

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde (vormals Berufung) der D**** GmbH, [Adresse], StNr xx xxx/xxxx, vertreten durch Grasl & Partner Steuerberatung GmbH, 1080 Wien, Alser Straße 21/4-5, vom 7.11.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich), vertreten durch Karin Krotscheck BA, vom 2.10.2013 bzw 3.10.2013, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2009 bis 2011 sowie Anspruchszinsen für die Jahre 2009 und 2010 nach einer am 12.6.2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht:

Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und Anspruchszinsen für die Jahre 2009 und 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und Anspruchszinsen für die Jahre 2009 und 2010 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2009 bis 2011 werden abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer und die Bemessungsgrundlagen für die Zeiträume 2009 bis 2011 betragen:

2009: Zufluss von Kapitalerträgen an A**** K****: € 16.420,00. Kapitalertragsteuer € 4.105,00.

2010: Zufluss von Kapitalerträgen an A**** K****: € 42.534,72. Kapitalertragsteuer € 10.633,68.

2011: Zufluss von Kapitalerträgen an A**** K****: € 15.595,00. Kapitalertragsteuer € 3.898,75.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt. In ihrem Bericht führte die Prüferin aus:

Tz. 1 Sachverhalt:

Subleistungen

*Im Prüfungszeitraum 2009 bis 2011 bediente sich die Fa. D**** GmbH für diverse Nebenleistungen folgender Subunternehmer:*

*2009: Fa. V***** & **** GmbH; mit angeblicher Adresse **** Wien, S-gasse*****

*2010: Fa. *&* I**** GmbH, mit angeblicher Adresse **** Wien, Z-Gasse***

*Fa. L***** und **** GmbH, **** Wien, X-gasse***

*Fa. C**** GmbH, **** Wien, T-straße***

*2011: Fa. *&* I**** GmbH, mit angeblicher Adresse **** Wien, Z-Gasse***

*Fa. B***** GmbH, **** Wien, R-gasse***

*Im Zuge einer Hausdurchsuchung durch die Finanzpolizei wurden auf beschlagnahmten Computern Listen von ausgestellten Rechnungen der Firmen Fa. L***** und **** GmbH, Fa. *&* I**** GmbH und Fa. B***** GmbH an das geprüfte Unternehmen gefunden. Es ist daher davon auszugehen, dass es sich dabei um Scheinrechnungen handelt, umso mehr der „Rechnungsausteller“ Hr. U***** J***** bei der Polizei sowie auch beim Finanzamt und bei Gericht angab, Rechnungen auf Auftrag gegen Provisionen ausgestellt zu haben. Alle oben genannten Firmen stehen im Zusammenhang mit Hr. U***** J*****.*

*Herr A**** [richtig: A****] K****, Geschäftsführer der geprüften Firma gab in der Vernehmung vom 3.4.2013 und in der Vorhaltsbeantwortung an, nie in den Räumlichkeiten der Firmen gewesen zu sein. Er wurde von den Firmen telefonisch kontaktiert. Die Projekte wurden auf der Baustelle besprochen.*

*Stunden- und Arbeitsaufzeichnungen liegen nicht vor, da meistens ein Pauschalpreis vereinbart wurde. Welche Personen tatsächlich gearbeitet haben, kann er nicht sagen. Ein Herr U***** J***** ist ihm lt. seinen Angaben nicht bekannt. Die Bezahlung erfolgte immer in bar.*

Feststellungen zu den Subfirmen:**Fa. V**** * & **** GmbH:**

Die Firmenbezeichnung auf den vorgelegten Rechnungen ist ebenso wie die UIDNr. unrichtig.

*Die Firma war auf Grund von Feststellungen des Finanzamtes 1/23 nie an der Firmenadresse **** Wien, S-gasse**** ansässig. Der Geschäftsführer war nicht erreichbar. Lt. Bericht des Masseverwalters konnte keine betriebliche Tätigkeit dieser Firma festgestellt werden. Bei den Anmeldungen von Dienstnehmern bei der WGKK in den letzten Monaten vor Konkurseröffnung und Nichtbezahlung von Beiträgen und öffentlichen Abgaben lassen strafbare Handlungen zu Lasten der öffentlichen Hand im Sinne des Tatbestandes des Sozialbetruges vermuten.*

Es wurden 3 Rechnungen dieser Firma in der Buchhaltung erfasst und bar bezahlt. Dazu wurden 3 Kassabelege vorgelegt.

Die Zahlung von € 5.150,00 hätte lt. Barzahlungsbeleg am 15.6.2009 erfolgen sollen. Die Verbuchung im Kassabuch erfolgte aber erst am 31.1.2010 eine Nachbuchung, da es bei einer früheren Verbuchung zu einem Kassafehlbetrag gekommen wäre. Es gibt auch zwei verschiedene Kassabuchausdrucke.

Die Bezahlung der ER 0156/2009 in Höhe von € 16.430,00 hätte lt. Beleg am 20.6.2009 erfolgen sollen. Die Verbuchung im Kassabuch erfolgte in 2 Teilen, da sonst ein Kassafehlbetrag entstanden wäre. Der erste Teil in Höhe von € 11.800,00 wurde am 9.12.2009 in der Kasse verbucht, also auch viel später als auf der Bestätigung angegeben. Der Rest und die weitere Rechnung von € 3.500,00 wurden ebenfalls mit Ende Jänner 2010 eingebucht!

*Auf Grund der Ermittlungsergebnisse kommt die Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass die von der Firma V**** *- und **** GmbH in Rechnung gestellten Leistungen nicht dieser zuzurechnen sind, insbesondere auch deshalb, weil die Bezahlung lt. Zahlungsbelege gar nicht möglich war.*

*** & * | **** GmbH**

*Gesellschafter-Geschäftsführerin der GmbH ist Frau An**** Do**** mit Stichtag 05.07.2008.*

*Am 07.06.2010 erfolgte die Abmeldung im ZMR für die **** Wien, Z-gasse**, was auch die Firmenadresse darstellt. Bei Überprüfung der Firmenadresse stellte sich heraus, dass an der Tür 5 keine Firma sondern lediglich eine normale Wohnung vorhanden sei mit einem Mieter, der laut seiner Angabe seit 2 Jahren dort wohnhaft ist. Über die Firma * & * | **** GmbH konnte er keine Aussage treffen. Daher wurde die UIDNr. mit 30.6.2010 begrenzt.*

Bei dieser Firma handelt es sich ebenfalls um eine Betrugsfirma und es ist davon auszugehen, dass diese Firma die Leistungen nicht erbracht hat bzw. gar nicht erbringen konnte. Die

Bezahlung erfolgte ebenfalls bar, obwohl auf den Rechnungen eine Kontoverbindung angegeben ist. Hr. A**** K**** kann nicht angeben, wer das angeblich bezahlte Bargeld lt. Kassabestätigung übernommen hat.

Fa. L** **** und **** GmbH**

Geschäftsführender Gesellschafter (100% Beteiligung) von 21.10.2009-1.6.2010 Y**** T**** S****, geb. **.**.**** in Ungarn.

Lt. Zentralmelderegister war Herr S**** von 18.11.2009 bis 7.6.2010 in **** Wien, X-gasse** gemeldet; Unterkunftgeber war die Firma L**** **** und **** GmbH.

