wie erfolgte die Kommunikation mit dem Subunternehmen?

Siehe oben

3. Welche Person ist für dieses Subunternehmen aufgetreten? Mit welcher Person hatten Sie Kontakt?

Siehe oben

4. Haben Sie noch in Erinnerung, auf welcher Baustelle das Subunternehmen für Sie tätig war?

Siehe oben

5. Wie wurde von Ihnen die Leistung kontrolliert? Einmalig am Ende oder regelmäßig?

Siehe oben

6. Gibt es diesbezüglichen Schriftverkehr oder Bautageberichte?

Siehe oben

7. Wie erfolgte die Abrechnung?

Siehe oben

IV. M3- GmbH

1. Wie kam die Geschäftsbeziehung zustande?

Siehe oben

2. Welche Unterlagen gab es diesbezüglich? Wie erfolgte die Kommunikation mit dem Subunternehmen?

Siehe oben

3. Welche Person ist für dieses Subunternehmen aufgetreten? Mit welcher Person hatten Sie Kontakt?

Siehe oben

4. Haben Sie noch in Erinnerung, auf welcher Baustelle das Subunternehmen für Sie tätig war?

Siehe oben

5. Wie wurde von Ihnen die Leistung kontrolliert? Einmalig am Ende oder regelmäßig?

Siehe oben

6. Gibt es diesbezüglichen Schriftverkehr oder Bautageberichte?

Siehe oben

7. Wie erfolgte die Abrechnung?

Siehe oben

In der am 31.05.2025 abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** wurde ergänzt, dass der 21.11.2024 vernommene Zeuge, Ing. Bauleiter Bauleiter der Beschwerdeführerin. war, der den direkten Kontakt zu den Fremdleistern hatte und die komplette Abwicklung des Bauvorhabens überprüfte.

Befragt wurde die Amtspartei, wie sich die Beträge zusammensetzen, die als Deckungsrechnungen bewertet wurden. Im Konkreten angesprochen wurde der Rechnungsbetrag der Fa. M2- GmbH in Höhe von 66.838,50 € und 30.126,49 €.

Der Betriebsprüfer erklärt, dass sich dieser Betrag nicht aus der Summe von einzelnen Rechnungen ergibt, sondern er diesen Betrag aus dem Kontenblatt entnommen hat. Der Betrag ist ersichtlich aus dem Konto 5801 Fremdarbeit Bauleistungen und aus dem Gegenkonto Kreditor M2- GmbH: 73179.

Steuerberater: Diese Zahlungen wurden zuerst auf das Kreditorenkonto der M2- gebucht und bei veranlasster Zahlung auf das Bankkonto der M2- durch die Bf. ausgebucht.

Ergänzend wird von der steuerlichen Vertretung ausgeführt, dass das Finanzamt die Meinung vertritt, dass es sich bei den gegenständlichen Gesellschaften um Scheinfirmen handelt und hat die Rechnungen per se nicht anerkannt. Ich möchte auf einen Artikel von Beiser, SWK, 23/24 vom 15.08.2015, Seite 1055 ff, verweisen. Es ist unwesentlich, wie geleistet wird, es geht lediglich um die Leistung und wie der Empfänger der Leistung diese weiterleitet. Für den Geschäftsführer bestand kein Problem bei der Beauftragung dieser Gesellschaften, weil der

Zeuge sie von anderen Baustellen von früher her kannte. Wem sich der Vertragspartner für die Durchführung der Auftragsleistung bedient, mittels Gehilfen oder Subunternehmen, kann wie in diesem Fall der Beschwerdeführerin egal sein. Hier war es die M2- GmbH, die der Zeuge kannte und die Beschwerdeführerin hat diese Gesellschaft als Vertragspartner genommen. Nach Prüfung der Bauleistungen durch den Zeugen wurde der ausstehende Betrag an die Gesellschaft überwiesen. Das ist ein üblicher Vorgang von uns. Wir sehen hier kein Problem.

Betriebsprüfer: Ich sehe das nicht so, weil im Auftragsschreiben mit der M2- GmbH unter Pkt. 3 ersichtlich ist, dass die Weiterleitung von Leistungen an Subunternehmen, nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung, gestattet ist. In diesem Fall gibt es diese Zustimmung nicht.

Dieser Aussage widerspricht die steuerliche Vertretung, dass nämlich sehr wohl die Zustimmung vorgelegen ist und diese bei den Akten liege.

Diesbezüglich relativiert der Prüfer seine Aussage dahingehend, dass bezüglich der M2- GmbH zwei Rahmenwerkverträge vorliegen, nämlich an die D- GmbH und S- GmbH. Der Rahmenwerkvertrag betreffend S- GmbH wurde erst im Zuge der Beschwerde vorgelegt. Ich kann mir nicht vorstellen, dass zum Zeitpunkt der Leistungserbringung die Zustimmungserklärung seitens der Beschwerdeführerin vorlag. Ergänzt wird, dass die D- GmbH und S- GmbH kurz nach der Leistungserbringung insolvent waren.

Nach Ansicht der Amtspartei stellen diese zwei Rahmenwerkverträge keine ausdrückliche schriftliche Genehmigung der Beschwerdeführerin dar.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung sei durch das faktische Weiterarbeiten die Zustimmung zu diesem Rahmenvertrag konkludent erteilt worden.

Betriebsprüfer: Diese Rahmenverträge wurden erst im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt, als die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen wurde, dass die im Auftragsschreiben angeführten Dienstnehmer nicht bei der M2- GmbH beschäftigt waren. Ich möchte darauf hinweisen, dass vorgebracht wurde, dass die Dienstnehmer auf der Baustelle kontrolliert werden. In diesem Zeitpunkt müsste aufgefallen sein, dass die Arbeiter nicht bei der Fa. M2- GmbH als Dienstnehmer gemeldet waren, sondern bei der D- GmbH.

Amtspartei: Das Finanzamt vertritt die Meinung, dass nicht gesagt werden muss, wer die Leistung erbracht hat, sondern dass die die Rechnungen ausstellenden Unternehmen die Leistungen nicht erbracht haben.

Steuerliche Vertretung: Nach unserer Ansicht, muss das Finanzamt feststellen, wer die unstrittige Leistung erbracht hat. Die Feststellungen und die Beweisführung der Betriebsprüfung war keine der beweisrechtlichen Normen der BAO. Verwiesen wird auf §§ 115, 164ff BAO.

Amtspartei: Das Finanzamt beantragt die Abweisung der Beschwerde und verweist auf das bisherige Vorbringen.

Steuerliche Vertretung: Wir beantragen die Stattgabe der Beschwerde. Ergänzend möchte ich vorbringen, dass Herr TK, dieses Bauunternehmen seit 28 Jahren betreibt und am Markt tätig ist. Dieses Unternehmen hat eine ordentliche, wirtschaftlich und abgabenrechtliche Gebarung. Die Abgaben werden immer fristgerecht bezahlt und die Meldungen zeitgerecht abgegeben. Im Anschluss an diese Betriebsprüfung erfolgte eine GPLA-Prüfung. Der Prüfer hat sich entschuldigt, dass er diese Vorschreibung machen muss, aufgrund der ordentlichen Gebarung der Beschwerdeführerin, weil alles fristgerecht abgegeben und gezahlt wird. Es ist verwunderlich, dass ein wirtschaftlich und abgabenrechtlich total ordentlich geführtes Unternehmen, wie die Beschwerdeführerin, kriminalisiert werde, und wie sie mit Strafzahlungen konfrontiert wird. Mich wundert es nicht, dass kein Staatsbürger mehr in Österreich, ein Unternehmen führen bzw. Unternehmer sein will. Gerade die Unternehmen schaffen Arbeitsplätze, fördern die Wirtschaft und nicht die Politiker.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall, ob die von der Beschwerdeführerin beauftragten Subunternehmen tatsächlich die in Rechnung gestellten Leistungen erbracht haben oder ob es sich hierbei um Deckungsrechnungen handelt.

I. Allgemeines

Die Beschwerdeführerin erklärte in den verfahrensgegenständlichen Jahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Beschwerdeführerin ist in der Baubranche tätig und erbringt vor allem Leistungen im Rahmen des Trockenbaus.

Die Beschwerdeführerin wurde am ***4*** mit Sitz in der Gründungssitz-Bf gegründet und zur Firmenbuchnummer FNt im Firmenbuch eingetragen. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war Herr TK, geboren am 00.00.0000, Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin.

Verantwortlicher Bauleiter war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Herr Ing. Bauleiter, der im Zeitraum 01.04.2011 bis 30.06.2024 bei der Beschwerdeführerin angestellt war.

II. Fremdleistungen

In der Buchhaltung der Beschwerdeführerin befinden sich in den Jahren 2011 bis 2013 folgende Eingangsrechnungen von unten genannten Gesellschaften und wurden die von diesen Gesellschaften in Rechnung gestellten Beträge als Fremdleistungsaufwand gewinnwirksam geltend gemacht.

Rechnungsnummer	Rechnungsdatum	Rechnungsbetrag	Überweisungsbetrag
2011: U- GmbH			
293/2011	31.08.2011	7.400,00 €	7.178,00 €
2012: M2- GmbH			
2012/116	16.07.2012	9.000,00 €	8.550,00 €
2012/148	09.08.2012	12.600,00 €	12.600,00 €
2012/204	13.09.2012	14.400,00 €	14.400,00 €
2012/264	11.10.2012	8.100,00 €	7.695,00 €
2012/323	08.11.2012	1.559,75 €	1.512,96 €
2012/345	12.11.2012	1.008,00 €	977,76 €
2012/359	23.11.2012	5.400,00 €	5.130,00 €
2012/461	21.12.2012	2.025,00 €	2.025,00 €
Summe			52.890,72 €
2012: M1- GmbH			
364/2012	21.05.2012	5.575,71 €	5.296,92 €
365/2012	22.05.2012	21.144,32 €	20.087,11 €
439/2012	13.06.2012	9.276,92 €	8.813,07 €
Summe			34.197,10 €
2012: M3-			
251/2012	25.10.2012	32.062,38 €	30.459,26 €
305/2012	21.11.2012	8.946,21 €	8.498,89 €

Summe			38.958,15 €
Summe insgesamt			126.045,97 €
2013: M2- GmbH			
2013/031	25.01.2013	6.300,00 €	5.985,00 €
2013/074	22.02.2013	9.000,00 €	9.000,00 €
2013/110	14.03.2013	2.750,00 €	2.750,00 €
2013/133	29.03.2013	6.614,96 €	6.614,96 €
2013/198	02.05.2013	1.364,99 €	1.364,99 €
Summe			25.714,95 €

Zum Vertragsabschluss mit den jeweiligen Firmen kam es über Ing. Bauleiter, der mit den in Rede stehenden Firmen über „Hörensagen“ in Kontakt trat.

Ing. Bauleiter, der Bauleiter vermittelte der Beschwerdeführerin die rechnungsausstellenden Unternehmen. Der Bauleiter verlangte beim ersten Treffen mit den Subunternehmern jeweils den Firmenbuchauszug, die UID-Nummer, die Steuernummer, den Personalausweis der Geschäftsführer und den Gewerbeschein.

Die Bezahlung der Rechnungen erfolgte jeweils mit Überweisung.

Bevor der Rechnungsbetrag überwiesen wurde, wurde die Gültigkeit der UID-Nummer und die Eintragung in der HFU-Liste überprüft.

Relevante Unterlagen zur Abrechnung der jeweiligen Fremdleistungen, die die Leistungserbringung und Leistungsüberprüfung oder Vorsorge für Haftungsinanspruchnahme nachvollziehbar oder glaubhaft machen würden, liegen betreffend die Subunternehmen nicht vor.

Am jeweiligen eingetragenen Firmensitz der Gesellschaften wurden keine Büros vorgefunden und folglich konnte dort keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden.

Aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse ist davon auszugehen, dass keine Leistungserbringung durch die folgenden genannten Unternehmer erfolgte, sondern dass es sich bei den verbuchten Rechnungen um Deckungsrechnungen für den nicht im Rechenwerk enthaltenen Personalaufwand handelt.

II.1. M2- GmbH

Die M2- GmbH wurde am 27.02.2008 mit Sitz in *Gründungssitz-M2-GmbH*, mit dem Geschäftszweig Projektmanagement gegründet und zu Firmenbuchnummer FN FNi im Firmenbuch eingetragen.

Im Zeitraum 07.11.2008 bis 15.08.2013 war der Firmensitz in Sitz1-M2, am 15.08.2013 wurde der Sitz an die Privatadresse des Geschäftsführers GF4-M2, Sitz2-M2, verlegt.

Im streitgegenständlichen Zeitraum waren als Geschäftsführer der M2- GmbH eingetragen:

-) GF3-M2, geboren am 04.04.0004, von 27.10.2011 – 16.10.2012

-) GF4-M2, geboren am 05.05.0005, seit 03.10.2012 bis Löschung

Die streitgegenständlichen Rechnungen fallen in den Zeitraum Juli 2012 bis Mai 2013.

Laut ZMR-Auszug ist Herr GF3-M2 seit 19.12.2007 in Adresse-GF3 hauptwohnsitzgemeldet.

GF4-M2 war von 01.10.2012 - 28.04.2014 in Sitz2-M2 gemeldet.

Gesellschafter waren im beschwerdegegenständlichen Zeitraum oben genannte Personen, teilweise aufeinanderfolgend, teilweise überlappend. Seit Oktober 2011 ist GF3-M2 alleiniger Gesellschafter, ab Oktober 2012 war GF4-M2 mit GF3-M2 an der Gesellschaft beteiligt und ab August 2013 schließlich war GF4-M2 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer.

Bei der M2- GmbH waren im Oktober/November 2012 kaum Dienstnehmer, im Juni 2013 über 100 Dienstnehmer und bei Konkurseröffnung am 06.06.0006 drei Dienstnehmer angemeldet.

Die UID-Nummer der Gesellschaft wurde mit 19.07.2013 begrenzt.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 06.06.0006 zu 00A 000/00a wurde der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom TT.11.2014 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Die Beschwerdeführerin holte den Bescheid über die Gewerbeerteilung vom 24.08.2009 ein. Die Gewerbeberechtigung für das Baumeistergewerbe wurde am 06.03.2014 entzogen.

Die Beschwerdeführerin legte Auftragsschreiben mit der M2- GmbH und zwei Rahmenwerkverträge zwischen der M2- GmbH und der D- GmbH (FN ***3***) beziehungsweise der S- GmbH (FN ***5***) vor.

Die Beschwerdeführerin hat auf Grundlage von Eingangsrechnungen der M2- GmbH im Zeitraum von Juli 2012 bis Mai 2013 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung einen Gesamtbetrag von 66.838,50 € im Jahr 2012 und 30.126,49 € im Jahr 2013, insgesamt

also 96.964,99 € als Fremdleistungsaufwand verbucht. Diese Rechnungen wurden als Teilrechnungen jeweils mittels Überweisung auf das Konto der M2- GmbH beglichen.

Die Rechnung vom 16.07.2012 mit der RNr. 2012/116 in Höhe von 9.000,00 € und einem Buchungsbetrag in Höhe von 8.550,00 € (5 % Skonto) ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 4.275,00 € anerkannt.

Die Rechnung vom 09.08.2012 mit der RNr. 2012/148 in Höhe von 12.600,00 € und einem Buchungsbetrag in Höhe von 12.600,00 € ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 6.300,00 € anerkannt.

Die Rechnung vom 13.09.2012 mit der RNr. 2012/204 in Höhe von 14.400,00 € und einem Buchungsbetrag in Höhe von 14.400,00 € ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 7.200,00 € anerkannt.

Die Rechnung vom 11.10.2012 mit der RNr. 2012/264 in Höhe von 8.100,00 € und einem Buchungsbetrag in Höhe von 7.695,00 € (inkl. 5 % Skonto) ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 3.847,50 € anerkannt.

Die Rechnung vom 08.11.2012 mit der RNr. 2012/323 in Höhe von 1.559,75 € und einem Buchungsbetrag in Höhe von 1.512,96 € (inkl. 3 % Skonto) ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 756,00 € anerkannt.

Die Rechnung vom 12.11.2012 mit der RNr. 2012/345 in Höhe von 1.008,00 € und einem Buchungsbetrag in Höhe von 977,76 € (inkl. 3 % Skonto) ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 488,50 € anerkannt.

Die Rechnung vom 23.11.2012 mit der RNr. 2012/359 und einem Buchungsbetrag in Höhe von 5.130,00 € ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 2.565,00 € anerkannt.

Die Rechnung vom 21.12.2012 mit der RNr. 2012/461 in Höhe von 2.025,00 € und einem Buchungsbetrag in Höhe von 2.025,00 € ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 1.012,50 € anerkannt.

Die Rechnung vom 25.01.2013 mit der RNr. 2013/031 in Höhe von 6.300,00 € und einem Buchungsbetrag in Höhe von 5.985,00 € (5 % Skonto) ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 2.992,50 € anerkannt.

Die Rechnung vom 22.02.2013 mit der RNr. 2013/074 in Höhe von 9.000,00 € ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 4.500,00 € anerkannt.

Die Rechnung vom 14.03.2013 mit der RNr. 2013/110 in Höhe von 2.750,00 €, das sind 1.375,00 € ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 % anerkannt.

Die Rechnung vom 29.03.2013 mit der RNr. 2013/133 in Höhe von 6.614,96 € ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 3.307,48 € anerkannt.

Die Rechnung vom 02.05.2013 mit der RNr. 2013/198 in Höhe von 1.364,99 € ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 682,49 € anerkannt.

Insgesamt wurden in den Jahren 2012 und 2013 78.605,67 € von der Beschwerdeführerin überwiesen, davon werden 50% als Betriebsausgaben, das sind 39.302,84 € (26.444,50 € für das Jahr 2012 und 12.857,47 € für das Jahr 2013) anerkannt.

II.2. U- GmbH

Die U- GmbH wurde am 05.05.1999 mit Sitz in der Gründungssitz-U-GmbH, zur Firmenbuchnummer FNa im Firmenbuch eingetragen. Am 02.02.2011 wurde der Firmensitz an die Sitz1-U, verlegt.

Nach mehreren Gesellschafter- und Geschäftsführerwechseln war zunächst der kroatische Staatsangehörige Herr GF1-U, geboren am 07.07.0007, im Prüfungszeitraum von 14.01.2011 bis 08.12.2011 als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der U- GmbH eingetragen. Darauffolgend war der bulgarische Staatsangehörige GF2-U, geboren am 08.08.0008, bis zur amtswegigen Löschung Alleingesellschafter und Geschäftsführer.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes vom TT.03.2013, OB 00/00b wurde der Konkurs aufgehoben und am TT.07.2013 wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht.

GF2-U

GF2-U, zugezogen aus Bulgarien war laut ZMR-Auszug lediglich von 13.12.2011 - 04.06.2012 (davon zeitgleich mit GF1-U zwischen 13.12.2011 bis 21.03.2012) in Österreich, und zwar am Firmensitz in der Sitz1-U, mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Die Rechnung wurde im August 2011 gelegt.

Die UID-Nummer der Gesellschaft wurde mit 08.12.2011 begrenzt.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 09.09.0009 zu OB 00/00b wurde der Konkurs eröffnet und das Unternehmen am TT.07.2013 amtswegig infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG aus dem Firmenbuch gelöscht.

Die Gewerbeberechtigung für das Baumeistergewerbe wurde mit 14.12.2012 beendet.

Die Beschwerdeführerin holte folgende Dokumente ein:

- über die Gewerbeanmeldung „Baumeister“ vom 17.12.2010

- Abfrage der HFU-Liste vom 23.08.2011
- Bescheid über die Vergabe einer UID-Nummer vom 02.02.2000
- Meldebestätigung (Nebenwohnsitz) des Geschäftsführers Herrn GF1-U in Österreich vom 18.03.2011 (gemeldet seit 18.03.2011)
- Firmenbuchauszug vom 07.02.2011
- Bekanntgabe der Steuernummer am 03.06.2004
- Mitteilung über Berechtigung zur Ausübung des Gewerbes „Stukkateure und Trockenausbauer“ und Eintragung zum handelsrechtlichen Geschäftsführer vom 21.02.2011 vom Magistrat der Stadt Wien

Die Rechnung vom 31.08.2011 mit der RNr. 293/2011 in Höhe von 8.880,00 € und einem Buchungsbetrag in Höhe von 8.613,60 € (minus 3 % Skonto) ist eine Deckungsrechnung, davon wurden (nichtabzugsfähige) Vorsteuern in Höhe von 1.435,00 € geltend gemacht, vom Nettobetrag in Höhe von 7.178,00 € werden 50 %, das sind 3.589,00 € € als Betriebsausgaben anerkannt.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2011 werden wie im Bescheid vom 22.06.2015 mit einem Verlust in Höhe von 5.347,34 € festgesetzt. Die Körperschaftsteuer 2011 beträgt 1.750,00 € (Mindestkörperschaftsteuer).

II.3. M3- GmbH

Die M3- GmbH wurde am 03.05.2008 mit Sitz in der Gründungssitz-M3-GmbH, zur Firmenbuchnummer FNb im Firmenbuch eingetragen.

Mit am 29.04.2009 erfolgter Eintragung im Firmenbuch wurde der Sitz auf den Sitz1-M3, verlegt.

Nach mehreren Gesellschafter- und Geschäftsführerwechseln war der slowakische Staatsangehörige Herr GF1-M3, geboren am 10.10.0010, im Zeitraum von 24.05.2012 bis 11.12.2012 als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der M3- GmbH eingetragen. Danach übernahm der slowakische Staatsangehörige Herr GF2-M3, geboren am 11.11.0011, die Geschäftsführerfunktion und wurde ihm von Herrn GF1-M3 100% der Gesellschaftsanteile für 1,00 € mit Abtretungsvertrag vom 11.12.2012 abgetreten.

Mit Eintragung vom am TT.11.2013 wurde die Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG amtswegig gelöscht.

Laut ZMR-Auszug war Herr GF1-M3, zugezogen aus der Slowakei lediglich im Zeitraum 16.05.2012 - 22.02.2013 in Österreich, und zwar in Adresse-GF1 (mit Hauptwohnsitz) gemeldet.

Laut ZMR-Auszug war Herr GF2-M3 im Zeitraum 06.12.2012 - 11.12.2013 in Sitz1-M3, mit Hauptwohnsitz gemeldet. Als Unterkunftsgeber scheint die M3- GmbH auf.

Die UID-Nummer der Gesellschaft wurde mit 02.09.2013 begrenzt.

Die Gewerbeberechtigung für das Baumeistergewerbe endete mit 29.11.2013.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2012 auf Grundlage von Eingangsrechnungen der M3- GmbH im Zeitraum Oktober bis November 2012 einen Gesamtbetrag von 41.008,58 € als Fremdleistungsaufwand verbucht.

Die Beschwerdeführerin holte folgende Dokumente ein:

- Firmenbuchauszug vom 16.07.2012
- Bescheid über die Erteilung einer Gewerbeberechtigung des Baumeistergewerbes vom 31.08.2009
- Bescheid über die Erteilung einer UID-Nummer (Datum unbekannt, weil nicht gescannt)
- Mitteilung über Vergabe neuer Steuernummer und neue Zuständigkeit (Datum unbekannt, weil nicht gescannt)
- ZMR Auszug des Geschäftsführers Herrn GF1-M3 vom 16.05.2012
- Passkopie des Geschäftsführers Herrn GF1-M3

Die Rechnung vom 25.10.2012 mit der RNr. 251/2012 in Höhe von 32.062,38 €, geltend gemacht wurde der Überweisungsbetrag in Höhe von 30.459,26 €, ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 15.229,63 € als Betriebsausgaben anerkannt.

Die Rechnung vom 21.11.2012 mit der RNr. 305/2012 in Höhe von 8.946,20 €, geltend gemacht wurde der Überweisungsbetrag in Höhe von 8.498,89 €, ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 4.249,44 € als Betriebsausgaben anerkannt.

Von dem als Fremdleistungsaufwand verbuchten Gesamtbetrag von insgesamt 38.958,15 € werden 19.479,08 € als Betriebsausgaben anerkannt.

II.4. M1- GmbH

Die M1- GmbH wurde am 11.12.2002 mit Sitz in Gründungssitz-M1-GmbH, zur Firmenbuchnummer FNc im Firmenbuch eingetragen.

Nach mehreren Gesellschafter- und Geschäftsführerwechseln war der bulgarische Staatsangehörige Herr GF1-M1, geboren am 12.12.0012, im Prüfungszeitraum von 12.07.2011 bis 01.03.2013 als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der M1- GmbH eingetragen. Danach war der rumänische Staatsangehörige Herr GF2-M1, geboren am 13.13.0013, Geschäftsführer; Alleingesellschafter blieb Herr GF1-M1.

Mit am 22.07.2011 erfolgter Eintragung im Firmenbuch wurde der Sitz nach Sitz1-M1 verlegt.

Die verfahrensgegenständlichen Rechnungen wurden im Zeitraum Mai/Juni 2012 gelegt.

Laut ZMR-Auszug war Herr GF1-M1, zugezogen aus Bulgarien lediglich in den Zeiträumen vom 05.10.2010 bis 21.04.2011 in A-Straße mit Nebenwohnsitz und vom 17.10.2011 bis 17.01.2013 in Sitz1-M1 mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Herr GF2-M1, zugezogen aus Rumänien war lediglich in den Zeiträumen 03.02.2009 bis 07.07.2006 in B-Straße mit Nebenwohnsitz und vom 25.04.2012 - 29.07.2013 in Adresse-GF2 mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Die UID-Nummer der Gesellschaft wurde mit 11.10.2012 begrenzt.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 14.14.0014 zu OC 000/12c wurde der Konkurs über die M1- GmbH eröffnet, mit Beschluss vom TT.05.2014 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und mit Eintragung vom TT.10.2014 gemäß § 40 FBG amtswegig im Firmenbuch gelöscht.

Die Gewerbeberechtigung für das Baumeistergewerbe wurde am 07.03.2014 entzogen.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2012 auf Grundlage von Eingangsrechnungen der M1- GmbH im Zeitraum von Mai bis Juni 2012 einen Gesamtbetrag von 35.996,95 € als Fremdleistungsaufwand verbucht.

Die Beschwerdeführerin holte folgende Dokumente ein:

- Bescheid über die Erteilung des Baumeistergewerbes vom 01.09.2011
- Firmenbuchauszug vom 24.8.2011
- Bestätigung der Gültigkeit der UID Nummer vom 19.10.2011 (Abfrage Stufe 2)
- Reisepasskopie von Herrn GF1-M1
- Kopien der Dienstnehmeranmeldung von

1) Arbeiter1 (beschäftigt ab 17.10.2011 für 20 Stunden als Hilfsarbeiter)

2) Arbeiter2 (beschäftigt ab 01.09.2011 für 20 Stunden als Baumeister)

3) Arbeiter3 (beschäftigt ab 01.02.2012 für 20 Stunden als Monteur)

4) Arbeiter4 (beschäftigt ab 01.02.2012 für 20 Stunden als Monteur)

5) Arbeiter5 (beschäftigt ab 09.02.2012 für 38,5 Stunden als Monteur)

jeweils bei der M1- GmbH.

Die Rechnung vom 22.05.2012 mit der RNr. 364/2012 in Höhe von 5.575,71 € inkl. 5 % Skonto und einem Überweisungsbetrag in Höhe von 5.296,92 € ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 2.787,86 €, anerkannt.

Die Rechnung vom 22.05.2012 mit der RNr. 365/2012 in Höhe von 21.144,32 € inkl. 5 % Skonto und einem Überweisungsbetrag in Höhe von 20.087,11 € ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 10.043,55 €, anerkannt.

Die Rechnung vom 13.06.2012 mit der RNr. 439/2012 in Höhe von 9.276,92 € inkl. 5 % Skonto und einem Überweisungsbetrag in Höhe von 8.813,07 € ist eine Deckungsrechnung, davon werden 50 %, das sind 4.406,53 €, anerkannt.

Von dem als Fremdleistungsaufwand verbuchten Gesamtbetrag von insgesamt 34.197,10 € werden 17.098,05 € als Betriebsausgaben anerkannt.

III. Vorliegen von Deckungsrechnungen

Die Beschwerdeführerin beschränkte sich in Bezug auf alle verfahrensgegenständlichen Subunternehmen auf eine formale Überprüfung der rechtlichen Existenz dieser. So wurden entsprechende Firmenbuchauszüge eingeholt, die HFU-Liste abgefragt und UID-Abfragen durchgeführt. Die Begleichung der vorgelegten Rechnungen erfolgte gemäß den Feststellungen der belangten Behörde und der Angaben der Beschwerdeführerin mittels Überweisung auf die jeweiligen Konten der Subunternehmen.

Neben formalen Prüfungsmaßnahmen entsprach es dem Sorgfaltsmaßstab jedoch auch weitergehende Überprüfungsmaßnahmen zu treffen, die eine tatsächliche Existenz der Subunternehmen dokumentieren. Die Beschwerdeführerin verabsäumte es jedoch, Bautageberichte, Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Besprechungsprotokolle, E-Mails oder Faxe vorzulegen, die eine tatsächliche Tätigkeit der genannten Subunternehmen nachweisen würden.

In Bezug auf alle vier Subunternehmen wird in freier Beweiswürdigung somit davon ausgegangen, dass die Leistungen zwar erbracht wurden, nicht jedoch durch die auf den Rechnungen angeführten Unternehmen. Die formalen Leistungserbringer können unter Gesamtbetrachtung der hier vorliegenden Umstände diese Leistungen nicht erbracht haben, da die Dienstnehmer anhand der Versicherungsdatenauszüge zu den angegebenen Ausführungszeiträumen nicht bei den jeweiligen Unternehmen beschäftigt waren oder grundsätzlich nicht genug Dienstnehmer beschäftigt waren, um die Aufträge erfüllen zu können.

Der daraus resultierende Aufwand für die Beschwerdeführerin wird im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO mit 50 % des in Rechnung gestellten Betrages angesetzt und der andere Teil (ebenfalls 50 % des in Rechnung gestellten Betrages) stellt einen nicht erklärten Mehrgewinn

dar, der verdeckt an den Alleingesellschafter ausgeschüttet wurde. Hierbei handelt es sich um Zuwendungen von Vermögensvorteilen außerhalb einer offenen Ausschüttung durch die Beschwerdeführerin an ihren Alleingesellschafter, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren und mit Wissen und Wollen der Gesellschaft erfolgten, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung daraus ergibt, dass sich der Geschäftsführer bewusst war, dass das Vermögen der Beschwerdeführerin durch die überhöhten Zahlungen vermindert wurde; dennoch wurde die Vermögensminderung nicht rückgängig gemacht. Dadurch wurden sowohl das objektive als auch das subjektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung erfüllt.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist hinsichtlich des vorliegenden Beschwerdefalles wie folgt auszuführen:

Die getroffenen Feststellungen zu der Beschwerdeführerin selbst sowie den vier betreffenden Subunternehmen ergeben sich aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt sowie den - in Wahrnehmung der amtswegigen Ermittlungspflicht - vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Datenbanken, wie das Firmenbuch und das Zentrale Melderegister und Dokumenten, wie Verträge, der Zeugeneinvernahme von Ing. Bauleiter vor dem Bundesfinanzgericht und der Aussagen in der mündlichen Verhandlung vom 31.01.2025.