Geschäftsführender Gesellschafter (Beteiligung 100 %) ab 2.6.2010 war Herr G**** N**** geb. **.**.*** in Ungarn.

Lt. Zentralmelderegister war Herr N**** von 7.6.2010 bis 12.7.2011 ebenso in **** Wien, X-gasse** gemeldet; auch hier war der Unterkunftgeber die Firma L**** **** u. **** GmbH.

Am 12.7.2011 erfolgte die amtliche Abmeldung.

Laut Erhebungen des zuständigen Finanzamtes wurde festgestellt, dass mehrere Versuche, mit dem geschäftsführenden Gesellschafter G**** N**** Kontakt aufzunehmen, erfolglos blieben.

Firmensitz: **** Wien, X-gasse**: Kündigung des Mietvertrages per 31.10.2010.

Von Seiten der Firma L**** **** wurde dem Finanzamt per 19.11.2010 jedoch die Betriebsübersiedlung nach **** Wien, Y-gasse** mitgeteilt; eingetragen im Firmenbuch per 24.11.2010.

Eine Besichtigung seitens des zuständigen Finanzamtes vor Ort hat ergeben, dass an der genannten Adresse **** Wien die Firma keinerlei Tätigkeit ausübt (kein Firmenschild, keine Büroausstattung). Die UID-Nummer wurde seitens der Finanzverwaltung mit 21.12.2010 begrenzt.

Aufgrund von im Laufe der Prüfung (L**** ****) übermittelten Kontrollmaterials von anderen Finanzämtern, wurde festgestellt, dass die Firma L**** **** im Jahr 2010 einen derartigen Umsatz (im Umfang von mehreren Millionen Euro) mit den bei der Sozialversicherung angemeldeten Dienstnehmern (15, davon 3 längerfristig beschäftigt), nicht erwirtschaften konnte. Die Betriebsprüfung konnte sich nur auf das vorliegende Kontrollmaterial stützen und kommt zur der Ansicht, dass es sich bei der Firma L**** **** mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit um eine Scheinfirma handelt.

*Lt 3. Beschuldigtenvernehmung vom 13.9.2011 des Herrn U**** J**** bestätigt dieser, dass es sich bei der Firma L**** **** um eine sogenannte Scheinfirma handelt. Zu den wahren Hintermännern der Firma L**** **** kann Herr J**** aus Angst um seine Familie keine Angaben machen. Es wurde in der Beschuldigtenvernehmung festgehalten, dass die im Namen dieser Firmen ausgestellten Rechnungen keine Gegenleistung erhalten und im Rechenwerk der Auftragsfirmen zum Zwecke der Gewinnminderung als ‚Aufwand‘ eingebaut werden.*

Es wurden 3 Rechnungen dieser Firma in der Buchhaltung erfasst und bar bezahlt. Dazu wurden 3 Kassabelege vorgelegt.

2 Rechnungen sind mit 22.7.2010 datiert, ebenso wie die Barzahlungsbestätigungen. Die Abhebungen vom Bankkonto erfolgten jedoch am 23.7.2010 von insges. € 13.400,00.

*Die Unterschrift auf den Barzahlungsbelegen könnte Y**** S**** lauten. Sie entspricht jedoch nicht der Unterschrift lt. Musterzeichnung. Außerdem ist Hr. Y**** S**** seit 2.6.2010 nicht mehr Geschäftsführer dieser Gesellschaft lt. Firmenbuch.*

*Die 3. Rechnung ist mit 21.10.2010 datiert, ebenso wie die Zahlungsbestätigung, die Abhebung vom Bankkonto erfolgte jedoch erst am 29.10.2010. Die Unterschrift auf der Bestätigung könnte ebenfalls Y**** S**** lauten, der Schriftzug ist jedoch ein anderer als auf den Bestätigungen im Juli 2010.*

*Seit 2.6.2010 ist jedoch ein Hr. G**** N**** Geschäftsführer dieser Firma.*

*Auf Grund der Ermittlungsergebnisse kommt die Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass die von der Firma Fa. L**** **** und **** GmbH in Rechnung gestellten Leistungen nicht dieser zuzurechnen sind, insbesondere auch auf Grund der nichtbestätigten Zahlungen.*

Die geltend gemachte Vorsteuer ist auf Grund dieser formellen und materiellen Mängel in Höhe von € 2.233,33 nicht abzugsfähig.

Fa. C** GmbH**

*Gesellschafter/Geschäftsführer seit 27.12.2009 M**** O****. Von 23.10.2009 bis 26.4.2010 war dieser in Adr-GF**** amtlich gemeldet. Der im ZMR eingetragene Unterkunftgeber gab an, dass Herr O**** dort nie gewohnt hat. Seit der amtlichen Abmeldung ist Hr. O**** unbekannten Aufenthalts, in gefälschten Bescheiden über Erteilung der Gewerbeberechtigung wurde Herr O**** unter Beifügung einer nicht existenten Sozialversicherungsnummer als gewerberechtlicher Geschäftsführer geführt.*

*Im Zuge der Anteilsübernahme 2009 wurde die Gesellschaft in C**** umbenannt. Außerdem wurde die Geschäftsanschrift nach **** Wien, T-Straße** (****) verlegt. Dort befindet sich eine Filiale der **** Business Centre GmbH. Eine Geschäftstätigkeit der C**** GmbH wurde dort nie aufgenommen.*

*Auf den gegenständlichen Zahlungsbestätigungen für 2 Rechnungen der C**** GmbH erscheint eine Unterschrift auf, die nicht der Unterschrift des Hr. O**** lt. Musterzeichnung entspricht.*

*Die Firmenbezeichnung auf der Rechnung lautet C**** Team GmbH **** und entspricht nicht der richtigen Firmenbezeichnung und ist auch anders als auf dem Firmenstempel lt. Kassenbeleg.*

*Die Firma C**** GmbH ist binnen eines halben Jahres mit zumindest 6 verschiedenen Rechnungsmustern (teilweise überschneidend) aufgetreten.*

Die Bezahlung dieser beiden Rechnungen in Höhe von gesamt € 12.200,00 hätte lt. Kassenbeleg am 20.4.2010 erfolgen sollen, die dazu passende Bankabhebung erfolgte jedoch erst am 22.4.2010.

Fa. B** GmbH**

*Lt. Erhebungen des zuständigen Finanzamtes entfaltete die B**** GmbH an der Adresse **** Wien, R-gasse** nie eine Geschäftstätigkeit. Die UIDNr. wurde mit 29.1.2010 begrenzt.*

*Darüber hinaus wurden lt. Auskunft der zuständigen Beamten der Finanzverwaltung die Rechnungen der B**** in einem Kaffeehaus als Deckungsrechnungen verkauft.*

Die in der Buchhaltung befindlichen Rechnungen wurden mit 25.2.2011 ausgestellt.

Der Kassabeleg für die ER 0511/2011 in Höhe von € 6.800,00 wurde mit Datum 21.3.2011 ausgestellt. Die Verbuchung im Kassabuch erfolgte jedoch erst am 28.3.2011, da ansonsten ein Kassafehlbetrag entstanden wäre.

Tz. 2: Rechtliche Würdigung:

Aufgrund des Gesamtbildes der Tatsachen ist davon auszugehen, dass keine Leistungserbringung durch die angeführten Subunternehmer erfolgte.