Die getroffenen Feststellungen zu Unternehmensgründungen und -beendigungen, Firmensitzen, Gesellschaftsverhältnissen und Geschäftsführungsbefugnissen beruhen auf den jeweiligen Firmenbuchauszügen der genannten Gesellschaften.

Der Zeitraum des Bestehens der aufrechten UID-Nummern ergab sich jeweils aus den elektronischen Akten der jeweiligen Subunternehmen.

Die Beauftragung der Subunternehmer, der beauftragte Wert der Leistungen sowie der Inhalt der Leistungen ergibt sich aus den aktenkundigen Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung bzw aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen (Auftragsschreiben).

Die Feststellungen zu den Vorgängen und Umständen bei der Konkurseröffnung – insbesondere die Unmöglichkeit der Kontaktaufnahme mit den Geschäftsführern der Subunternehmen, Nichtvorliegen eines Büros sowie der Verdacht des Vorliegens von Betrugsszenarien - gründen sich auf die Berichte der jeweiligen Masseverwalter in den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen.

Dass die Leistungen tatsächlich erbracht wurden, ergibt sich aus den nachfolgenden Ausführungen und wird weder von der Beschwerdeführerin noch von der Abgabenbehörde bestritten. Zudem existieren die zugrundeliegenden Bauvorhaben auch tatsächlich.

Aus folgenden Gründen geht das Bundesfinanzgericht bei angeführten Subunternehmen davon aus, dass diese nicht die Leistungserbringer waren:

I. Allgemein

Die Beschwerdeführerin brachte in ihrer Beschwerde vor, dass sie im Prüfungszeitraum über so hohe Auftragsstände verfügt hätte, dass diese nicht zur Gänze mit eigenem Personal durchgeführt werden konnten.

Sowohl der Geschäftsführer als auch der Zeuge gaben in ihrer Einvernahme vor der belangten Behörde am 19.02.2015 an, dass sämtliche Leistungen von eigenen Arbeitern erbracht und Subunternehmer nur zur Spitzenabdeckung beauftragt würden.

Die Umsätze der Beschwerdeführerin stellen sich wie folgt dar:

Jahr 2009	
Umsatz Steuerbarer KZ 000	2.100.153,93 €
Umsätze (Bauleistungen) KZ 021	700.868,73 €
Jahr 2010	
Steuerbarer Umsatz KZ 000	2.503.720,04 €
Umsätze (Bauleistungen) KZ 021	572.821,08 €
Jahr 2011	
Steuerbarer Umsatz KZ 000	1.941.395,41 €
Umsätze (Bauleistungen) KZ 021	485.329,75 €
Jahr 2012	
Steuerbarer Umsatz KZ 000	2.219.802,49 €
Umsätze (Bauleistungen) KZ 021	590.949,92 €
Jahr 2013	
Steuerbarer Umsatz KZ 000	1.966.249,77 €

Umsätze (Bauleistungen) KZ 021	688.761,45 €
--------------------------------	--------------

Die Umsätze im Prüfungszeitraum sind somit nicht höher (sondern zum Teil sogar niedriger) als in den Jahren zuvor. Dem Vorbringen in der Beschwerde, dass die hohen Auftragsstände somit Grund für die Beauftragung von Subunternehmen wären, kann daher nicht gefolgt werden.

Die Aussage des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, dass die Geschäftsbeziehung mit den Subunternehmen viele Monate bzw Jahre vor der Eröffnung des Konkurses der jeweiligen Gesellschaften beendet wurde, entspricht nicht dem festgestellten Sachverhalt. Die Konkurse von drei der gegenständlichen Gesellschaften wurden vier bis sechs Monate nach der letzten Rechnung eröffnet. Die UID-Nummer wurde jeweils schon zuvor begrenzt.

Firma	Letzte Rechnung	Konkurseröffnung	Löschung	UID-Begrenzung
M2-	05/2013	TT.09.2013	26.11.2014	19.07.2013
M3-	11/2012		29.11.2013	02.09.2013
U	08/2011	TT.02.2012	04.07.2013	08.12.2011
M1-	06/2012	TT.11.2012	07.10.2014	11.10.2012

Einvernahme Geschäftsführer der Beschwerdeführerin

Auf die Frage, welche Subunternehmen seit dem Jahr 2011 von der Beschwerdeführerin beauftragt wurden, gab der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in seiner Einvernahme am 19.02.2015 an, dass dies die „1- GmbH, 2- GmbH, D- GmbH, 3- GmbH wären“.

An die beschwerdegegenständlichen Subunternehmen konnte sich der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin somit nicht erinnern. Es erscheint ungewöhnlich, dass man sich etwa zwei Jahre nach einer monatelangen Geschäftsbeziehung, nicht mehr an die Existenz dieser erinnern kann.

HFU – Liste

Unstrittig steht fest, dass die Beschwerdeführerin die HFU-Listen abgefragt hat. Aus der aufrechten Eintragung in die HFU-Liste zum Zeitpunkt der Rechnungslegung lässt sich jedoch grundsätzlich keine reale wirtschaftliche Tätigkeit eines Unternehmens bzw eine reale Geschäftsbeziehung zwischen einem Subunternehmen und einem Auftraggeber ableiten.

Die Haftungsbefreiungsmöglichkeit besteht darin, dass das beauftragte Unternehmen im Zeitpunkt der Leistung des Werklohns in der Gesamtliste der haftungsfreistellenden

Unternehmen (HFU-Gesamtliste) nach § 67b Abs. 6 ASVG eingetragen ist (§ 67a Abs. 3 Z 1 ASVG).

Der Eintrag in der HFU-Liste besagt lediglich, dass die Auftraggeberhaftung für das auftraggebende Unternehmen entfällt, wenn das beauftragte Unternehmen zum Zeitpunkt der Werklohnleistung in der HFU-Gesamtliste geführt wird. In die HFU-Gesamtliste eintragen lassen können sich auf schriftlichen Antrag Unternehmen, die in Österreich sozialversicherte Dienstnehmerinnen/Dienstnehmer beschäftigen, und in Österreich sozialversicherte natürliche Personen ohne Dienstnehmerinnen/Dienstnehmer (Eiersonenunternehmen).

Voraussetzungen für Unternehmen, die Dienstnehmerinnen/Dienstnehmer beschäftigen sind:

- Das Unternehmen muss bereits mindestens drei Jahre lang Bauleistungen nach § 19 Abs 1a Umsatzsteuergesetz (UStG) erbracht haben.
- Das Unternehmen muss als Dienstgeber nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) gemeldete Dienstnehmerinnen/Dienstnehmer beschäftigen.
- Das Unternehmen darf keine rückständigen Beiträge für Zeiträume bis zu dem zweitvorangegangenen Kalendermonat aufweisen. Außer Betracht bleiben Beitragsrückstände, die 10 % der abzuführenden Beiträge im Kalendermonat vor Antragstellung nicht übersteigen.
- Darüber hinaus müssen die entsprechenden Beitragsgrundlagenmeldungen vorliegen.

Das Aufscheinen in der HFU – Gesamtliste bewirkt somit lediglich den Entfall der Auftraggeberhaftung nach § 82a Abs. 1 EStG 1988 bzw § 67a Abs. 1 ASVG.

II. M2- GmbH

1. Vorgelegte Dokumente:

Auftragsschreiben für das Bauvorhaben Bauvorhaben1:

Laut dem Auftragsschreiben vom 06.07.2012 zwischen der Beschwerdeführerin als Auftraggeber und der M2- GmbH als Auftragnehmer betreffend das Bauvorhaben „Bauvorhaben1“ in Bauvorhaben1-Adresse wurde die Erbringung folgender Leistung vereinbart: „Trockenarbeiten gemäß beiliegendem Leistungsverzeichnis bzw nachstehend angeführten Punkten“.

Der Auftrag für das Bauvorhaben war laut Vertrag im Zeitraum zwischen 09.07.2012 bis 15.08.2012 zu erledigen, die Auftragssumme beläuft sich auf 39.199,50 €.

Als Monteure wurden in der Beilage zum Werkvertrag Herr Arbeiter6, Herr Arbeiter7 und Herr Arbeiter8 genannt, welche weder zum Zeitpunkt der Unterfertigung der Auftragsschreiben noch in der angegebenen Ausführungsfrist Dienstnehmer bei der M2- GmbH waren.

Es wurden zwei Leistungsverzeichnisse vorgelegt, wobei eines davon als „Summenblatt für Schlussrechnung“ bezeichnet wird und den in mit Rechnung von 14.03.2013 gestellten Betrag ausweist.

Betreffend die Arbeitsstelle Bauvorhaben1-Adresse liegt

- ein Regiegegensein für die Woche „2012“ vor, laut dem Herr Arbeiter6 und Herr Arbeiter7 jeweils 37 Stunden auf der Baustelle gearbeitet haben. Die Regieleistungen wurden beschrieben,
- ein Regiegegensein für die Woche „2012“ vor, laut dem Herr Arbeiter6 und Herr Arbeiter7 jeweils 41 Stunden auf der Baustelle gearbeitet haben. Die Regieleistungen wurden beschrieben. Für einen Tag wurden 9 Stunden am Vormittag und 9 Stunden am Nachmittag, also insgesamt 18 Stunden am Tag verzeichnet,
- ein Regiegegensein für die Woche „2012“ vor, laut dem Herr Arbeiter6 und Herr Arbeiter7 jeweils 34,5 Stunden auf der Baustelle gearbeitet haben. Die Regieleistungen wurden beschrieben.

Laut Leistungsverzeichnis wurden 225 Regiestunden abgerechnet.

Auftragsschreiben für das Bauvorhaben Bauvorhaben2:

Laut dem Auftragsschreiben vom 13.09.2012 zwischen der Beschwerdeführerin als Auftraggeber und der M2- GmbH als Auftragnehmer betreffend das Bauvorhaben „Bauvorhaben2“ in der Bauvorhaben2-Adresse, wurde die Erbringung folgender Leistung vereinbart: „Trockenarbeiten gemäß beiliegendem Leistungsverzeichnis bzw nachstehend angeführten Punkten“.

Der Auftrag für das Bauvorhaben war laut Vertrag im Zeitraum zwischen 01.10.2012 bis 22.03.2013 zu erledigen, die Auftragssumme beläuft sich auf 28.845,00 €.

Als Monteure wurden in der Beilage zum Werkvertrag Herr Arbeiter6 und Herr Arbeiter7 genannt, welche weder zum Zeitpunkt der Unterfertigung der Auftragsschreiben noch in der angegebenen Ausführungsfrist Dienstnehmer bei der M2- GmbH waren.

Es wurden zwei Leistungsverzeichnisse vorgelegt, wobei eines davon als „Summenblatt für Schlussrechnung“ bezeichnet wird und den mit Rechnung von 02.05.2013 gestellten Betrag ausweist.

Herr Arbeiter7 war von 17.06.2013 bis 09.08.2013 und Herr Arbeiter6 war von 17.06.2013 bis 30.08.2013 bei der M2- GmbH als Dienstnehmer gemeldet.

Betreffend die Rechnung vom 12.11.2012 über das Bauvorhaben Bauvorhaben3 liegen mit Ausnahme von einem Regiebericht vom 06.09.2012 über 36 Stunden für die Facharbeiter Herr Arbeiter6 und Herr Arbeiter7 keine Dokumente vor.

Auch betreffend die anderen oben genannten Bauvorhaben liegen keine weiteren schriftlichen Angebote, Auftragsvereinbarungen, Auftragsbestätigungen oder Leistungsüberprüfungen (mit Ausnahme Regiestunden) zwischen der Beschwerdeführerin und der M2- GmbH vor.

Die Beschwerdeführerin brachte diesbezüglich vor, dass die Arbeiter nicht Dienstnehmer der M2- GmbH, sondern der D- GmbH wären.

2. Rahmenwerkverträge

Diesbezüglich führte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin aus, dass seit Juni 2012 zwischen der M2- GmbH und der D- GmbH ein Rahmenwerkvertrag über Trockenbauarbeiten bestünde (Rahmenwerkvertrag vom 28.06.2012 über eine Auftragssumme von 32.000,00 € betreffend das Bauvorhaben „Bauvorhaben1-Adresse“). Dieser Rahmenwerkvertrag wäre Herrn Ing. Bauleiter bekanntgegeben worden. Die Monteure wären daher bei der D- GmbH angemeldet gewesen.

Diesbezüglich ist anzumerken, dass in den „Allgemeinen Vertragsbedingungen des Auftraggebers zur Vergabe von Werkleistungen“, die die Beschwerdeführerin als Grundlage bei ihren Vertragsabschlüssen verwendet, in Punkt 3. vertraglich vereinbart wird, dass *„die Weitergabe der von Ihnen entstandenen Arbeiten an Subunternehmer nicht gestattet ist. In Sonderfällen ist unsere ausdrückliche schriftliche Genehmigung erforderlich.“*

Eine diesbezügliche schriftliche Genehmigung wurde nicht vorgelegt.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 15.15.0015, GZ ***2*** wurde über die D- GmbH, FN ***3*** eröffnet. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom TT.07.2013 wurde der Konkurs nach Verteilung der Masse aufgehoben. Mit Eintragung TT.10.2013 wurde die Gesellschaft gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung am 15.15.0015 waren bei der D- GmbH keine Dienstnehmer angemeldet (vgl. aktenkundiger Bericht des Masseverwalters vom 04.01.2013). Der Masseverwalter konnte keinen Kontakt zum Geschäftsführer der D- GmbH herstellen, die Gewerbeberechtigung wurde im November 2012 zurückgelegt, die UID-Nummer mit 06.12.2012 begrenzt.

Laut dem Bericht des Masseverwalters vom 19.02.2013 ist der wirtschaftliche Zusammenbruch der D- GmbH auf Malversationen eines ehemaligen Arbeitnehmers zurückzuführen. Dieser hat laut Strafanzeige vom 22.05.2012 im Namen der D- GmbH Aufträge angenommen und das Entgelt veruntreut.

Laut Auskunft des Vermieters (aktenkundiges E-Mail vom 30.01.2015) kündigte die D- GmbH den Firmensitz in der Adresse d-GmbH mit Juli 2012.

Bei der D- GmbH war Herr Arbeiter⁸ von 10.07.2012 bis 31.08.2012 geringfügig, Herr Arbeiter⁶ von 04.06.2012 - 28.09.2012 und Herr Arbeiter⁷ von 19.03.2012 – 13.04.2012 und 16.07.2012 – 28.09.2012 als Dienstnehmer gemeldet. Das Bauvorhaben der Beschwerdeführerin sollte durch die M2- GmbH im Zeitraum 01.10.2012 – 22.03.2013 ausgeführt werden. Die in Bezug auf das Bauvorhaben genannten Monteure waren bis spätestens Ende September 2012 gemeldet, somit in der Ausführungsperiode nicht mehr als Dienstnehmer bei der D- GmbH beschäftigt. Die Gewerbeberechtigung wurde kurz nach Beginn der Ausführungsperiode zurückgelegt, der Konkurs ein wenig später eröffnet.

Zudem weist die Unterschrift von GF3-M2, Geschäftsführer der M2- GmbH am nachgereichten Rahmenwerkvertrag zwischen der M2- GmbH und der D- GmbH ein anderes Schriftbild auf als die Unterschrift auf den Werkverträgen der Beschwerdeführerin mit der M2- GmbH.

Es wird daher davon ausgegangen, dass die D- GmbH nicht beim Bauvorhaben mitgewirkt hat.