Dies insbesondere auch in Anbetracht der Tatsache, dass seitens der geprüften Gesellschaft keinerlei Nachweise über eine Leistungserbringung durch diese Subunternehmer erbracht wurden und zur gesamten vorgebrachten Leistungsbeziehung keine aufklärenden Angaben gemacht wurden.

Arbeitsprotokolle, Stundenaufzeichnungen oder ähnliches konnte nicht vorgelegt werden.

Lt. Rechnungswesen der geprüften Gesellschaft erfolgten die Bezahlungen der Subfirmen durch Barzahlungen. Bei Überprüfung der Geldflüsse Barzahlung/Bankabhebung ergaben sich große Ungereimtheiten, die die Barzahlungen und somit auch die Leistungserbringung durch die

Subfirmen unglaublich machen. Welche Personen die angeblichen Zahlungen erhalten haben, konnte nicht nachgewiesen werden, ebenso welche Arbeiter auf den Baustellen tätig waren.

Die Beweisvorsorgepflicht besagt, dass der Unternehmer besondere Sorgfaltspflicht bei derartigen Geschäften walten lassen muss, wo nur mündliche Beauftragungen erfolgen und die ‚Schwarzarbeit‘ in der Baubranche bekannt ist.

Weiters steht auf Grund der Erhebungen der Steuerfahndung/Wirtschaftspolizei/Finanzverwaltung fest, dass die angeblichen Geschäftsführer vorgeschoben wurden um Scheinaufwand für Schwarzarbeiter zu generieren.

Wie bereits in mehreren UVS und VwGH-Erkenntnissen ausgeführt, sind als Aufwand gebuchte Zahlungen an Subunternehmer, bei denen Zweifel an der Identität des leistungsbringenden Unternehmens besteht, nicht anzuerkennen, (z.B. VwGH 2003/13/0115 vom 19.9.2007).

Die erbrachten Leistungen können nur durch anderes Personal bzw. Schwarzarbeitskräfte durchgeführt worden sein. Da davon ausgegangen wird, dass die Arbeiten erbracht wurden, wird der Aufwand gem. § 184 BAO im Schätzungswege zu 50 % des Aufwandes als geschätzter Lohnaufwand anerkannt. Dies entspricht den Erfahrungswerten, da Arbeitnehmer ohne entsprechende Bewilligung mangels Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben ungleich günstiger beschäftigt werden können. Auch Gutachten von Sachverständigen gehen von einer Schätzung mit 50 % der unter Fremden üblichen fakturierten Beträge (= Aufwendungen für bezogene Leistungen lt. Buchhaltung) aus.

Tz. 3: Steuerliche Feststellungen:

Tz.3.1: Vorsteuer Fa. L** * und **** GmbH:**

Die geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von € 2,233,33 ist auf Grund der bereits aufgelisteten formellen und materiellen Mängel nicht abzugsfähig und stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter/Geschäftsführer dar.

Die Vorsteuer 2011 [richtig: 2010] ist daher wie folgt zu berichtigen:

	2010
<i>Vorsteuer lt. Erklärung</i>	<i>13.964,78</i>
<i>abzgl. Vorsteuer L****</i>	<i>2.233,33</i>
<i>Vorsteuer lt. Prüfung</i>	11.731,45

Tz.3.2: Nichtanerkennung folgender Subaufwendungen:

Auf Grund der Feststellungen der Bp lt. Tz. 1 und 2 waren daher die geltend gemachten Aufwendungen für Fremdleistungen betreffend dieser Firmen nicht anzuerkennen und den jeweiligen Jahreserfolgen gewinnerhöhend hinzuzurechnen:

2009:

15.06.2009	Re. ER 09016 V**** GmbH	5.150,00
20.06.2009	Re. ER 09017 V**** GmbH	16.430,00
28.07.2009	Re. ER 09018 V**** GmbH	3.050,00
	Gesamt für 2009	24.630,00

2010:

	Firma	Rechnungsbetrag	Vorsteuer
22.04.2010	C**** Team GmbH - Rg. 0301/2010 & 0302/2010	12.200,00	
01.12.2010	Re. 10122 BR I**** GmbH	1.200,00	
01.12.2010	Re. 10123 BR I**** GmbH	1.500,00	
01.12.2010	Re. 10124 BR I**** GmbH	8.860,00	
03.12.2010	Re. 10133 BR I**** GmbH	6.878,25	
29.12.2010	Re. 10139 BR I**** GmbH	5.240,50	
23.07.2010	L**** Re.296	8.500,00	1.700,00
23.07.2010	L**** Re.297	2.666,67	533,33
21.10.2010	L**** **** KW 38-42/2010	12.290,00	
	Summe 2010	59.335,42	2.233,33

2011:

07.02.2011	I****	1.492,50
09.02.2011	I****	1.100,00
01.03.2011	B****, BvH: Wr. Neudorf, Laxenburg	14.200,00
01.03.2011	B****, BvH: 1220	6.600,00
	Summe 2011	23.392,50

Tz. 3: Nachträglich anzuerkennende Aufwendungen:

Da davon ausgegangen wird, dass die Arbeiten erbracht wurden, werden die diesbezüglich angefallenen Aufwendungen für Bruttolöhne durch die Bp gem. § 184 BAO mit 50 % der gewinnerhöhend auszuscheidenden Subaufwendungen geschätzt.

Durch die Bp werden die Aufwendungen für Lohnabgaben berücksichtigt, da noch eine GPLA-Prüfung stattfinden wird. Die Lohnsteuer wird mit einem Durchschnittsprozentsatz von 15 % berechnet.

Damit ergeben sich folgende Berechnungen:

	2009	2010	2011
<i>auszuscheidende Fremdleistungen</i>	24.630,00	59.335,42	23.392,50
<i>Bruttolöhne in der Höhe von 50 %</i>	12.315,00	29.667,71	11.696,25
<i>Kst 3%</i>	369,45	890,03	350,89
<i>DZ 0,40%</i>	49,26	118,67	46,79
<i>DB 4,50%</i>	554,18	1.335,05	526,33
<i>LSt 15%</i>	1.847,25	4.450,16	1.754,44
<i>Lohnaufwand gesamt</i>	2.820,14	6.793,91	2.678,44
<i>Betriebsaufwand gesamt</i>	15.135,14	36.461,62	14.374,69

Tz. 3.4: Verdeckte Gewinnausschüttung:

Da die Zahlungen an die Subunternehmer in bar erfolgt sein sollen und damit der eindeutige Nachweis für den Geldfluss fehlt, stellt der nichtanerkannte Aufwand eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter/Geschäftsführer A**** K**** dar. Die Kapitalertragssteuer wird vom geprüften Unternehmen getragen und berechnet sich wie folgt:

	2009	2010	2011
<i>auszuscheidende Fremdleistungen</i>	24.630,00	59.335,42	23.392,50
<i>Betriebsaufwand lt. Bp gesamt</i>	15.135,14	36.461,62	14.374,69
<i>Gewinnerhöhung = verdeckte Gewinnausschüttung</i>	9.494,86	22.873,80	9.017,81

Berechnung verdeckte Gewinnausschüttung:

	2009	2010	2011
<i>Bemessungsgrundlage</i>	9.494,87	22.873,62	9.017,81
<i>Vorsteuer Fa. L****</i>		2.233,33	
	9.494,87	25.107,13	9.017,81
<i>zuzüglich KESt</i>	3.164,95	8.369,04	3.005,93
<i>Verdeckte Ausschüttung = Bemessungsgrundlage KESt</i>	12.659,82	33.476,17	12.023,74
<i>25 % KESt</i>	3.164,95	8.369,04	3.005,94

Tz. 3.5: Gewinnermittlung und Körperschaftsteuer:

	2009	2010	2011
<i>Bilanzgewinn lt. Veranlagung</i>	14.794,37	14.449,98	47.082,43
<i>Gewinnerhöhung lt. Tz.3.4.</i>	9.494,86	22.873,80	9.017,81
<i>Bilanzgewinn lt. Bp</i>	24.289,23	37.323,78	56.100,24

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2009-2011	Beilage Tz. 1 - 3
Körperschaftsteuer	2009-2011	Beilage Tz. 1 - 3

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung, im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vor genommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 3.10.2013 bzw 2.10.2013 (KESt) den Prüfungsfeststellungen folgende Bescheide und verwies zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Gegen diese Bescheide wendet sich die Beschwerde (vormals Berufung). In einer ergänzenden Begründung führte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter aus:

*[...] In der Begründung der Bescheide wird auf die Niederschrift verwiesen. Die Niederschrift führt zu jedem in Frage stehenden Geschäftspartner eine kurze Zusammenfassung der abgabenrechtlichen Erhebungen an und würdigt die vom Klienten vorgelegten Unterlagen. In der rechtlichen Begründung wird festgestellt, dass aus Sicht der Prüferin sämtliche Fremdleistungen zu streichen sind und stattdessen ein Personalaufwand von der gestrichenen Fremdleistungsaufwendungen anzusetzen ist. Die Differenz wurde als verdeckte Gewinnausschüttung berücksichtigt. Gegen welchen konkreten Paragraph die Firma D**** GmbH verstoßen hat wurde nicht erwähnt. Es wird jedoch wie folgt ausgeführt: ‚Wie bereits in mehreren UFS und VwGH Erkenntnissen ausgeführt, sind als Aufwand gebuchte Zahlungen an Subunternehmer, bei denen Zweifel an der Identität des leistungsbringenden Unternehmens besteht, nicht anzuerkennen.‘*

Die Art der Fragestellungen im Rahmen der Betriebsprüfung bzw. der vorgelegte Fragebogen lassen auf eine Prüfung im Sinne des § 162 BAO (Empfängernennung) schließen. Andererseits

spricht die Schätzung eines Personalaufwandes gegen einen Verstoß im Sinne des § 162 BAO. In der Folge gehen wir auf die einzelnen Punkte näher ein.

Der § 162 BAO (Empfängernennung) besagt, dass die Abgabenbehörde bestimmen kann, dass der Abgabepflichtige die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. „Empfänger ist der Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch. Mit seiner Benennung ist das Verlangen nach Empfängernennung erfüllt“ (Ritz, § 162 RZ 7).

Eine eindeutige Aufforderung den Empfänger gemäß § 162 BAO zu benennen gab es nicht. Dennoch hat der Geschäftsführer sämtliche Empfänger, durch Vorlage von ordnungsgemäßen Rechnungen und Zahlungsbestätigungen der Subunternehmer, genannt. § 162 BAO dient nur der Beseitigung nach Ausschöpfung aller erreichbaren Erkenntnisquellen noch verbleibender Zweifel. „So gesehen hat der § 162 BAO allerdings keine ins Gewicht fallende Bedeutung, weil vielfach der Kenntnis des Namens des Empfängers und damit der Möglichkeit, bei ihm Ermittlungshandlungen vorzunehmen, auch unter dem Gesichtspunkt der Mitwirkungspflicht und der freien Beweiswürdigung entscheidende Bedeutung zukommen wird“ (Ritz, § 162 BAO RZ 12). Eine Prüfung bei den vom Abgabepflichtigen angegebenen Empfängern, ob diese Rechnungen im dortigen Rechenwerk Eingang gefunden haben, erfolgte unseren Informationen nach durch die Betriebsprüfung nicht.

Eine eventuelle bloße Nennung einer falschen oder beliebigen Person oder die Namhaftmachung einer nicht existenten GmbH führt zum Versagen der Abzugsfähigkeit. In gegenständlichen Fall handelt es sich bei allen genannten Vertragspartnern um zum damaligen Zeitpunkt existente GmbHs. Die genannten Gesellschaften waren zum Zeitpunkt der Vertragsbeziehungen weder im Firmenbuch gelöscht noch war eine Vermerk über die Liquidation oder Insolvenz der Gesellschaften eingetragen.

Zu der von der Betriebsprüfung vorgeworfenen mangelhaften Prüfung der Geschäftspartner nehmen wir wie folgt Stellung:

Das Bestehen der Geschäftspartner wurde vom Geschäftsführer durch Verwendung von öffentlichen Registern überprüft. Konkret handelt es sich dabei insbesondere um das Firmenbuch und die neu geschaffene Möglichkeit der „HFU Abfragen“.

Eine HFU Abfrage stellt eine Bestätigung darüber dar, dass ein Unternehmen als solches besteht, Mitarbeiter beschäftigt und alle sozialversicherungsrelevanten Abgaben ordnungsgemäß an die Gebietskrankenkassa entrichtet wurden.

Gemäß „WGKK; FAQ-spezial für Auftragnehmer/innen“ müssen folgende Voraussetzungen vorliegen, damit ein Unternehmen in der HFU-Gesamtliste erfasst werden kann:

- „Ihr Unternehmen hat insgesamt mindestens drei Jahre lang Bauleistungen nach § 19 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes 1994 erbracht.

- Die ordnungsgemäße Verrechnung der Dienstnehmer/innen und die pünktliche Bezahlung der Sozialversicherungsbeiträge ist eine weitere Voraussetzung für die Aufnahme in die HFU-Gesamtliste‘.

In der Regel werden ***** in diese HUF Liste, neben den oben angeführten unbedingten Voraussetzungen nur aufgenommen, wenn sie mindestens einen Gewerbeschein und Auftragsschreiben bzw. Rechnungen vorlegen können. Die Voraussetzungen für die Aufnahme bzw. die Prüfung der Unternehmen erfolgt daher deutlich ausführlicher als bei Vergabe einer Umsatzsteueridentifikationsnummer. Daher ist bei Beginn der Geschäftsbeziehung aber auch laufend die Abfrage dieser beiden öffentlichen Register (Firmenbuch und HUF) die sinnvollste und informativste Quelle für den Nachweis über das Bestehen eines Unternehmens. Aufgabe der Behörden ist es diese Datenbanken laufend zu aktualisieren.

Seit Bestehen der Möglichkeit von HUF Abfragen (seit 1.9.2009), wurden diese für alle Firmen durchgeführt. Aufgrund der positiven HFU Abfrage nachstehend genannter Geschäftspartner wurde deren Unternehmereigenschaft von unserem Klienten, unter „Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes“, nicht in Frage gestellt:

V*****- und ***** GmbH

* & * I***** GmbH

L***** und ***** GmbH

C***** GmbH

B***** GmbH

Betreffend die Firmenbuchabfragen ist festzustellen, dass diese Abfragen nachweisen, dass sämtliche Kontaktaufnahmen und auch alle Leistungen der Subunternehmer selbstverständlich vor einer eventuellen Liquidation bzw. Anmerkung über eine Insolvenzeröffnung erfolgten.

In jedoch all jenen Fällen in welchen ein - zum Zeitpunkt einer Überprüfung bereits vorliegender, jedoch mangels damaligen Vermerk im Firmenbuch noch nicht öffentlich bekannter - Konkurs vorlag, kann dies nicht als Versäumnis seitens unserer Klientin ausgelegt werden.

Andere Überprüfungen wie etwa direkte (von der Betriebsprüfung geforderte) Abfragen bei der Gebietskrankenkassa, ob die Dienstnehmer des Geschäftspartners angemeldet sind und Beiträge abgeführt werden, waren unserem Klienten aus Datenschutzgründen nicht möglich. Hier musste er sich auf übermittelte Unterlagen der Subunternehmer verlassen.

Zu den angesprochenen teilweisen falschen bzw. nicht mehr gültigen UID Nummern ist anzumerken, dass bei Reverse Charge Leistungen gesetzlich nicht vorgesehen ist, dass diese zu prüfen sind.

Die in der Niederschrift angeführten Abweichungen der Zahlungen mit den Abhebungen auf dem Bankkonto hat Herr K**** in einer Einvernahme mit der Betriebsprüferin aufgeklärt. Da die Bezahlung der Rechnungen nach Besichtigung der geleisteten Arbeiten auf den Baustellen erfolgte, haben die Fremdleistungserbringer immer bereits die geschriebenen Rechnungen inkl. der vorgefertigten Zahlungsbestätigungen gebracht. Daher kann es aufgrund von kurzfristigen Terminverschiebungen zu geringfügigen Abweichungen zwischen dem tatsächlichen Zahlungszeitpunkt und dem auf der Zahlungsbestätigung angeführtem Zeitpunkt kommen.

Die Anmerkungen „weitere steht auf Grund der Erhebungen der Steuerfahndung/Wirtschaftspolizei/Finanzverwaltung fest, dass die angeblichen Geschäftsführer vorgeschoben wurden um Scheinaufwand für Schwarzarbeiter zu generieren“, können von uns nicht nachvollzogen werden, da keinerlei Protokolle uns vorgelegt wurden.

Es erfolgte kein optischer Vergleich der Rechnungen in der Buchhaltung von D**** GmbH mit jenen angeblichen ‚Scheinrechnungen‘ von Herrn U**** J****. Die angeblichen ‚Scheinrechnungen‘ konnten uns nicht vorgelegt werden.

Der Betriebsprüferin wurden Bestätigungen zu der Geschäftsgebarung der D**** GmbH von den Mitarbeitern Ri**** Nu****, Va**** Nu**** und Am**** Rj**** übergeben. Diese bestätigen, dass es den Mitarbeitern bewusst war, dass die Firma D**** GmbH Subunternehmer beschäftigt hat und dass die oben angeführten Mitarbeiter nie mehr gearbeitet haben, als sie angemeldet waren und daher auch nie „Schwarzgeld“ erhalten haben. Diese Stellungnahmen wurden in der Niederschrift nicht erwähnt, auch wollte man diese Mitarbeiter nicht befragen.

Die angebotene Vorlage der Privatkonten, Besichtigung der Privatwohnung (Herr K****, Geschäftsführer und Gesellschafter, wohnt weiterhin bei seinen Eltern) ja auch der Privatkonten seiner Eltern wurde nicht angenommen. An seinem bescheidenen Lebenswandel hat sich nichts geändert. Herr K**** wollte damit nachweisen, dass er die ihm unterstellte verdeckte Gewinnausschüttung nicht erhalten hat.

Abschließend wollen wir noch auf § 167 Abs. 2 BAO hinweisen. Demnach hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Ritz vermerkt hierzu, dass „alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind“ (§ 167 RZ 6) und es unzulässig ist „ein vermutetes Ergebnis noch nicht vorgenommener Beweise vorwegzunehmen“ (§ 167 RZ). Da sämtliche vorgelegte Nachweise von öffentlichen Registern (Firmenbuchabfragen bzw. HUF Abfragen) im Vergleich insbesondere zu einer UID Abfrage als „irrelevant abgetan“ wurden bzw. die angebotenen Entlastungsunterlagen (z.B. private Bankkonten vom Geschäftsführer und den Eltern, Besichtigung der privaten Wohnung) nicht angenommen wurden und auf die Stellungnahme der langjährigen Mitarbeiter nicht

eingegangen wurde, lässt die Vermutung zu, dass dem § 167 Abs. 2 BAO nicht entsprochen wurde.

Nachstehend noch Anmerkungen zu einzelnen Subunternehmen:

V** *- und **** GmbH**

In der Niederschrift werden die Verfehlungen der Firma V***** angeführt. Insbesondere wird erwähnt, dass die Firma V***** vermutlich das Delikt Sozialbetrug begangen habe. Der Masseverwalter hat angeblich keine betriebliche Tätigkeit feststellen können. Gleichzeitig wird aber auch erwähnt, dass diese Firma auch „Dienstnehmer bei der WGKK“ angemeldet hat. Hierzu ist festzuhalten, dass die Insolvenzanmeldung ca. ein halbes Jahr nach Erbringung der Leistungen erfolgte. Strafbare Handlungen anderer Unternehmen können jedoch nicht der D**** GmbH angelastet werden.

Bezüglich der Bezahlungen der Rechnungen ist die Darstellung in der Niederschrift nicht richtig. Da die Leistungen der Firma V***** am Anfang der Aufnahme der Tätigkeit von D***** erfolgte, gab es nicht genügend liquide Mittel in der Gesellschaft. Daher erfolgte die Zahlung der Rechnungen der Firma V***** durch den Gesellschafter persönlich. Dies wurde auf das Gesellschafterverrechnungskonto 3800 gebucht (siehe Anlage). Erst als der Gesellschaft die liquiden Mittel zur Verfügung standen, wurden diese an den Gesellschafter wieder ausbezahlt. Diese Auszahlung erfolgte über die Kassa und wurde zu den in der Niederschrift angegebenen Terminen in der Kassa gebucht.

Die Schlussfolgerung, dass der Fremdleistungsaufwand zu streichen war, ‚weil die Bezahlung lt. Zahlungsbelege gar nicht möglich war‘, ist nicht zutreffend.

&* I* GmbH**

Die Ausführungen zur oben angeführten Firma gelten sinngemäß auch für diese Firma. Selbstverständlich wurden auch für die Zahlungen entsprechende Zahlungsbestätigungen der Betriebsprüferin übergeben. Eine Ausweiskopie von Frau Do**** liegt uns leider nicht vor.

L** *- und **** GmbH**

Die Ausführungen zur oben angeführten Firma gelten sinngemäß auch für diese Firma. Insbesondere ist zu vermerken, dass die Begrenzung der UID Nummer der Finanzverwaltung erst nach Leistungs- und Rechnungserstellung und Zahlung der Rechnung erfolgte. Ferner wird angemerkt, dass die Firma L***** ,mit den bei der Sozialversicherung angemeldeten Dienstnehmern (15, davon 3 längerfristig beschäftigt)‘ mehr Mitarbeiter beschäftigt hat als die D**** GmbH. Leistungen in Höhe von rd. € 25.000,00 waren der L***** daher sehr wohl möglich zu erbringen.