Dieser abgabenbehördlichen Feststellung entgegentretend legte die Beschwerdeführerin einen Rahmenwerkvertrag vom 06.08.2012 zwischen der M2- GmbH als Auftraggeber, vertreten durch den Geschäftsführer GF3-M2, und der S- GmbH als Auftragnehmer, vertreten durch MN, vor. Dieser besteht aus einer Seite, das Bauvorhaben wird mit „diverse Bauvorhaben Wien“ beschrieben und „die Preise werden für jedes Bauvorhaben gesondert mit einer schriftlichen Zusatzvereinbarung zu diesem Rahmenwerkvertrag vereinbart“. Diese Zusatzvereinbarung wurde nicht vorgelegt. Es ist zudem nicht nachvollziehbar, warum die Beschwerdeführerin die Existenz von jenem Rahmenwerkvertrag erst nachdem die Abgabenbehörde der Beschwerdeführerin vorgehalten hatte, dass die bei der D- GmbH angemeldeten Dienstnehmer die Leistung aus den oben genannten Gründen nicht erbracht haben konnten, offengelegt hat.

Es wurden diesbezüglich Anmeldungen der Dienstnehmer Arbeiter⁷ und Arbeiter⁶ ab 01.10.2012 bei der S- GmbH für 39 Stunden vorgelegt.

Die UID-Nummer der S- GmbH wurde mit 07.11.2012 begrenzt. Mit Beschluss des Gerichtes vom 16.16.0016 wurde über die S- GmbH der Konkurs eröffnet und schließlich mit Eintragung im Firmenbuch am TT.02.2014 amtswegig gelöscht.

Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht glaubwürdig, dass die S- GmbH betreffend das Bauvorhaben der Beschwerdeführerin Leistungen an die M2- GmbH erbracht hat.

3. Erhebungen der Finanzverwaltung

Erhebungen der Finanzverwaltung im Juli und Oktober 2013 am Firmensitz in Sitz2-M2 ergaben keinen Hinweis auf die Existenz der M2- GmbH.

Der Mietvertrag für die Wohnung am Firmensitz wurde mit Herrn GF3-M2, befristet auf drei Jahre, beginnend mit 01.04.2012, abgeschlossen. Die Nutzung ist laut Vertrag nur für Wohnzwecke zulässig, die Nutzfläche beträgt 30m².

Eine Erhebung der Finanzverwaltung am 19.04.2012 an dieser Adresse ergab, dass am Postkasten die Anschrift „ARGE XX, Arbeitskräfteüberlassung“ angebracht war.

Herr GF4-M2 (Geschäftsführer der Gesellschaft) war von 01.10.2012 - 28.04.2014 in Sitz2-M2 mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Laut einer Erhebung des Finanzamtes zur M2- GmbH (E-Mail an die Finanzpolizei vom 02.11.2012) hatte die genannte Gesellschaft einen völlig unrealistischen Kassastand, kaum Arbeiter angemeldet und meldete im Zeitraum 1-9/2011 Umsätze in Höhe von 2,800.000,00 €.

Zudem wurde betreffend die S- GmbH erhoben, dass diese zum aktuellen Stand 124 Dienstnehmer angemeldet hatte, jedoch keine Lohnabgaben entrichtete.

Laut Sozialversicherung waren bei der M2- GmbH im Juni 2013 über 100 Dienstnehmer angemeldet und die Lohnabgaben wurden weder gemeldet noch entrichtet.

Somit wurden innerhalb nicht einmal eines Jahres etwa 100 Dienstnehmer bei dieser Gesellschaft neu angemeldet. Bei Konkurseröffnung am 06.06.2006 waren nur noch drei Arbeiter gemeldet. Da Lohnabgaben weder gemeldet noch entrichtet wurden, ist davon auszugehen, dass diese Anmeldungen nur zum Schein vorgenommen wurden.

In einem Auskunftersuchen vom 18.05.2015 an Herrn GF3-M2 sagte dieser aus, dass er das Unternehmen der Beschwerdeführerin nicht kenne und die diesbezüglichen Werkverträge auch nicht unterschrieben hatte. Danach revidierte dieser seine Aussage zum Teil und gab an, er kenne die Beschwerdeführerin ein bisschen. Das Unternehmen D- GmbH sage ihm nichts.

4. Erhebungen der Masseverwalterin

Laut dem Bericht der Masseverwalterin vom 24.09.2013 versuchte diese mit den bei der M2- GmbH beschäftigten Dienstnehmern Kontakt aufzunehmen, wobei sich alle drei beschäftigten Dienstnehmer nicht meldeten.

Allerdings wurde die Masseverwalterin ständig von zahlreichen (nicht angemeldeten) Arbeitern gebeten, Bestätigungen über Urlaube auszustellen. Diese Arbeiter gaben als Dienstgeber Herrn GF4-M2 und als Betriebsadresse die Anschrift in Sitz1-M2 (Anmerkung: laut Firmenbuch seit 13.08.2013 nicht mehr der Firmensitz) an.

Ebenso konnte die Masseverwalterin den Geschäftsführer Herrn GF4-M2 nicht erreichen. An der ehemaligen Firmenadresse (Sitz1-M2) befindet sich ein „Espresso“, das vor einiger Zeit der GmbH gehörte, jetzt aber einen anderen Besitzer hat.

Laut Bericht der Masseverwalterin vom 30.01.2014 wurde am 22.04.2013 – somit kurz nach Rechnungslegung an die Beschwerdeführerin - ein Betrag in Höhe von 28.500,00 € vom Konto der M2- GmbH an den ehemaligen Geschäftsführer Herr GF3-M2 überwiesen. Ebenso wurde in diesem Zusammenhang festgestellt, dass Herr GF3-M2 vom Konto der M2- GmbH bei der Bank am 10.05.2013 einen Betrag von 34.000,00 €, am 03.05.2013 einen Betrag von 50.000,00 € und am 28.05.2013 einen Betrag von 40.000,00 € abgehoben hat.

Laut Strafanzeige der Masseverwalterin an die Staatsanwaltschaft Wien vom 02.04.2014 wurde unverzüglich nach Erhalt einer Gutschrift diese bar vom Konto bei der Bank2 abgehoben. Die in der Buchhaltung befindlichen Rechnungen wiesen andere Beträge aus, als jene, die die jeweiligen Vertragspartner bezahlt hatten. Die Rechnungen waren zumeist sehr allgemein gefasst, sodass weder Leistungszeitraum noch eine örtliche Zuordnung möglich war, weswegen sich für den Masseverwalter der Verdacht auf Erstellen von Scheinrechnungen bzw Abgabenhinterziehung erhärtete.

Auch die von der Abgabenbehörde behaupteten „Kick-Back“-Zahlungen werden nicht durch das von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Argument, der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin müsste in dem Fall die auf der Baustelle arbeitenden Personen aus persönlicher Tasche vorfinanzieren, entkräftet.

Es wurden von der M2- GmbH betreffend beide Bauvorhaben beginnend mit 16.07.2012 Teilrechnungen an die Beschwerdeführerin gelegt (letzte Teilrechnung vom 02.05.2013). Die Beschwerdeführerin bezahlte diese regelmäßig jeweils etwa zwei Wochen nach Rechnungseingang. Sollten diese „Kick-Back“-Zahlungen somit stattgefunden haben, hätte die Beschwerdeführerin laufend Bargeld erhalten, das diese dann für die Bezahlung der Arbeiter vor Ort an der Baustelle verwenden konnte (laut Aussage der Arbeiter und auch laut Beschwerde wurden diese bar bezahlt).

5. Sonstiges, Conclusio

Auf Nachfrage, wer für diese Gesellschaft aufgetreten ist, gab der Geschäftsführer in seiner Einvernahme an, dass „es ihm nicht Erinnerung sei, es war aber jedenfalls ein Mann, der Deutsch gesprochen hat.“

Laut Notariatsakt vom 03.10.2012 und Beschwerdevorbringen ist Herr GF4-M2 der deutschen Sprache nicht mächtig.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum eine Person, die der deutschen Sprache nicht mächtig ist, als Vertreter einer Gesellschaft, die wirtschaftlich in Österreich tätig ist, als Geschäftsführer bestellt wird. Da der Geschäftsführer einer GmbH diese vertritt und in ihrem Namen Geschäfte abschließt, erscheint es zweckmäßig, dass dieser sich nicht bei jedem Geschäftsabschluss durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen muss. Die mangelnde Sprachkenntnis des

Geschäftsführers bildet ein weiteres Indiz für die nicht vorhandene Geschäftsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und des Subunternehmens.

In einem im vorgelegten Verwaltungsakt befindlichen E-Mail der Beschwerdeführerin an ihren Auftraggeber, gab die Beschwerdeführerin an, dass es zu Bauverzögerungen und daher auch zu Mehrkosten kommen würde. Die Beschwerdeführerin bat deswegen um einen Termin für eine diesbezügliche Besprechung. Da die Beschwerdeführerin die Leistung allerdings laut ihren Angaben an ein Subunternehmen weitergegeben hätte, müsste auch Schriftverkehr vorhanden sein, in dem die M2- GmbH der Beschwerdeführerin Bauverzögerungen und dergleichen angezeigt hätte. Ein Schriftverkehr zwischen der Beschwerdeführerin und der genannten Gesellschaft, geschweige denn betreffend Bauverzögerungen, ist allerdings nicht vorhanden.

Der Geschäftsführer GF4-M2 hat sich zeitgleich mit der Geschäftsführerbestellung laut ZMR erstmals in Österreich gemeldet und hat nur wenige Monate nach Entziehung der Gewerbeberechtigung bzw Eröffnung des Konkursverfahrens den Hauptwohnsitz in Österreich abgemeldet.

Obigen Ausführungen entsprechend kann somit von einer realen wirtschaftlichen Geschäftsbeziehung mit der Beschwerdeführerin nicht ausgegangen werden, weswegen die im Aufwand der Beschwerdeführerin enthaltenen Rechnungen in freier Beweiswürdigung als Deckungsrechnung festzustellen waren.

III. U- GmbH:

1. Erhebungen der Finanzverwaltung

Bei der U- GmbH fand für die Jahre 2010 und 2011 eine die Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer, Normverbrauchsabgabe, Körperschaftsteuer und Kammerumlage betreffende Betriebsprüfung statt. Gegen die diesbezüglich nach Betriebsprüfung ergangenen Bescheide wurde keine Beschwerde eingebracht.

Der steuerliche Vertreter Dr. K konnte mit dem neuen Geschäftsführer, Herrn GF1-U keinen Kontakt aufnehmen. Nach wochenlangen erfolglosen Kontaktversuchen wurde die Vertretungsvollmacht von Seiten der Gesellschaft im April 2011 gekündigt. Der Prüfungsbeginn wurde sodann mit dem neuen steuerlichen Vertreter, Herrn B, vereinbart, der jedoch nur eine Buchhaltung bis inklusive März 2011 vorlegen konnte. Aufgrund ausstehender Fragen wurde die Außenprüfung unterbrochen und erst am 21.03.2012 mit dem Masseverwalter Dr. S fortgesetzt bzw formell begonnen.

In dem diesbezüglichen Betriebsprüfungsbericht vom 13.06.2012 wurde Folgendes festgestellt:

Erhebungen der Finanzpolizei am 24.02.2011 sowie Anfang August 2011 am eingetragenen Sitz in Firmensitz ergaben keinerlei Hinweise auf eine Existenz der Gesellschaft an diesem Sitz.

Der Hauptmieter, der die oa Adresse teilweise mit Mietvertrag vom 23.02.2011 an die U-GmbH untervermietet hat, gab am 16.01.2012 an, dass die Gesellschaft zahlreiche Monatsmieten schuldig geblieben wäre und daher eine Klage anhängig ist und die Schlösser ausgetauscht wurden.

Der Hauptmieter hatte keine Kenntnis von den aufrechten Wohnsitzmeldungen der Geschäftsführer und hatte auch keinen Kontakt mit diesen. Die Nutzung für Wohnzwecke ist nicht vorgesehen und ist das untervermietete Lokal dafür auch nicht ausgerichtet.

Auch ein Lokalausweis im Zuge der Prüfung am 09.02.2012 ergab keine Hinweise auf eine Existenz der Gesellschaft an diesem Sitz.

Da die gemeldete Adresse der Geschäftsführer somit nicht für Wohnzwecke geeignet ist und der Hauptmieter von dieser Vermietung auch keine Kenntnis davon hatte, ist davon auszugehen, dass diese keinen Wohnsitz in Österreich begründet haben.

Seit Mai 2011 wurden weder Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, noch Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet.

Im Jahr 2010 waren bei der Gesellschaft bis Oktober lediglich zwei Arbeitnehmer gemeldet, danach fünf. Ab März 2011 kam es dann zu einem Anstieg der Anmeldungen, durchschnittlich über das Jahr 2011 verteilt waren 14 (zumeist geringfügig beschäftigt) Arbeitnehmer angemeldet.

Erhebungen der Finanzverwaltung im Zuge der Betriebsprüfung haben zudem ergeben, dass eine Vielzahl von Rechnungen der Gesellschaft im Umlauf ist, die unterschiedliche Rechnungsmuster und Rechnungsnummerierungen aufweisen.

Die im Rahmen des Konkursverfahrens übermittelten Kontodaten wurden auch der Betriebsprüfung zur Verfügung gestellt. Im Jahr 2011 sind Zahlungseingänge von dritter Seite in Höhe von insgesamt 9.729.988,36 € ausgewiesen, von denen insgesamt 9.071.880,00 € sofort wieder bar bzw mittels Scheck behoben wurden. Der Verdacht von Kick-Back-Zahlungen und Scheinrechnungen auf Provision liegt daher nahe.

Die Betriebsprüfung stellte fest, dass die Gesellschaft kaum über Betriebsmittel verfügte. Maschinen oder Werkzeuge waren im Anlagevermögen bzw im Anlageverzeichnis nicht vorhanden.

Die Betriebsprüfung sah es als erwiesen an, dass das Unternehmen zu einem großen Teil Scheinrechnungen ausstellte. Begründet wurde dies einerseits durch das enorme, wirtschaftlich nicht leistbare Ausmaß (das Volumen belief sich auf mehr als das 19-fache des kalkulatorisch ermittelten Leistungsumsatzes) und andererseits durch die unglaubliche Vielfalt

von Leistungen (Betreiben eines Cafés, Bauleistungen, etc.) sowie aus den sonstigen Feststellungen der Behörden (zB zum Kaffeeschmuggel).

2. Erhebungen des Masseverwalters

Laut dem Bericht des Masseverwalters vom 03.04.2012 war eine Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer nicht möglich. Bei einer Nachschau des Masseverwalters am Firmensitz (Sitz1-U) und gleichzeitig gemeldeten (Haupt-)Wohnsitz der Geschäftsführer hat dieser festgestellt, dass der Geschäftsführer, GF2-U, weder an der Adresse wohnhaft noch aufhältig ist. Eine Nachfrage bei der zuständigen Hausverwaltung hat ergeben, dass dieser sowohl die Gesellschaft als auch der Geschäftsführer fremd beziehungsweise unbekannt sind.

Die angemeldeten Insolvenzforderungen stammen größtenteils aus dem Zeitraum ab Mitte des Jahres 2011. Aus Sicht des Masseverwalters ist daraus somit zu schließen, dass die Ursache für die Insolvenz in diesem Zeitraum gelegen ist. Für diesen Zeitraum standen dem Masseverwalter allerdings keinerlei Unterlagen zur Verfügung, der ehemalige Steuerberater legte Unterlagen lediglich bis Mai 2011 vor.

Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung waren bei der Gesellschaft 12 Dienstnehmer gemeldet. Auf Ersuchen des Masseverwalters meldete sich jedoch nur einer, der bekanntgab, dass er nie bei der U- GmbH beschäftigt war. Da die übrigen angemeldeten Dienstnehmer zu keinem Zeitpunkt auf die Kontaktierungsversuche des Masseverwalters reagierten, ist davon auszugehen, dass diese ebenfalls nicht bei der U- GmbH beschäftigt waren.