Herr K**** hat die Unterschrift auf der Zahlungsbestätigung mit der Unterschrift auf der Ausweiskopie von Herrn S**** verglichen und hat keine Zweifel, dass diese ident sind. Leider ist es richtig, dass bei Zahlung Herr S**** nicht mehr Geschäftsführer war. Hierzu ist jedoch anzumerken, dass bei erstmaliger Kontaktaufnahme Herr S**** noch Geschäftsführer war und Herr K**** über den Geschäftsführerwechsel vom Subunternehmer leider nicht verständigt wurde.

Eine nochmalige Firmenbuchabfrage vor Auszahlung des Rechnungsbetrages erfolgte nicht.

Bezüglich des Zeitpunktes der Bankabhebung und der Barauszahlung verweisen wir auf oben gesagtes.

C** GmbH**

Die Ausführungen zur oben angeführten Firma gelten sinngemäß auch für diese Firma.

B** **** GmbH**

Die Ausführungen zu den oben angeführten Firmen gelten sinngemäß auch für diese Firma.

Zusätzlich anzumerken ist, dass der Betriebsprüferin Zahlungsbestätigungen vorgelegt wurden, deren Unterschrift mit der Ausweiskopie des Geschäftsführers übereinstimmen. B**** hat diesen Auftrag mit Einverständnis von der D**** GmbH an die Firma P**** ****-****-GmbH weitergegeben. Anmeldungen bei der WGKK von Herrn **** ****, **** ****, **** ****, **** **** und **** **** liegen uns vor (siehe Beilage). Sämtliche Unterlagen wurden bereits der Betriebsprüferin übergeben.

Wir beantragen daher die Mehrergebnisse betreffend Körperschaftsteuer in Höhe von

Jahr Mehrergebnis

2009 € 2.373,72

2010 € 5.718,00

2011 € 2.254,00

der Anspruchszinsen in Höhe von

Jahr Mehrergebnis

2009 € 170,08

2010 € 267,68

und der Kapitalertragsteuer bezüglich der verdeckten Gewinnausschüttung

Jahr Mehrergebnis

2009 € 3.164,55

2010 € 8.369,04

2011 € 3.005,94

zu stornieren und die angefochtenen Bescheide in den Stand vor Wiederaufnahmen zu korrigieren.

[...]

Die Prüferin gab eine Stellungnahme zur Beschwerde (Berufung) ab, in welcher sie ausführte:

1. Grundsätzliches:

Ausgangspunkt der Außenprüfung war die Tatsache, dass im Zuge der Aufklärung eines großangelegten Betrugsfalles im Baugewerbe anlässlich Hausdurchsuchungen bei einem Verdächtigen Hr. U**** J****, (jetzt bereits Verurteilten) USB-Sticks sichergestellt worden sind, auf denen eine Liste von Rechnungen der Firmen L**** **** und **** GmbH, *&* I**** GmbH und der B**** **** GmbH an die D**** GmbH gefunden wurden.

Hr. U**** J**** war Teil eines kriminellen Netzwerkes und stand offiziell in keiner Beziehung mit der D**** GmbH. Einnahmequellen dieses kriminellen Netzwerkes waren unter anderen der Verkauf von Schein- und Deckungsrechnungen, die entgeltliche Scheinanmeldung von Arbeitskräften sowie der Vermittlung von Schwarzarbeitern - alles unter dem Deckmantel von hunderten eigens dafür gegründeten bzw. durch erworbene GmbH-Firmenmänteln. Meist bediente man sich Firmen, die bereits nicht mehr aktiv waren, jedoch noch über Steuernummer, UidNr. Nummer verfügten und wo eine problemlose Scheinanmeldung von Arbeitnehmern bei der Gebietskrankenkassa - ohne je die Abgaben zu bezahlen, möglich war.

2. Zur allgemeinen Begründung der Beschwerde:

Zu den in den Berufung angeführten HFU Abfragen kann nur vermerkt werden, dass diese Firmen für kurze Zeit Geschäftstätigkeiten vortäuschen und die damit verbundenen Obliegenheiten (Abgabe von Steuererklärungen, Zahlung von Steuern und Abgaben, ect.) erfüllen. So wurden die Firmen sorgfältig aufgebaut oder solche erworben und anschließend innerhalb des kriminellen Netzwerkes verwendet. Es werden ausländische Scheingeschäftsführer eingesetzt, auf die später nicht mehr zurückgegriffen werden kann. Innerhalb von wenigen Monaten erfolgten dann massive betrügerische Tätigkeiten, die einen Schaden in Millionenhöhe zur Folge hatten. Im Anschluss wurde ein Konkursverfahren eingeleitet, in welchem niemand zur Rechenschaft gezogen werden konnte.

Zu all den Subfirmen wurde im Prüfungsverfahren gefragt, welche Personen die Bargeldbeträge übernommen haben sollen und ob sich der Geschäftsführer der D**** GmbH auch vergewissert, ob es sich bei den für diese Firmen auftretenden Personen und die auch die hohen Barbeträge übernahmen, tatsächlich um berechnigte Personen (Geschäftsführer) handelt - Ausweise der jeweiligen Gesellschafter wurden aber nie abverlangt und auch die Unterschriften der Zahlungsempfänger stimmen nicht immer mit den Musterzeichnungen It.

Firmenbuch überein.

In der Berufung wird auch kritisiert, dass es sich bei der Fragestellung um solche im Sinne des § 162 BAO handelte. Einen Widerspruch sieht die Betriebsprüfung darin nicht, da es bei der Fragestellung im Prüfungsverfahren um grundsätzliche Aussagen zur steuerlichen Existenz eines Unternehmens handelt, die auch außerhalb der Empfängerernennung Gültigkeit haben.

Ein Kaufmann darf nicht nach Gutdünken frei entscheiden, was er im Umgang mit seinen Geschäftspartnern für notwendig hält und was nicht, sondern er ist verpflichtet, gewisse Sorgfaltspflichten einzuhalten (§347 UGB) Diese können wegen ihrer Vielfalt nicht normiert werden.

Das Gesetz standardisiert den ‚Sorgfaltsmaßstab‘ des Unternehmens: Er hat die Kenntnisse und Fähigkeiten zu praktizieren, wie sie einem gewissenhaften, durchschnittlich sorgfältigen Unternehmer im betreffenden Geschäftszweig erwartet werden.

In den Judikaturen des VwGH und UFS werden die geforderten Sorgfaltspflichten für den Einzelfall konkretisiert. Hier seien auszugsweise einige Feststellungen zum Thema Scheinfirmen angeführt:

- *Von einem Unternehmen wird die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes gefordert. Die BW. war in keiner der Firmen, denen sie die Leistungsaufträge erteilte, persönlich an der Firmenstandort. Keine Überprüfung der Personen, die für die Firma auftraten. (UFSW v. 17.12.2012, RV/2724-W/11)*
- *Als Mindestsorgfaltspflicht eines ordentlichen Unternehmens ist bei derartigen Fällen zumindest die Überprüfung der Machthaber (Kontaktpersonen) Geschäftsführer- mittels Ausweiskontrolle*
Berücksichtigung der Besonderheiten in der Baubranche („Schwarzbaustellen“ kommen häufig vor)
Art der Kontaktaufnahme - kein direkter Firmenkontakt, lediglich Kontakt mit einem „Machthaber“, dessen Identität nicht überprüft wurde
Keine Überprüfung der Ausweise der eingesetzten Arbeitnehmer - auch keine Aufzeichnung der Namen
Keine Führung von Bautagebüchern
(UFSL v. 13.12.2011, RV/0769-L/08)

Der Vermutung, dem § 167 Abs. 2 BAO sei im Zuge der Prüfung nicht entsprochen werden, muss von der Betriebsprüfung entschieden zurückgewiesen werden.

Es wurden alle vorgelegten Unterlagen gewürdigt. Die Vorlage der privaten Bankkonto und die Besichtigung der privaten Wohnung schien für die Dokumentation, dass sich der Bw. nicht bereichert hat, nicht aussagekräftig und auch nicht relevant. Denn nach Ansicht der Betriebsprüfung kann damit nicht bewiesen werden, wohin das Geld tatsächlich geflossen ist (möglich wären ja auch viele andere, nicht für das Finanzamt sichtbare Verwendungen der

Geldbeträge in Form von Zahlungen ins Ausland, Geschenken, Bezahlung von (Spiel)schulden, Überweisung auf andere Konten ect).

Die Stellungnahme langjähriger Mitarbeiter, dass sie nie Schwarzgeld erhalten haben und dass sie über die Beschäftigung von anderen Subfirmen informiert waren, jedoch keine Namen über Beschäftigte sagen können, wurde zur Kenntnis genommen.

3. Bezahlung Fa. V** *- und **** GmbH:**

Bei den Buchungen der Bezahlungen handelte es sich eindeutig, wie auch im Prüfbericht ausgeführt, um nachträglich gebuchte Zahlungen. Die Vorbuchung der Einlage des Gesellschafters erfolgte mit 20.1.2010, die Bezahlungen sollen bereits lt. Belegen zwischen 15.6.2009 und 28.7.2009 erfolgt sein. Es liegen 2 verschiedene Kassabuchausdrucke vor, die „Richtigstellung“ erfolgte erst mit Buchungen am 23.2.2010, also mehr als ein halbes Jahr später.

Weiters wurde von der Außenprüfung ein Vermerk *‘Die letzten drei V**** Rechnung kann man nicht einbuchen, da ansonsten der Saldo im Minus wäre?’ von der Buchhaltung in den Unterlagen gefunden. Eine ordnungsgemäße Kassabuchführung liegt hier nicht vor und somit können auch die Barzahlungen nicht glaubhaft belegt werden.

4. B** *- GmbH:**

Der erst im Zuge der Berufung angeführte Sachverhalt, dass die Fa. B**** *- GmbH die Arbeiten an die Firma P**** *-GmbH weitergegeben hat, führt auch zu keiner Änderung der gesamten festgestellten Betrachtungsweise.

Auch bei der Fa. P**** *-GmbH handelt es sich um eine Firma, die für Sozialbetrug verwendet worden sein dürfte. Der gewerbliche Geschäftsführer stellte bereits am 25.10.2010 einen Antrag auf Rückziehung als gewerbl. Geschäftsführer, da er an der Seriosität der Firma zweifelt. Der vorgelegte Subvertrag ist am 10.1.2011 ausgestellt. Über die Firma P**** *-GmbH wurde 18.2.2011 das Konkursverfahren eröffnet. An diesem Tag hat sich auch der Geschäftsführer Hr. **** *- in Österreich abgemeldet. Die Barzahlungen der Rechnungen erfolgten lt. Beleg am 21.3.2011, die Verbuchung im Kassabuch erfolgte mit 28.3.2011. Als Leistungszeitraum auf den Rechnungen scheinen die Kalenderwochen 03 -08/2011 auf, also vom 17.1. bis 25.2.2011 und somit teilweise nach Konkurseröffnung?

5. Hinsichtlich weiterer Feststellungen zu den einzelnen Fremdleistungsfirmen wird auf den Prüfungsbericht verwiesen.

Abschließend wird angeführt, dass in der Beschwerde keine für die Außenprüfung neuen Argumente vorgebracht wurden, sondern nur bereits bekannte Einwände ausführlich dargestellt wurden. Nur die Information, über die Weiterleitung des Auftrages von der Fa. B**** *- GmbH an die Fa. P**** *-GmbH war der Außenprüfung bisher nicht

bekannt, ergibt aber auch keine Änderung der Gesamtbetrachtung, sondern vielmehr nur eine Bestätigung, da es sich auch hier um eine Firma handelt, die für Sozialbetrug verwendet wurde.

Alles in allem sieht die Außenprüfung keinen Anlass, von den Prüfungsfeststellungen abzuweichen.“

Das Finanzamt erließ abweisende Beschwerdevorentscheidungen und führte in einer gesonderten Begründung zusammengefasst aus, das Finanzamt könne in freier Beweiswürdigung trotz Namensnennung den Betriebsausgabenabzug versagen, wenn wichtige und maßgebliche Gründe dafür sprächen, dass die genannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der strittigen Beträge seien. Im Prüfungsverfahren sei gefragt worden, welche Personen die teilweise hohen Bargelddbeträge übernommen hätten und wie diese überprüft worden seien. Laut Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin seien nie Ausweise der jeweiligen Gesellschafter verlangt worden. Auch die Unterschriften der Zahlungsempfänger stimmten nicht mit den Musterzeichnungen laut Firmenbuch überein. Es entspreche nicht der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes, dass der Geschäftsführer keinen der Firmenstandorte der Firmen, an welche Aufträge vergeben worden seien, je besucht habe und keine Überprüfung der Personen vorgenommen habe, die für die Firmen aufgetreten seien. Auch die Art der Kontaktaufnahme sehr ungewöhnlich, da kein direkter Firmenkontakt erfolgt sei, sondern nur Kontakt mit den angeblichen Machthabern der Firmen, deren Identität nicht geprüft worden sei. Die angeblich eingesetzten Arbeiter seien ebenfalls nie nach Ausweisen gefragt worden und es seien keine Namen aufgezeichnet und keine Bautagebücher geführt worden, dies sei auch in der Baubranche nicht üblich.

Wenn zT Rechnungen vorlägen wie von der V**** & **** GmbH, in der sowohl die Firmenbezeichnung als auch die UID-Nr unrichtig gewesen seien, so könne von einer korrekten Rechnung nicht gesprochen werden.

Betreffend die Firma B**** GmbH seien mit Datum 25.2.2011 Rechnungen ausgestellt worden obwohl die UID-Nr mit 29.1.2010 begrenzt worden sei.

Zwei Rechnungen vom 22.7.2010 und eine Rechnung vom 21.10.2010 der Firma L**** und **** GmbH sein bar bezahlt worden. Die Unterschrift auf den Barzahlungsbelegen könnte zwar Y**** S**** lauten, entspreche aber nicht der Musterzeichnung überdies, sei Y**** S**** laut Firmenbuch seit 2.6.2010 nicht mehr Geschäftsführer der Gesellschaft, sondern Ignatz N****.

Bei der Firma C**** GmbH habe die Firmenbezeichnung fälschlicherweise auf C**** Team GmbH **** gelautet und sei auch anders als der Firmenstempel laut Kassabeleg.