Die angemeldeten Dienstnehmer wurden daher vom Masseverwalter abgemeldet und gemäß § 25 IO aus anwaltlicher Vorsicht gekündigt.

Laut dem Bericht vom 11.02.2012 wurde eine Abgabeforderung von 29.858,13 € angemeldet, die in weiterer Folge als uneinbringlich gelöscht wurde.

Die Wiener Gebietskrankenkasse meldete eine aus SV-Beiträgen resultierende Forderung in Höhe von 8.910,54 € an.

3. Verfahrensgegenständliche Rechnung

Auf der Rechnung vom 31.08.2011 an die Beschwerdeführerin ist als Firma „u- GmbH“ angeführt, während im Firmenbuch die Firma „U- GmbH“ eingetragen ist.

Im Firmenbuch findet sich unter dem Suchbegriff „U“ nur die Gesellschaft mit der Firma „U- GmbH“.

Zudem wurde als E-Mail-Adresse u-@gmail.com (sic!) angeführt. Im dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt befinden sich noch andere von der Gesellschaft – nicht an die

Beschwerdeführerin - ausgestellte Rechnungen, die allerdings alle im Kopf die Firma „U-GmbH“ und die E-Mail-Adresse U-@gmail.com aufweisen.

Die Beschwerdeführerin konnte nicht aufklären, warum auf der Rechnung die Firma u- GmbH genannt wurde, sondern brachte lediglich vor, dass deswegen gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 keine Beschwerde eingebracht werde.

Es erscheint ungewöhnlich, die Firmennamen u- GmbH zu verwenden, wenn eine Rechnung für Bauleistungen gelegt wird. Auch der Schreibfehler in der E-Mail-Adresse erscheint merkwürdig.

Des Weiteren brachte die Beschwerdeführerin diesbezüglich vor, dass der andere beziehungsweise falsche Firmenname der Gesellschaft dem Geschäftsführer bei Überweisung der Rechnung nicht aufgefallen wäre. Dies erscheint dem Bundesfinanzgericht unglaublich, weil der Name „u- GmbH“ groß, fett-geschrieben und mittig den Kopf der Rechnung bildet. Auch bei den Kontodaten ist als Empfänger „u- GmbH“ genannt, somit hätte dem Geschäftsführer spätestens dann der unrichtige Name auffallen müssen. Die Überweisung wurde auch an „u- GmbH“ getätigt. Angemerkt wird, dass die Kontonummer nicht ident mit jener ist, die als Kontonummer der „U- GmbH“ auf anderen Rechnungen angegeben wird.

4. Conclusio

Die Gesellschafter-Geschäftsführer waren nur für die kurze Zeit des aktiven Bestehens der Gesellschaft im Inland gemeldet. Ob sich diese tatsächlich überhaupt im Inland aufgehalten haben, erscheint im Hinblick auf die oben angeführten Ausführungen fraglich.

Faktisch waren keine Dienstnehmer beschäftigt (vgl Erhebungen des Masseverwalters), somit konnte das Subunternehmen auch nicht die Leistung für die Beschwerdeführerin erbringen.

Von einer realen wirtschaftlichen Geschäftsbeziehung mit der Beschwerdeführerin wird somit nicht ausgegangen, weswegen die im Aufwand der Beschwerdeführerin enthaltene Rechnung in freier Beweiswürdigung als Deckungsrechnung festzustellen war.

IV. M3- GmbH

1. Vorgelegte Dokumente

Laut Mietvertrag vom 31.03.2009 betreffend den Firmensitz Sitz1-M3, beträgt die Nutzungsfläche 26,05m². Das als Geschäftsraummiete bezeichnete Mietverhältnis begann am 01.04.2009 und wurde mit 31.03.2014 gerichtlich aufgekündigt (vgl aktenkundiges E-Mail der Hausverwaltung vom 30.03.2015). Der Geschäftsführer Herr GF2-M3 war im Zeitraum 06.12.2012 - 11.12.2013 eben an dieser Adresse in Sitz1-M3 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Als Unterkunftsgeber scheint die M3- GmbH auf.

Auftragsschreiben vom 17.09.2012, BVH 3., Bauvorhaben4-Adresse:

Laut dem Auftragsschreiben vom 17.09.2012 zwischen der Beschwerdeführerin als Auftraggeber und der M3- GmbH als Auftragnehmer betreffend das Bauvorhaben „Bauvorhaben4“ in Bauvorhaben4-Adresse wurde die Erbringung von Trockenarbeiten vereinbart.

Der Auftrag für das Bauvorhaben war laut Vertrag im Zeitraum zwischen 01.10.2012 – 30.11.2012 zu erledigen, die Auftragssumme beläuft sich auf 39.585,00 €.

Es wurde in der Beilage zum Werkvertrag weder ein verantwortlicher Vorarbeiter für die Dienst- und Fachaufsicht noch Monteure genannt.

Es wurde ein Leistungsverzeichnis beigelegt.

Betreffend die Monteure führte die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde aus, dass der Auftrag am 17.09.2012 zwischen der Beschwerdeführerin und der M3- GmbH unterschrieben worden sei. Laut Auskunft von Herrn Ing. Bauleiter hat die M3- GmbH bezüglich Terminkoordination mit anderen Baustellen zu diesem Zeitpunkt noch keine Monteure namhaft gemacht, die dann im Oktober und November 2012 auf der Baustelle der Beschwerdeführerin arbeiten sollten.

Zu Beginn des Bauvorhabens werden von der M3- GmbH Herr Monteur1 und Herr Monteur2 als Monteure eingesetzt, welche die BB- in Form einer Personalgestellung der M3- GmbH zur Verfügung gestellt haben.

Angesprochener Personalgestellungsvertrag wurde zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens vorgelegt.

Die Vorlage von Unterlagen betreffend die Personalverrechnung sind laut Angaben der Beschwerdeführerin von Seiten der BB- verweigert worden.

Dem ist von Seiten des Bundesfinanzgerichtes zu entgegnen, dass ein zwei Parteien betreffender Vertrag im Normalfall auch beiden Seiten ausgehändigt wird. Zum einen müsste somit auch die M3- GmbH eine Ausfertigung des Vertrages besitzen und zum anderen wäre es von einem sorgfältigen Unternehmer auch von der Beschwerdeführerin zu erwarten gewesen, dass sich diese den Personalgestellungsvertrag – der das eigene Bauvorhaben betrifft – vorlegen lässt. Dies gilt ebenfalls für die Personalverrechnung.

Des Weiteren wurden Regiegegenscheine für die Woche 08.10.2012 - 14.10.2012, die Woche 15.10.2012 - 21.10.2012 und die Woche 05.11.2012 - 11.11.2012 betreffend die Baustelle Bauvorhaben4-Adresse, für die Monteure Herr Monteur1 und Herr Monteur2 für jeweils zwei Tage bzw einen Tag pro Woche für ein paar Stunden vorgelegt.

Es liegen ebenso vorgelegte Anmeldungen bei der Sozialversicherung für den Dienstnehmer Herrn Monteur1 ab 24.02.2012 als gewerberechtl. Geschäftsführer und für den Dienstnehmer Herrn Monteur2 ab 22.08.2012 als Facharbeiter jeweils bei der BB- für 39 Stunden vor.

Da keine Unterlagen betreffend die vorgebrachte Personalgestellung vorgelegt wurden und Herr Monteur1 selbst aussagte, dass es eine solche nicht gab (vgl. sogleich die Ausführungen unter Punkt 2), wird davon ausgegangen, dass die beiden genannten Monteure nicht für die M3- GmbH tätig waren.

2. Erhebungen der Finanzverwaltung

Bei einer bei der M3- GmbH stattgefundenen Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 3/2011 – 9/2011 wurde mit Betriebsprüfungsbericht vom 16.01.2012 festgestellt, dass einige Rechnungen, die von als Scheinunternehmen eingestuften Gesellschaften gelegt wurden, nicht anerkannt werden.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 18.09.2013 betreffend eine Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 2/2013 – 7/2013 wurde Folgendes ausgeführt:

Erhebungen der Finanzverwaltung am Firmensitz Sitz1-M3, im Juli und August 2013 ergaben keinen Hinweis auf die M3- GmbH. Kontaktaufnahmen mit dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer Herr GF2-M3 waren weder persönlich noch telefonisch möglich. Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters hatte dieser bereits seit ca. 1,5 Jahren keinen Kontakt mehr zur Gesellschaft.

Da am Firmensitz kein Hinweis auf eine wirtschaftliche Existenz der Gesellschaft vorlag und keine Kontaktaufnahme möglich war, wurde der Gesellschaft mitgeteilt, dass die UID – Nummer, sollte es zu keiner Kontaktaufnahme durch den Geschäftsführer mit der Abgabenbehörde kommen, begrenzt werde. Da keine Kontaktaufnahme erfolgte und auch keine Unterlagen vorgelegt wurden, wurde die UID-Nummer begrenzt.

Zudem wurde als Betriebsgegenstand in allen Außenprüfungsberichten „Gas-, Wasser- und Sanitärinstallation“ angegeben.

Als Antwort auf ein am 30.04.2015 an die E-Mail-Adresse der BB- gestelltes Auskunftersuchen an Herrn Monteur1 sagte dieser aus, dass es keinen Personalgestellungsvertrag zwischen der BB- und der M3- GmbH gab. Auf die Frage, ob er und Herr Monteur2 im Oktober und November 2012 auf der Baustelle Bauvorhaben4-Adresse, gearbeitet haben, gab dieser an, dass er dort für die Beschwerdeführerin gearbeitet habe. Dem beigelegt wurden jeweils am 12.11.2012, am 19.11.2012 und am 13.12.2012 erstellte Rechnungen der BB- an die Beschwerdeführerin betreffend das Bauvorhaben 0000, XX für Regiestunden. Diese Rechnungen wurden in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin erfasst. Es kann jedoch nicht

zweifelsfrei festgestellt werden, ob es sich dabei um das Bauvorhaben in der Bauvorhaben4-Adresse handelt.

3. Sonstige Auffälligkeiten, Conclusio

Beide Geschäftsführer haben sich kurze Zeit vor Übernahme der Gesellschafter-Geschäftsführerfunktion in Österreich gemeldet und haben sich kurze Zeit nach Abgabe der Funktion bzw nach Löschung der Gesellschaft in Österreich abgemeldet.

Es erscheint unglaublich, dass der Wohnsitz des Geschäftsführers an einem bereits drei Jahre bestehenden Firmensitz, der eine Nutzfläche von 26,05m² aufweist, begründet wird. Erfahrungsgemäß wird im Falle der gleichen Adresse des Firmensitzes und des Wohnsitzes der Wohnsitz zuerst begründet und danach der Firmensitz an die Wohnadresse verlegt, weil zB dort ein Büro eingerichtet wird. Der umgekehrte Fall ist nicht zuletzt aufgrund des Ausmaßes der Nutzfläche zumindest im Beschwerdefall nicht glaubhaft.

Es wird daher davon ausgegangen, dass sich die Geschäftsführer nie wirklich in Österreich aufgehalten haben und ihren Hauptwohnsitz nur zum Schein angemeldet haben.

Dies wird auch durch den Umstand untermauert, dass im Abtretungsvertrag vom 11.12.2012 beide Geschäftsführer durch den Bevollmächtigten Herrn AG vor dem Notar vertreten wurden.

Laut vorgelegter Vollmacht vom 24.05.2012 wurde Herrn AG, der von August 2012 bis August 2013 bei der Gesellschaft als Angestellter angemeldet und beschäftigt war, und Herrn MJ, jeweils eine Generalvollmacht, ausgestellt vom damaligen Geschäftsführer Herrn GF1-M3, erteilt.

Herr GF1-M3 war ab 24.05.2012 Geschäftsführer der Gesellschaft, somit stellte der Geschäftsführer gleich am ersten Tag seiner Funktion eine Generalvollmacht für einen Angestellten aus. Dies ist ein weiteres Indiz dafür, dass der Geschäftsführer nicht in Österreich aufhältig war und sich nur zum Schein angemeldet hatte.

Die Beschwerdeführerin brachte im Zuge der Beschwerde vor, dass sie die Personalgestellung durch die BB- an die M3- GmbH genehmigen musste, weil sie auch einen Vertrag mit ihren Kunden einzuhalten hätte, der bei Nichteinhaltung von Terminvorgaben mit Pönalzahlungen verbunden wäre.

Dem ist entgegenzuhalten, dass in den „Allgemeinen Vertragsbedingungen des Auftraggebers zur Vergabe von Werkleistungen“ unter Punkt 7) und 15) Folgendes ausgeführt wird:

„Der Auftragnehmer haftet dem Auftraggeber für alle Mehr- und Folgekosten, die diesem aus einer Nichterreichung der von ihm bestellten Qualität und Leistungen entstehen. Das gilt insbesondere für alle Nachteile die dem Auftraggeber aus diesem Titel gegenüber dem

Bauherrn erwachsen. Der Auftraggeber ist diesem Fall berechtigt in demselben Maß Ansprüche geltend zu machen wie sie der Bauherr, wegen dem vom Auftragnehmer zu betretenden Mehr- und Folgekosten, in Anspruch nimmt. Der Auftraggeber behält sich vor, derartige Ansprüche gegen Vertragsforderungen des Auftragnehmers aufzurechnen.

Sollte der von der Beschwerdeführerin einvernehmlich mit ihnen festgelegte Terminplan (Anmerkung: nicht vorhanden) durch Ihr Verschulden überschritten werden, wird das vom Bauherrn festgesetzte Pönale an Sie weitergegeben. Für Überstunden, welche zur Erreichung des vereinbarten Termins geleistet werden, erfolgt keine Vergütung.“

Somit hätte die Beschwerdeführerin alle ihr auferlegten Pönalzahlungen und Mehrkosten mit der M3- GmbH weiterverrechnen können, wenn sie dem Personalgestellungsvertrag nicht zustimmen hätte wollen.

Jener Personalgestellungsvertrag wurde nicht vorgelegt. Begründend hierzu führte die Beschwerdeführerin aus, dass sie zur Dokumentation des Geschäftsfalles versucht hätte, die Personalgestellungsverrechnung dieser beiden Monteure zwischen der BB- und M3- GmbH bei der BB- einzuholen. Dies wäre der Beschwerdeführerin von Seiten der BB- verweigert worden.

Es ist für das Bundesfinanzgericht kein Grund ersichtlich, warum die BB- die Vorlage dieser Unterlagen verweigern würde. Auch der diesbezügliche Personalgestellungsvertrag wurde nicht vorgelegt.

Zudem ist es auch – wie bereits oben ausgeführt - ungewöhnlich, dass die M3- GmbH diesen Vertrag nicht besitzt.

In Zusammenschau mit dem oben angeführten Auskunftersuchen an Herrn Monteur1 ist deswegen davon auszugehen, dass ein Personalgestellungsvertrag zwischen der BB- und der M3- GmbH nicht existierte.

Die Beschwerdeführerin brachte diesbezüglich ebenso vor, dass Herr Monteur1 wohl nichts von dem Personalgestellungsvertrag gewusst hätte. Dies kann insoweit ebenso entkräftet werden, als dass Herr Monteur1 der Ehegatte der Geschäftsführerin der BB- ist und selbst telefonisch aussagte, dass er stark in die Prozesse der Gesellschaft eingegliedert ist, nicht zuletzt, weil er davor Geschäftsführer der BB- war. Dies zeigt sich auch darin, dass er das Auskunftersuchen mit der E-Mail-Adresse der BB- (bb@hotmail.com) beantwortet hat.

Somit kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn diese meint, Herr Monteur1 hätte nichts vom Personalgestellungsvertrag gewusst.

Obigen Ausführungen entsprechend kann somit von einer realen wirtschaftlichen Geschäftsbeziehung mit der Beschwerdeführerin nicht ausgegangen werden, weswegen die im

Aufwand der Beschwerdeführerin enthaltenen Rechnungen in freier Beweiswürdigung als Deckungsrechnungen festzustellen waren.

V. M1- GmbH

1. Vorgelegte Dokumente

Auftragsschreiben vom 04.04.2012, Bauvorhaben4-Adresse:

Laut dem Auftragsschreiben vom 04.04.2012 zwischen der Beschwerdeführerin als Auftraggeber und der M1- GmbH als Auftragnehmer betreffend das Bauvorhaben „Bauvorhaben5“ in Bauvorhaben4-Adresse wurde die Erbringung von Trockenbauarbeiten vereinbart.

Der Auftrag für das Bauvorhaben war laut Vertrag im Zeitraum 10.04.2012 – 31.05.2012 auszuführen, die Auftragssumme beläuft sich auf 11.608,21 €.

Auftragsschreiben vom 4.4.2012, Bauvorhaben4-Adresse:

Laut dem Auftragsschreiben vom 04.04.2012 zwischen der Beschwerdeführerin als Auftraggeber und der M1- GmbH als Auftragnehmer betreffend das Bauvorhaben „Bauvorhaben5“ in Bauvorhaben4-Adresse wurde die Erbringung von Trockenbauarbeiten vereinbart.

Der Auftrag für das Bauvorhaben war in der Ausführungsfrist 10.04.2012 – 21.05.2012 zu erledigen, die Auftragssumme beläuft sich auf 5.660,90 €.

Aus welchem Grund am gleichen Tag zwei Auftragsschreiben für das gleiche Bauvorhaben und die gleiche Leistung („Trockenbauarbeiten“) ergehen, erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht.

Auftragsschreiben vom 15.05.2012, Bauvorhaben4-Adresse:

Laut dem Auftragsschreiben vom 15.05.2012 zwischen der Beschwerdeführerin als Auftraggeber und der M1- GmbH als Auftragnehmer betreffend das Bauvorhaben „Bauvorhaben6“ in Bauvorhaben4-Adresse wurde die Erbringung von Trockenbauarbeiten vereinbart.

Der Auftrag für das Bauvorhaben war laut Vertrag im Zeitraum 21.05.2012 – 22.06.2012 auszuführen, die Auftragssumme beläuft sich auf 8.689,15 €.

Betreffend alle drei Auftragsschreiben wurden in der Beilage zum Werkvertrag Herr Arbeiter5 als verantwortlicher Vorarbeiter für die Dienst- und Fachaufsicht und Herr Arbeiter3, Herr Arbeiter4 und Herr Arbeiter5 als Monteure genannt.

Die Unterschrift (gezeichnet Herr GF1-M1) auf den Auftragsschreiben und auf den Beilagen stimmt nicht mit jener auf der Musterzeichnung und in seinem Reisepass überein.

Es wurden Leistungsverzeichnisse beigelegt.

Die Auftragsschreiben belaufen sich auf eine Auftragssumme von gesamt 25.958,26 €. In Rechnung gelegt wurde ein Gesamtbetrag von 35.996,95 €. Schriftverkehr, der auf diese Erhöhung der Kosten hinweist, ist nicht vorhanden.

2. Erhebungen der Finanzverwaltung

Mit Betriebsprüfungsbericht vom 12.11.2012 wurde Folgendes festgestellt:

Im Rahmen der Betriebsprüfung ist der Geschäftsführer Herr GF1-M1 nie zu den vereinbarten Terminen erschienen, eine Kontaktaufnahme ist somit nicht möglich gewesen, weswegen in weiterer Folge auch die UID – Nummer begrenzt wurde.

Erhebungen im Zuge der Betriebsprüfung haben ergeben, dass es sich beim Firmensitz, der zugleich eingetragener Wohnsitz des Geschäftsführers ist, um ein Straßenlokal im Erdgeschoß handelt. Personen wurden bei den erfolgten Begehungen nie angetroffen.

Laut Mietvertrag vom 04.08.2011 über die Sitz1-M1, beginnend mit 01.08.2011, ist eine Nutzung der Nutzfläche von 55,16m² für Wohnzwecke nicht vorgesehen.

Aufgrund schon stattgefundener Erhebungen wurde die Betriebsprüfung in eine Prüfung gemäß § 99 FinStrG ausgeweitet. Auch zur Beschuldigtenvernehmung ist der Geschäftsführer nicht erschienen.

Im Vorfeld der Betriebsprüfung wurden der Abgabenbehörde Ausgangsrechnungen der M1-GmbH mittels Kontrollmitteilungen bekanntgegeben. Diese Ausgangsrechnungen wurden in der Buchhaltung der M1- GmbH nicht erfasst. Zusätzlich wurde festgestellt, dass das Rechnungsbild (mindestens vier verschiedene Muster), die Rechnungsnummerierung und der Firmenstempel dieser Ausgangsrechnungen nicht mit den in der Buchhaltung erfassten Ausgangsrechnungen ident sind, obwohl diese teilweise den gleichen Zeitraum betreffen. Die Unterschrift des Geschäftsführers Herrn GF1-M1 auf diesen Rechnungen stimmt nicht mit der Musterzeichnung oder mit der im Reisepass überein.

Ebenso wurde festgestellt, dass Lieferantenrechnungen von als Scheinunternehmen festgestellten Gesellschaften in der Buchhaltung erfasst sind.

Durch Befragungen der Mitarbeiter der M1- GmbH wurde festgestellt, dass die Lohnkonten nicht den tatsächlichen Begebenheiten entsprechen und wurde deswegen 10% des Lohnaufwandes nicht anerkannt.

Die letzte Umsatzsteuervoranmeldung wurde für den Monat 12/2011 eingereicht.

Mit Schreiben vom 20.11.2012 wurde von der betreibenden Partei „bP“ aufgrund einer Fahrnisexekution der Antrag auf amtswegige Ausforschung der Firmenanschrift beim Handelsgericht Wien gestellt, weil der im Firmenbuch eingetragene Firmensitz leer stehe.

Einvernahme Herr Arbeiter3 vom 29.04.2015

In seiner Einvernahme vor der Abgabenbehörde gab Herr Arbeiter3 an, dass er von Anfang Februar 2012 bis Mitte Juni 2012 als Hilfsarbeiter bei der M1- GmbH beschäftigt gewesen sei. Das Gehalt sei ihm 1-2 Mal monatlich bar auf der Baustelle ausbezahlt worden. Der Chef wäre Herr CC gewesen. Dieser habe sich als Chef vorgestellt und auch alle anderen Personen haben gesagt, er wäre der Chef. Herr CC hat auch immer die Besprechungen mit den Baumeistern geführt.

Er glaube, der Firmensitz wäre irgendwo im 16. Bezirk, er ist aber nie dort gewesen. Er hat ausschließlich auf einer Baustelle im 20. Bezirk in einer Nebengasse zur Sitz1-M1 gearbeitet. Auf der Baustelle Bauvorhaben4-Adresse habe er nie gearbeitet. Er hatte keine Vollmachten und hatte auch nie im Namen der M1- GmbH etwas unterschrieben. Herrn Ing. Bauleiter kennt er nicht.

Laut Versicherungsdatenauszug vom 28.04.2015 war Herr Arbeiter3 von 01.02.2012 bis 15.06.2012 bei der M1- GmbH angemeldet.

3. Sonstiges, Conclusio:

Auf Vorhalt der belangten Behörde, dass die Unterschrift auf den Auftragsschreiben und auf den Beilagen dazu nicht mit jener auf der Musterzeichnung oder am Reisepass von Herrn GF1-M1 übereinstimmt, nahm Geschäftsführer der Beschwerdeführerin dahingehend Stellung, als dass dieser meinte, die Werkverträge wären von Herrn Arbeiter3 unterzeichnet worden.

Auf Vorhalt der oben geschilderten Einvernahme des Herrn Arbeiter3 gab die Beschwerdeführerin lediglich an, sie wäre davon ausgegangen, dass Herr Arbeiter3 die Auftragsschreiben unterschrieben hätte.

In der eingebrachten Beschwerde wurde nicht aufgeklärt, wer die Auftragsschreiben unterschrieben hatte. Dass dies Herr GF1-M1 gewesen wäre, wurde allerdings nicht behauptet und ist auch für das Bundesfinanzgericht in Anbetracht der Divergenzen in den Unterschriften nicht glaubhaft.

Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang erläutert, dass die Einsicht in die Musterzeichnung im Firmenbuch einem Vertragspartner nicht offen steht und eine Kontrolle nicht zugemutet werden kann, so ist dies insoweit richtigzustellen, als jede Person in das

Firmenbuch Einsicht nehmen kann und die Einsichtsmöglichkeit sowohl das Hauptbuch als auch die Urkundensammlung umfasst.

Zusätzlich dazu verfügte die Beschwerdeführerin über die Kopie des Reisepasses, die ebenso nicht mit der Unterschrift am Auftragsschreiben übereinstimmte.

Die Beschwerdeführerin monierte, dass der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bei Auftragsvergabe an die Subunternehmen sich jeweils Ausweise vorlegen lassen würde. Das bedeutet, dass in diesem Fall diese nicht auf Übereinstimmung mit dem Reisepass überprüft wurde oder der Geschäftsführer wusste, dass es sich bei der unterzeichnenden Person nicht um den Geschäftsführer Herrn GF1-M1 handelte.

Das im Zuge der Beschwerde vorgelegte E-Mail von der M1- GmbH (E-Mail-Adresse: „m1.gmbh@gmail.com“) an die Beschwerdeführerin, mit der Bekanntgabe einer neuen Bankverbindung, solle zum Nachweis der Geschäftsbeziehung zwischen den beiden Gesellschaften dienen.

Zum einen ist die Bezahlung an das Konto der Gesellschaften selbst unstrittig. Strittig im Beschwerdeverfahren ist die Leistungserbringung durch die Subunternehmen. Betreffend die Leistungserbringung dient das vorgelegte E-Mail, das nur die geänderte Bankverbindung zum Inhalt hat, nicht als Nachweis.

Zum anderen scheint als Absender „Gf1-M1“ auf und nicht – wie im ZMR-Auszug, Firmenbuch und Reisepass als „GF1-M1“.

Zudem wurde im Jahr 2012 von der M1- GmbH noch eine weitere E-Mail-Adresse verwendet, nämlich „M1-@gmx.at“, etwa am Auftragsschreiben vom 15.05.2012.

Auch ein gescannter Briefkopf bzw eine gescannte Signatur der Gesellschaft (das gescannte Dokument ist nicht zuordenbar) lautet: „M1- GmbH, Gf1-M1, Geschäftsführer“.

Die richtige Schreibweise lautet allerdings „GF1-M1“. Es ist grundsätzlich anzunehmen, dass ein Geschäftsführer seinen Namen am Briefkopf respektive in der Signatur richtig ausweist. Es deutet sohin vielmehr daraufhin, dass der eingetragene Geschäftsführer bei der Gesellschaft faktisch nicht tätig ist.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich somit hierbei der Ansicht der Abgabenbehörde an, dass davon auszugehen ist, dass Herr GF1-M1 niemals operativ als Geschäftsführer in der M1- GmbH tätig war. Insbesondere die Unmöglichkeit der Kontaktaufnahme durch die Finanzverwaltung, die mit den Musterzeichnungen divergierenden Unterschriften auf den Auftragsschreiben, die nur kurz andauernde polizeiliche Meldung in Österreich und der Umstand, dass Herr GF1-M1 von Arbeitnehmern der M1- GmbH auch nicht erkannt bzw als

Chef genannt wurde, sprechen dafür, dass dieser als nicht greifbarer Strohhalm in der M1-GmbH eingesetzt wurde.

Im Hinblick auf die obigen Ausführungen geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die in Rechnung gestellten Leistungen von der M1-GmbH an die Beschwerdeführerin tatsächlich nicht erbracht wurden und es sich bei den verbuchten Rechnungen um Deckungsrechnungen handelt.

VI. Fehlende Dokumente, fehlende Bautageberichte:

Neben einem vorliegenden Vertrag, der bereits aus mehreren Dokumenten bestehen sollte und das Bau-SOLL beschreibt, sollte sich im Zuge der Ausführung der Leistung eine Fülle von weiteren Dokumenten (Pläne, Terminpläne, Protokolle, Bautageberichte und Dokumentation, Störungsmeldungen, Schriftverkehr, Abrechnungsunterlagen usw) ergeben.

Laut Beilage zum Werkvertrag stellt die Beschwerdeführerin bei allen Subunternehmen selbst das Material zur Verfügung. Betreffend Ausführungsplanung, Vorleistungen, Beistellungen etc ist es unglaublich, dass es keinerlei Schriftverkehr dazu gibt, welches Material bereitgestellt wird. Allein aufgrund Haftungsansprüche und dergleichen müsste das Material, das die Beschwerdeführerin zur Verfügung stellt und jenes, das von den Subunternehmen mitgebracht wird, klar ausgemischt sein.

In den „Allgemeinen Vertragsbedingungen des Auftraggebers zur Vergabe von Werkleistungen“ der Beschwerdeführerin finden sich in Punkt 1) die Auftragsgrundlagen, die gemäß Punkt 1) d. auch die freigegebenen Baupläne, Ausführungspläne und Detailpläne beinhalten. Diese Dokumente wurden von der Beschwerdeführerin nicht vorgelegt.

Des Weiteren wären zwischen zwei sorgfältigen Unternehmen - zB im Rahmen eines laufend aktualisierten Projekthandbuchs - Kontaktdaten auszutauschen, Verantwortliche (Vollmachtsumfang) und relevante Besprechungstermine (für Baubesprechung, Termin-/Baublaufbesprechungen, etc) zu erfragen. Der Beginn der Leistungserbringung und der Ressourceneinsatz (Personal, Gerät) müsste abgeklärt werden. Eine Baustellenbesichtigung sollte Aufschluss darüber geben können, ob alle erforderlichen Vorleistungen gegeben sind.

Nur der laufende Vergleich der vereinbarten Leistung samt den Umständen der Leistungserbringung mit den auszuführenden Leistungen unter den vorherrschenden Umständen der Leistungserbringung macht eine Leistungskontrolle und Abrechnung möglich.

Ein wichtiges Dokument, mit dem der Bauablauf dokumentiert wird, ist der Bautagebericht. Die ÖN B 2110 sieht Vorgaben an das Führen von Bautageberichten vor. Wichtige Vorkommnisse sind neben Anzahl und Dauer der beschäftigten Mitarbeiter, Witterung, Geräteeinsatz, Ort(e) und Art(en) der Leistungserbringung täglich festzuhalten. Der Auftragnehmer muss die Bautageberichte aktiv dem Auftraggeber oder dessen

bevollmächtigter Vertretung übergeben bzw nachweisbar übermitteln. Dafür hat er 14 Tage nach dem Datum des Aufzeichnungstages Zeit.

Im vorliegenden Beschwerdefall sind keine Bautageberichte vorhanden.

Es liegen zudem keine schriftlichen Angebote, Stundenaufzeichnungen, Leistungsbestätigungen bzw -kontrollen zwischen der Beschwerdeführerin und den genannten Subunternehmen vor. Die Kontaktaufnahme und die Beauftragung erfolgten im Wesentlichen mündlich. Es wurden – bis auf die Auftragsschreiben mit pauschalen Leistungsbeschreibungen und Leistungsverzeichnisse - keine Unterlagen zu den Aufträgen vorgelegt. Die Überprüfungshandlungen der Beschwerdeführerin erschöpften sich in Einholung eines Firmenbuchauszuges, UID Nummer-Überprüfung, Kontrolle der HFU-Liste und der Gewerbeberechtigung.

Daran ändert auch der Umstand, dass vereinzelt weitere Dokumentation im Rahmen der Beauftragung der Subunternehmen (zB Ausweiskopie eines Geschäftsführers) gesetzt wurden, nichts.

Auch die Dokumentation der Anmeldung von Arbeitern führt zu keiner anderen Beurteilung, weil aufgrund der mangelnden Dokumentation durch Bautagebücher oder Ähnliches ungewiss geblieben ist, ob und in welchem Umfang diese Beschäftigten tatsächlich an den beauftragten Projekten beteiligt gewesen sind. Zudem sagte der Zeuge Herr Ing. Bauleiter selbst aus, dass nicht überprüft werden konnte, ob die Arbeitnehmer nur am ersten Tag angemeldet waren oder im gesamten Zeitraum.

VII. Zeugeneinvernahme Herr Ing. Bauleiter:

Der Zeuge konnte im Rahmen seiner Einvernahme zu den einzelnen Subunternehmen aufgrund des weit zurückliegenden Zeitraumes keine konkreten Angaben machen. Weder wusste er auf welcher Baustelle die Subunternehmen gearbeitet haben, noch mit welchen Personen er diesbezüglich Kontakt hatte. Dies ist grundsätzlich nicht unglaubwürdig.

Er führte allgemein betreffend Beauftragung der Subunternehmen aus, dass dies meist über einen Bekannten, den er von früheren gemeinsamen Bauprojekten kannte, passiert sei. Die Subunternehmen sind ihm vorgeschlagen worden, stellten sodann den Kontakt mit ihm her und er hatte einen Firmenbuchauszug, eine Reisepasskopie des Geschäftsführers, einen Gewerbeschein und die Anmeldung der Arbeiter verlangt. In das Sozialversicherungsregister hatte er keinen Einblick, deswegen habe er nicht gewusst, ob die Arbeiter dann wieder abgemeldet wurden.

Er hat täglich den Leistungsfortschritt auf der Baustelle kontrolliert und festgestellt, ob der Fortschritt mit den Terminplänen übereinstimmt.

Terminpläne wurden im Beschwerdeverfahren keine vorgelegt.

Da die Leistungserbringung selbst nicht strittig ist, sondern nur, ob die Leistung von den in Rede stehenden Subunternehmen erbracht wurde und sich der Zeuge allerdings – verständlicherweise – ob des lang vergangenen Zeitraumes nicht mehr an die Geschäftsbeziehungen mit den beschwerdegegenständlichen Subunternehmen erinnern kann, waren die Ergebnisse der Einvernahme des Zeugen nicht geeignet, zu einer anderen Beweiswürdigung zu führen.

VIII. Zusammenfassung:

Bei allen gegenständlichen Subunternehmen - wie aus den Firmenbuchauszügen ersichtlich - lag einige Monate vor Beauftragung durch die Beschwerdeführerin ein Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel vor. Es kann durchaus erwartet werden, dass diese Tatsache dem Geschäftsführer aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit im Bauwesen (Gründungsjahr 1997), insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass seit langem bekannt ist, dass das Bau- und Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehört, auffällt und zu weiteren Überprüfungen hinsichtlich der Zuverlässigkeit und Vertrauenswürdigkeit der Subunternehmen führen hätte müssen (zB Überprüfung des Firmensitzes).

Bei allen Gesellschaften wurde die UID-Nummer im zeitlichen Nahebereich zu den an die Beschwerdeführerin ausgestellten Rechnungen begrenzt. Zudem kann die Abfrage der Gültigkeit der UID-Nummer der jeweiligen Subunternehmen eine tatsächliche Leistungserbringung durch diese Gesellschaften auch nicht nachweisen, weil für die Legung von Schein- bzw Deckungsrechnungen erfahrungsgemäß immer nur solche Gesellschaften herangezogen werden, deren UID-Nummer im Zeitpunkt der Rechnungslegung noch gültig ist.

Ebenso ist allen betroffenen Unternehmen immanent – und als Hinweis auf das Vorliegen von Deckungsrechnungen anzusehen - dass die Geschäftsführer der beauftragten Unternehmen für die Masseverwalter und auch zuvor für die Finanzverwaltung nicht greifbar waren.

Weiters ist aufgrund der Dienstnehmerstruktur vom Vorliegen von Deckungsrechnungen auszugehen. So waren etwa bei der M2- GmbH und der U- GmbH auch die noch angemeldeten Dienstnehmer für die Masseverwalterin bzw den Masseverwalter nicht greifbar.

Auch wurden bei der M2- GmbH zeitnahe Abhebungen von hohen auf den Konten einlangenden Beträgen durch die Masseverwalterin festgestellt. Auch am Firmenstandort wurde bei den betreffenden Subunternehmen niemand angetroffen und fanden sich keine Hinweise auf eine Geschäftstätigkeit. Vor allem aber spricht auch der Umstand, dass bei allen der genannten Unternehmen keinerlei Dokumentation betreffend Auftragsdurchführung

vorgelegt wurde, gegen das Vorliegen einer tatsächlichen Leistungserbringung und korrekten Beauftragung der genannten Subunternehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob den Rechnungen von den in Rede stehenden Subunternehmen tatsächlich erbrachte Leistungen zu Grunde liegen bzw. die Rechnungen nur dazu gedient haben, von nicht angemeldeten Arbeitern bzw Schwarzarbeitern erbrachte Arbeiten zu verdecken und folglich als Deckungsrechnungen zu qualifizieren sind.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Geschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

§ 23 Abs. 1 BAO gilt nicht nur für Scheingeschäfte, sondern auch für andere Scheinhandlungen. Scheinhandlungen sind Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind, und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht (Ritz, BAO⁶, § 23 Tz 6 mit weiteren Nachweisen).

Zudem ist gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend.

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

Die Nachweispflicht für Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat, soweit dies möglich und zumutbar ist, durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (vgl. Doralt, EStG, § 4 Tz 269 f). Die Abgabenbehörde muss unzweifelhaft angefallene Angaben im Rahmen der Schätzung berücksichtigen (vgl. VwGH 15.05.1997, 95/15/0093).

Gemäß § 138 BAO ist der Abgabepflichtige dazu verpflichtet die Richtigkeit seiner Angaben, durch Vorlage entsprechender Unterlagen zu beweisen.

In seinem Erkenntnis vom 22.09.2006, RV/1343-W/03, erwog der unabhängige Finanzsenat: *„Ein Scheingeschäft im Sinne des § 916 ABGB liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmten Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen. Das Scheingeschäft setzt somit einen gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (vgl. Ritz, BAO⁶, § 23, Tz 1).“*

Typischer Anwendungsfall ist der Abschluss eines Geschäftes zur Täuschung der Finanzbehörde, um eine bestimmte Steuerbelastung hierdurch zu vermeiden. Ein solches Scheingeschäft ist nach § 916 Abs. 1 erster Satz ABGB nichtig, weil es von beiden Teilen nicht gewollt war und auch keiner der Partner auf die Wirksamkeit der Erklärung vertraute (vgl. OGH 28.09.2005, 7 Ob 116/05t).

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind.

Danach sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 26.01.2004, 2000/17/0172, VwGH 21.02.2007, 2005/17/0088, VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 23.02.1994, 92/15/0159).

Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren alles als Beweismittel in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Es ist allgemein bekannt, dass es sich bei einem Bauunternehmen um eine Risikobranche in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug handelt.

Nach § 167 Abs. 2 BAO iVm § 2a BAO haben die Abgabenbehörde sowie das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen

anzunehmen ist. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Wahrscheinlichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die alle anderen Möglichkeiten zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 167 Rz 8 mit Hinweisen auf die VwGH-Judikatur).

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist nach Abs. 2 insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Wenn ein Abgabepflichtiger seine Geschäftsbeziehungen so wenig nachweislich gestaltet, dass er die Leistungserbringung des (behaupteten) Geschäftspartners nicht beweisen kann, ist es nicht unschlüssig, wenn die Behörde (bzw das BFG) in freier Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt, dass die behaupteten Geschäfte in der in den Rechnungen dokumentierten Form nicht stattgefunden haben (VwGH 24.09.2002, 99/14/0006).

Die Leistungserbringung durch die Rechnungsleger erscheint aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes daher im Hinblick auf das nahezu gänzliche Fehlen jeglicher auftragsbezogenen Dokumente unglaubwürdig. Die „Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers“ ist das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen habe (vgl VwGH 28.05.1997, 94/13/0230).

Die fingierten Deckungsrechnungen sollen an die Stelle des tatsächlich bezahlten (Lohn-) Aufwandes des tätig gewordenen, bei der Beschwerdeführerin nicht angemeldeten Personals treten. Da die Leistungen tatsächlich erbracht wurden, die Rechnungsausstellerin aber über zu wenige eigene Arbeiter verfügte, um die in Rede stehenden Arbeiten zu erbringen, musste sie sich oder die Beschwerdeführerin selber weiterer Arbeiter bedienen. Die Schätzung der Höhe des Lohnaufwands für dieses eingesetzte Personal mit 50% der nicht anerkannten Fremdleistungen durch die belangte Behörde entspricht sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der ständigen Rechtsprechung (VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115; VwGH 16.05.2002, 96/13/0168; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013). Die Beschwerdeführerin ist dieser Schätzung auch nicht essentiell entgegengetreten, sodass das BFG auch insoweit die vom Finanzamt durchgeführte und vom VwGH in ständiger Rechtsprechung bestätigte Schätzung als sachgerecht ansieht.

Der Verwaltungsgerichtshof erwog hinsichtlich nicht von der Rechnungsausstellerin erbrachter Leistungen in seinem Erkenntnis, VwGH 16.05.2002, 96/13/0168: *"Dass die betreffenden Arbeiten durchgeführt wurden, ist unstrittig und wurde von der hinsichtlich des*

zweitangefochtenen Bescheides belangten Behörde dahingehend berücksichtigt, dass sie bei der Ermittlung der zur Kapitalertragsteuerverpflichtung führenden verdeckten Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) von den zugeschätzten Umsätzen einen mit 50% geschätzten Lohnaufwand abgezogen hat".

Unter der Annahme, dass grundsätzlich Trockenbauarbeiten erbracht worden sind, sind auch dementsprechende Ausgaben entstanden. Da es dazu jedoch keine gesicherten Unterlagen gibt, kommt nur eine Schätzung der Betriebsausgaben in Frage (vgl. auch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, BFG 06.02.2018, RV/6100539/2007).

Da es aus oben angeführten Gründen für die Abgabenbehörde nicht möglich war, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln oder zu berechnen, ist die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 Abs. 1 BAO gegeben.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes erfolgte daher die Schätzung des Lohnaufwandes mit 50% des nicht anerkannten Fremdleistungsaufwandes sowohl dem Grund als auch der Höhe nach zu Recht.

Dieser Prozentsatz entspricht der von Erfahrungswerten gestützten langjährigen Entscheidungspraxis, welche ihre Begründung im Wesentlichen darin findet, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden sowie Schein- bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt werden (vgl. zB UFS 19.08.2003, RV/0052-W/02; BFG 22.07.2013, RV/2239-W/12; BFG 05.10.2017, RV/5100268/2011; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013; BFG 04.01.2019, RV/2100828/2017).

Hingegen ist es einem Auftraggeber sehr wohl möglich und zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen (vgl. etwa BFG 10.06.2014, RV/7103567/2011 oder BFG 29.04.2014, RV/7103197/2011). Hierbei kann er sich im Hinblick auf die allgemein seit Jahrzehnten bekannte Betrugsanfälligkeit einer Hochrisikobranche nicht allein auf Firmenbucheintragen, vergebene Umsatzsteueridentifikationsnummern oder Gewerbeberechtigungen stützen, sondern hat sich bei nicht langjährig etablierten und allgemein bekannten Unternehmen mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiert, der auf Grund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt.

Die belangte Behörde nahm dementsprechend zu Recht eine Schätzung vor. Es entspricht insbesondere der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass in Fällen von

"Deckungsrechnungen" eine Schätzung der Betriebsausgaben ("Schwarzlöhne") und (dazu komplementären) verdeckten Ausschüttungen vorgenommen werden kann (vgl. VwGH 23.08.2022, Ra 2022/13/0072 Rn 17 mit Verweis auf VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006; VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005; VwGH 14.01.2022, Ra 2021/13/0083; VwGH 31.01.2022, Ra 2022/13/0001; VwGH 10.05.2022, Ra 2022/15/0020).

Im Übrigen ist hinsichtlich des Vorbringens der Beschwerdeführerin, die Schätzung wäre nicht ausreichend begründet worden, darauf zu verweisen, dass Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (zB VwGH 17.02.1994, 93/16/0117; VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281; VwGH 17.08.2020, Ra 2020/13/0056).

Abschließend ist dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung bezüglich Ihres Vorbringens in der mündlichen Verhandlung, dass es unwesentlich sei, wie geleistet wird, dass es lediglich um die Leistung und wie der Empfänger der Leistung diese weiterleitet, insofern zu widersprechen, da der rechnungsausstellende und tatsächlich leistende Unternehmer ersichtlich sein muss.

Der Verweis der steuerlichen Vertretung auf einen Artikel von Beiser in der SWK 23/24 vom 15.08.2015, dass eine Pflicht zur Benennung nachgeordneter Empfänger des Empfängers dem Gesetz (§ 162 BAO) nicht zu entnehmen ist, ist im gegenständlichen Verfahren nicht zielführend, da die Beschwerdeführerin nicht formal zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO aufgefordert wurde. In diesem Fall wären die Aufwendungen zu 100% nicht anzuerkennen, im gegenständlichen Verfahren ging das Finanzamt davon aus, dass die Leistungen erbracht wurden, aber eben nicht von der rechnungsausstellenden Gesellschaft und hat von der Beschwerdeführerin die geltend gemachten Ausgaben zu 50% anerkannt. Wie oben ausgeführt, wurden die Aufwendungen nicht deshalb nicht anerkannt, weil der Auftrag an einen Subunternehmen weitergegeben wurde, sondern weil das rechnungsausstellende Unternehmen per se die Leistung nicht erbracht haben konnte. Die Anmerkungen, dass es sich bei den Subunternehmen um Scheinfirmen handelte, ist nur als Ergänzung zu sehen.

Um dennoch Beiser mit seinem Artikel zu zitieren, richtig ist, dass im Fall einer Leistungsstörung sich der Steuerpflichtige nur an seinen Vertrags- und Leistungsaustauschpartner halten kann, er nur diesen wegen Verzugs, Nicht- oder Schlechterfüllung klagen kann, daher die Interessens- und Beweissorgesphäre des Steuerpflichtigen sich deshalb auf seinen Vertragspartner konzentriert, dieser Beweisvorsorgepflicht ist die Beschwerdeführerin im Sinn der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers (§ 347 UGB) im gegenständlichen Verfahren nicht nachgekommen.

Die oben angeführten Feststellungen beziehen sich daher auf die Vertragspartner, sodass der Schluss gezogen werden kann, dass diese Gesellschaften im Falle der Nicht-Beauftragung von Subunternehmen nicht in der Lage waren, die Leistungen zu erbringen bzw bei Beauftragung von Subunternehmen diese nur beauftragt wurden, um die Leistungserbringung durch nicht angemeldetes Personal zu verschleiern. Im gegenständlichen Fall wurde zum Ausdruck

gebracht, dass die Leistungen zwar erbracht wurden, aber (teilweise) nicht vom rechnungsausstellenden Unternehmen bzw Vertragspartner.

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hat sich diesbezüglich auf die Aussage eines Mitarbeiters verlassen, dem die „Firmen“ beziehungsweise „Arbeiter“ bekannt seien. Auch nach Einsicht in die Firmenbuchauszüge, aus denen ersichtlich ist, dass es in kurzer Zeit vor den Auftragsvergaben einen Geschäftsführer- und/oder Geschäftsanschriftswechsel gegeben hat, wurden keine weiteren Nachforschungen getätigt.

Völlig zu Recht weist das Finanzamt auch auf den Umstand hin, dass die Auswahl der Subfirmen, wie Gesellschafterwechsel kurz vor Beginn der Geschäftsbeziehung, die baldige Konkureröffnung und amtliche Löschung nach Beendigung der Geschäftsbeziehung und der Nichterreichbarkeit der Geschäftsführer der Subfirmen (keinen Wohnsitz in Österreich) auffällig ist.

Im Beschwerdefall lagen aus folgenden Gründen Scheingeschäfte vor:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde stichprobenweise die Leistungserbringung dokumentiert, an Hand von Kostenvoranschlägen gegenüber den Auftraggebern. Damit konnte die Erbringung der Leistung dokumentiert werden, jedoch nicht, wer die Subleistungen tatsächlich erbracht. In den Aufzeichnungen scheinen die Arbeiter nicht auf. Die Namen der Arbeiter wurden nicht mitgeteilt.

Die belangte Behörde ist aufgrund der Ermittlungsergebnisse (wobei im Übrigen auf die Anwendung der Bestimmung des § 162 BAO verzichtet wurde) zu Recht davon ausgegangen, dass nur ein Teil der angeblich der Subfirma gegebenen Gelder zur Bezahlung von Schwarzarbeitern verwendet wurde. Die Schätzung der Höhe der Aufwendungen für Schwarzarbeiter mit 50 % entspricht, worauf auch die Betriebsprüfung in ihrem Bericht hingewiesen hat, sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der Rechtsprechung (VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115 und VwGH 16.05.2002, 96/13/0168).

Die Außenprüfung stellt anlässlich ihrer Erhebungen fest, dass sich an den Sitzadressen der Gesellschaften keine Anhaltspunkte für eine dort ausgeübte Geschäftstätigkeit ergeben haben, die Gesellschaften am angeblichen Betriebsort nicht existent und die Geschäftsführer nicht ständig in Österreich aufhältig sind.

Die verfahrensgegenständlichen Rechnungen der M2- GmbH wurden im Zeitraum 8/2012 bis 7/2013 ausgestellt, deren erster Geschäftsführer als Arbeitnehmer der M2- GmbH gemeldet war und deren nach einem weiteren Gesellschafterwechsel nachfolgender Gesellschafter-Geschäftsführer lediglich für den Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit in Österreich gemeldet war. Der in diesem Zeitraum alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer GF4-M2 war überwiegend in diesem Zeitraum, nämlich für die Dauer der Existenz der Gesellschaft laut

Firmenbuch, in Österreich wohnsitzlich gemeldet. Gleiches gilt für die anderen Gesellschaften, die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer zeitgleich mit ihrer Tätigkeit in Österreich hauptwohnsitzlich gemeldet waren und verzogen danach ins Ausland.

Bezüglich der Aufnahme der Geschäftsbeziehungen ist auszuführen: Die Beschwerdeführerin legte die jeweiligen Firmenbuchauszüge, HFU-Listen sowie die Bestätigungen der UID-Nummer vor. Weitere Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Grundsätzlich kann aus Unterlagen wie Firmenbuchauszügen, Bestätigungen von UID-Nummern, Steuernummern uä nicht geschlossen werden, dass das Unternehmen tatsächlich existiert und die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht hat.

Die Unauffindbarkeit der Geschäftsführer-Gesellschafter der Gesellschaften, die Nichtexistenz der Firmen an den in den Rechnungen aufscheinenden Adressen, und das mangelnde Personal waren ausreichend maßgebliche Gründe für die Annahme, dass rechnungsausstellenden Gesellschaften die abgerechneten Leistungen nicht erbracht haben.

Die Angaben im Firmenbuch zum Sitz bzw. zur Geschäftsanschrift lassen daher keine Aussagen über den Ort der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zu. Gleiches gilt für etwaige vorgelegte Bescheinigungen der Gewerbe- oder Finanzbehörden angeführten (Zustell-) Adressen der Unternehmen.

Alle in Rede stehenden Gesellschaften waren substanzlos, inaktiv und kurzlebig nach Abtretung an den jeweiligen Alleingesellschafter und Geschäftsführer, der im Zeitraum des Erstellens der Rechnungen im Firmenbuch eingetragen war. Gemeinsam ist diesen Gesellschaften, dass unter dem im Zeitraum der Ausstellung der Rechnungen oder kurz nach Ausstellung der Rechnungen im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer-Gesellschafter die jeweilige Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft gemäß § 40 FBG mangels kostendeckenden Vermögens gelöscht wurde.

Betreffend die im Firmenbuch eingetragenen ausländischen Alleingesellschafter- und Geschäftsführer waren die Zeiträume zwischen der erstmaligen Anmeldung eines inländischen Wohnsitzes und der Unterzeichnung des Abtretungsvertrages, der zur Eintragung ins Firmenbuch führte, bei allen GmbH's sehr kurz.

Die Geschäftsverbindungen waren neu und von kurzer Dauer. Die rechnungsausstellenden Firmen wurden vor der Rechnungsausstellung gekauft und wurde bald nach Ausstellung der letzten verfahrensgegenständlichen Rechnung der Konkurs eröffnet. Dass die Unternehmen kurz vor Beginn der Geschäftsbeziehungen erst erworben wurden, ergibt sich unstrittig aus dem Firmenbuchauszug.

Die Überprüfung der Geschäftspartner durch die Beschwerdeführerin erfolgte durch die Einholung eines Firmenbuchauszuges und Abfrage der UID-Nummer. Eine Überprüfung der tatsächlichen Existenz des Vertragspartners wurde nicht vorgenommen. Der Beschwerdeführerin ist auch nicht aufgefallen, dass die Anmeldung der Geschäftsführer im Zentralen Melderegister zeitgleich mit dem Erwerb der Gesellschaftsanteile zusammengefallen ist.

Auskünfte von Geschäftspartnern oder aus Firmendatenbanken wurden nicht eingeholt, ebenso wurde eine eindeutige Identifikation der Vertretungsbefugnis der handelnden natürlichen Personen nicht vorgenommen.

Aus den angeführten Gründen lässt sich der Schluss ableiten, dass sich die Beschwerdeführerin der besonderen Ungewöhnlichkeit der Umstände der Geschäftsabwicklung (steuerbetrugsanfällige Branche, fehlender Unternehmensstandort, Aufnahme der neuen Geschäftsbeziehung durch persönliche Kontaktaufnahme, neuer Gesellschafter-Geschäftsführer, Branchenwechsel beim leistenden Unternehmen) bewusst war und nicht die erforderlichen Sorgfaltspflichten erfüllt hat.

Den vorgelegten Unterlagen wie Firmenbuchauszüge, Bestätigungen von UID-Nummern, Steuernummern udgl. kommt dabei lediglich Indizwirkung zu, aus deren Vorhandensein aber noch keinesfalls eindeutig geschlossen werden kann, dass das abgefragte Unternehmen die Leistungen auch tatsächlich erbracht hat oder nicht.

Es ist jeden Geschäftspartner zumutbar und fällt in die Pflicht eines ordentlichen Unternehmers, sich vor Auftragsvergabe von der Redlichkeit seines Kontrahenten durch die zur Verfügung stehenden Kontrollmöglichkeiten zu überzeugen. Dies hat besonders im Bereich der Risikobranchen - wie eine Nebenbranche der Baubranche - Gültigkeit. Wenn von den zahlreichen Möglichkeiten zur Überprüfung und Dokumentation nicht oder unzureichend Gebrauch gemacht wird, der Geschäftspartner sich als unehrlich erweist, so fällt dies unter das Unternehmerwagnis.

Die Beschwerdeführerin ist ihrer Sorgfaltspflicht nicht gerecht geworden. Die Beschwerdeführerin hat sich nicht davon überzeugt, dass die Unternehmen an den im Firmenbuch ansässigen Adressen tatsächlich ihren Sitz haben und verfügte auch über keinerlei sonstige Informationen über feste Adressen der Fremdleister. Sie hat sich auch nicht näher über den Betrieb der jeweiligen Unternehmungen und zwar insbesondere darüber informiert, ob diese in der Lage waren, entsprechende Leistungen überhaupt und ordnungsgemäß zu erbringen. Eine Beauftragung von Firmen wird im Allgemeinen wohl nur dann erfolgen, wenn man sich davon überzeugt hat, dass der Auftragnehmer in der Lage ist, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen, dies umso mehr, als die Beschwerdeführerin nicht auf entsprechende Erfahrungen mit den in Rede stehenden Unternehmen zurückgreifen konnte, weil sie mit dieser erstmals in Verbindung getreten ist. Dass die Beschwerdeführerin

die Unternehmen, von der sie abgesehen von deren rechtlicher Existenz nichts wusste, und zu der sie zuvor noch keinen geschäftlichen Kontakt hatte, nicht näher überprüfte, ist nicht plausibel.

Die Ansicht der Beschwerdeführerin, dass (unabhängig von der Leistungserbringung) alleine aufgrund ihrer vorgelegten Unterlagen mit Sicherheit davon ausgegangen werden konnte, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Unternehmen auch (operativ) tätig waren (und nicht z.B. in Betrugsabsicht gegründet oder fortgeführt wurden), ist nicht zutreffend. Es ist vielmehr auf die tatsächlichen Gegebenheiten abzustellen.

Da sich in Bezug auf die verfahrensgegenständlichen Unternehmen aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergab, dass die in den Rechnungen aufscheinenden Firmen die Leistungen nicht erbracht haben, wurde zu Recht von Deckungsrechnungen ausgegangen.

Des Weiteren wurde in der mündlichen Verhandlung vom 31.01.2015 von der steuerlichen Vertretung nach dem Vorbringen der Abgabenbehörde – dass die Weiterleitung von Leistungen an Subunternehmen nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung gestattet ist - ausgeführt, dass durch das faktische Weiterarbeiten eine Zustimmung zum Rahmenvertrag konkludent erteilt wurde.

In den allgemeinen Vertragsbedingungen des Auftraggebers zur Vergabe von Werkleistungen haben die Bf. und die Auftragnehmerin unter Punkt 3 folgendes vereinbart:

3) Die Weitergabe der von Ihnen entstandenen Arbeiten an Subunternehmer ist nicht gestattet. In Sonderfällen ist unsere ausdrückliche schriftliche Genehmigung erforderlich.

Bei einer Willenserklärung muss der innere Wille erklärt werden, also nach außen erkennbar gemacht werden. Es gibt drei Formen, mit denen man rechtlich seinen Willen zum Ausdruck bringen kann, nämlich mündlich, schriftlich oder durch „schlüssiges“/konkludentes Verhalten.

Von Konkludenz ist nur auszugehen, wenn der Erklärende nicht schriftlich oder mit Worten, sondern mit seinem Verhalten sein gewolltes Tun zum Ausdruck bringt.

Im Vertrag wurde explizit eine ausdrückliche schriftliche Genehmigung vereinbart und eine konkludente Zustimmung kann diese nicht ersetzen.

Da der Beschwerdeführer seine Geschäftsbeziehungen so wenig nachweislich gestaltet hat, dass er die Leistungserbringung der (behaupteten) Geschäftspartner nicht beweisen konnte, ist es nicht unschlüssig, wenn die Behörde in freier Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt, dass die behaupteten Geschäfte in der in den Rechnungen dokumentierten Form nicht stattgefunden haben (vgl VwGH 24.09.2002, 99/14/0006).

Maßgebend ist somit nicht eine isolierte Betrachtung bzw. das Herausgreifen einzelner Fakten, weil erst durch das Zusammenspiel sämtlicher Indizien im jeweils konkret zu beurteilenden Einzelfall eine Gesamtbetrachtung überhaupt erst ermöglicht wird.

Aufgrund der unter Sachverhalt und Beweiswürdigung dargestellten Umstände gelangte das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die streitgegenständlichen Rechnungen keine tauglichen Beweismittel dafür sind, dass eine Leistungserbringung durch die gegenständlichen Unternehmen im behaupteten Ausmaß erfolgte und dass Deckungsrechnungen vorliegen. Entsprechend der oben angeführten Schätzung sind die Betriebsausgaben um 50% zu kürzen.

Berechnung der Körperschaftsteuer

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2011 bleibt unverändert.

Körperschaftsteuerbescheide 2012:

		Überweisungsbetrag
M1- GmbH RNr. 364/2012	22.05.2012	5.296,92 €
M1- GmbH RNr. 365/2012	22.05.2012	20.087,11 €
M1- GmbH RNr. 439/2012	13.06.2012	8.813,07 €
M3- GmbH RNr. 251/2012	25.10.2012	30.459,26 €
M3- GmbH RNr. 305/2012	21.11.2012	8.498,89 €
M2- GmbH 116/2012	16.07.2012	8.550,00 €
M2- GmbH 148/2012	09.08.2012	12.600,00 €
M2- GmbH 204/2012	13.09.2012	14.400,00 €
M2- GmbH 264/2012	11.10.2012	7.695,00 €
M2- GmbH 323/2012	08.11.2012	1.512,96 €
M2- GmbH 345/2012	12.11.2012	977,76 €
M2- GmbH 359/2012	23.11.2012	5.130,00 €
M2- GmbH 461/2012	21.12.2012	2.025,00 €
Summe		126.045,97 €

Betriebsausgaben		63.022,99 €
------------------	--	--------------------

Von den 126.045,97 € werden 50% als Betriebsausgaben, das sind 63.022,99 € anerkannt und 50% ausgeschieden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen im Jahr 2012 folglich - 39.012,73 € (Verlust). Die Körperschaftsteuer wird in Höhe von 1.750,00 € (Mindestkörperschaftsteuer) festgesetzt.

Körperschaftsteuerbescheide 2013:

M2- GmbH 031/2013	25.01.2013	5.985,00 €
M2- GmbH 074/2013	22.02.2013	9.000,00 €
M2- GmbH 110/2013	14.03.2013	2.750,00 €
M2- GmbH 133/2013	29.03.2013	6.614,96 €
M2- GmbH 198/2013	198/2013	1.364,99 €
Summe		25.714,95 €
50% Betriebsausgaben		12.857,47 €

Von den 25.714,95 € werden 50% als Betriebsausgaben, das sind 12.857,47 € anerkannt und 50% ausgeschieden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen im Jahr 2013 folglich 246.832,69 €. Dieser Betrag ergibt sich aus dem von der Beschwerdeführerin errechneten Gewinn in Höhe von 233.975,22 €, in dem die Fremdleistungen in Höhe von 25.714,95 € gewinnmindernd enthalten sind, davon werden gewinnerhöhend die 50% der Fremdleistungen, das sind 12.857,47 € hinzugezählt. Das Einkommen beträgt nach dem Verlustabzug (aus 2011: 5.347,34 € und 2012: 39.012,73 €, in Summe 44.360,07 €) 202.472,62 €. Die Körperschaftsteuer wird in Höhe von 50.618,15 € festgesetzt.

Insgesamt war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Gemäß § 264 Abs. 1 BAO kann gegen eine Beschwerdeentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag).

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid betreffend das Jahr 2013 wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 17.09.2015 entschieden. Der Vorlagenantrag wurde 28.02.2017 eingebracht.

Der am 28.02.2017 eingebrachte Vorlageantrag ist daher verspätet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Revisionszulässigkeit

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 gegenständliche Erkenntnis weicht weder von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage bei der Schätzung des Lohnabzuges bei Deckungsrechnungen. Die Revision ist unzulässig, weil nur Sachverhaltsfragen und keine Rechtsfragen im Sinne des Art 133 Abs. 4 B-VG zu lösen waren. Vielmehr handelt es sich um auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfragen. Die rechtlichen Ausführungen stehen in Einklang mit der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Die Zurückweisung des Vorlageantrages betreffend den Anspruchszinsenbescheid 2013 als verspätet, ergibt sich explizit aus dem Gesetzestext, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 16. Mai 2025