Eine Rechnung der P**** GmbH enthalte als Leistungszeitraum die Kalenderwochen 03-08/2011 (17.1.-25.2.2011) obwohl über die Firma bereits mit 18.2.2011 der Konkurs eröffnet worden sei, die Barzahlung der Rechnung sei angeblich am 21.3.2011 erfolgt.

Es sei eine bekannte Tatsache, dass es bei Baufirmen überproportional viel unkorrekte bzw

Schein- und Schwindelfirmen gebe, aber es sei zumindest ungewöhnlich, dass die Beschwerdeführerin überwiegend mit Subfirmen gearbeitet haben solle, welche anderen Finanzämtern, der Steuerfahndung, der Wirtschaftspolizei oder der Finanzpolizei als solche bereits aufgefallen seien und keinerlei Nachweise über die Leistungserbringung dieser Firmen habe vorlegen können (keine Arbeitsprotokolle, Stundenaufzeichnungen etc). Es seien also genügend Gründe vorgelegen, um die Betriebsausgaben und die Vorsteuer nicht anzuerkennen. Da aber Leistungen erbracht worden seien, seien 50 % als geschätzter Lohnaufwand anerkannt worden, weil Arbeitnehmer ohne entsprechende Bewilligung mangels Abfuhr von Sozial- und Lohnabgaben ungleich günstiger beschäftigt werden könnten. Der nicht anerkannte Aufwand stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter/Geschäftsführer A**** K**** dar. Es seien auch keine Belege oder Nachweise erbracht worden, die das Gegenteil bewiesen oder glaubhaft gemacht hätten. Die Schätzungsbefugnis nach § 184 BAO ergebe sich aus den bereits erwähnten Unkorrektheiten sowie aus den Differenzen zwischen Kassenbelegen und Verbuchungen im Kassabuch.

Die Beschwerdeführerin stellte einen nicht weiter begründeten Vorlageantrag, in welchem sie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragte.

Das Bundesfinanzgericht richtete an das Finanzamt mit Beschluss vom 13.2.2025 folgenden Vorhalt:

*In Tz 1 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23.9.2013 wird ua ausgeführt, im Zuge einer Hausdurchsuchung durch die Finanzpolizei seien auf beschlagnahmten Computern Listen von ausgestellten Rechnungen mehrerer näher genannter Firmen an die Beschwerdeführerin gefunden worden. Es sei daher davon auszugehen, dass es sich dabei um Scheinrechnungen handle, umso mehr, als der „Rechnungsaussteller“ U**** J**** bei der Polizei sowie auch beim Finanzamt und bei Gericht angegeben habe, Rechnungen auf Auftrag gegen Provision ausgestellt zu haben. Alle der näher genannten Firmen stünden in Zusammenhang mit U**** J****.*

*Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, A**** K****, habe angegeben, U**** J**** sei ihm nicht bekannt.*

*In Tz 3 des Berichtes vom 23.9.2013 wird ausgeführt, lt 3. Beschuldigtenvernehmung vom 13.9.2011 des U**** J**** habe dieser bestätigt, dass es sich bei der L**** **** und **** GmbH um eine sogenannte Scheinfirma handle. Zu den wahren Hintermännern der L**** **** und **** GmbH könne U**** J**** aus Angst um seine Familie keine Angaben machen. Es sei in der Beschuldigtenvernehmung festgehalten worden, dass die im Namen*

dieser Firmen ausgestellten Rechnungen keine Gegenleistung erhalten und im Rechenwerk der Auftragsfirmen zum Zweck der Gewinnminderung als „Aufwand“ eingebaut würden.

*In der Stellungnahme der Prüferin vom 24.2.2014 wird dazu unter dem Pkt 1. ausgeführt, Ausgangspunkt der Außenprüfung sei die Tatsache gewesen, dass im Zuge der Aufklärung eines großangelegten Betrugsfalles im Baugewerbe anlässlich Hausdurchsuchungen bei U**** J**** (mittlerweile bereits verurteilt) USB-Sticks sichergestellt worden seien, auf denen eine Liste von Rechnungen näher genannter Firmen an die Beschwerdeführerin gefunden worden seien.*

*U**** J**** sei Teil eines kriminellen Netzwerkes gewesen und sei offiziell in keiner Beziehung mit der Beschwerdeführerin gestanden. Einnahmequelle dieses kriminellen Netzwerkes seien ua der Verkauf von Schein- und Deckungsrechnungen, die entgeltliche Scheinanmeldung von Arbeitskräften sowie die Vermittlung von Schwarzarbeitern – alles unter dem Deckmantel von hunderten eigens dafür gegründeten bzw erworbenen GmbH-Firmenmänteln. Meist habe man sich Firmen bedient, die bereits nicht mehr aktiv gewesen seien, jedoch noch über Steuernummer und UID-Nr verfügten und wo eine problemlose Scheinanmeldung von Arbeitnehmern bei der Gebietskrankenkasse – ohne je die Abgaben zu bezahlen, möglich gewesen sei.*

*Das Finanzamt wird aufgefordert, **innerhalb von drei Wochen** die oben angeführten Feststellungen betreffend ua die beschlagnahmten Listen von Rechnungen und die „Rechnungsausstellung“ durch U**** J**** durch Vorlage entsprechender Dokumente, **insbesondere in Bezug auf die Beschwerdeführerin**, zu belegen.*

Mit 3.3.2025 beantwortete das Finanzamt den Vorhalt wie folgt:

*Die durch die SOKO-MERLIN (Kriminalpolizei und Steuerfahndung) sichergestellte Liste mit Rechnungen wurde den zuständigen Prüferinnen und Prüfern elektronisch zur Verfügung gestellt. Dabei wurde die Liste nicht gesamtheitlich zur Verfügung gestellt, sondern getrennt/aufgeteilt nach Empfängern. Diese Liste mit Rechnungen, die sich ausschließlich auf die D**** GmbH bezieht, wird ihnen mit dieser Nachreichung übermittelt (siehe Excel Datei).*

*Ergänzend werden die weiteren Unterlagen, die zum Fall J**** zur Verfügung gestellt wurden, ebenfalls übermittelt. Dabei handelt es sich um weitere Einvernahmen der Polizei und den Abschlussbericht des Bundeskriminalamtes an die Staatsanwaltschaft.*

Am 12.6.2025 fand über Antrag der Beschwerdeführerin die mündliche Verhandlung statt, in welcher der Vorhalt vom 13.2.2025, die Vorhaltsbeantwortung vom 3.3.2025, die Stellungnahme der Prüferin zur Beschwerde sowie Auszüge aus den Prüfungsberichten des Finanzamts betreffend die B**** GmbH, die C**** GmbH, die L**** und ****

GmbH und aus dem Bericht des Masseverwalters betreffend die V**** & **** GmbH verlesen wurden.

Die Parteien führten zusammengefasst aus wie schriftlich. Die Beschwerdeführerin brachte im Wesentlichen darüber hinaus vor, es sei bedauerlich, dass die bei U**** J**** gefundenen Rechnungen nicht vorlägen, in einem anderen Fall hätten die von J**** angefertigten Rechnungen optisch nicht mit den bei der Firma vorliegenden Rechnungen zusammengepasst, betraglich jedoch schon.

Eine Vorortprüfung des Subunternehmers sei nach der Rechtsprechung nicht erforderlich.

Der Richter hielt den Parteien vor, bei der Kapitalertragsteuer scheine die Berücksichtigung von Lohnabgaben für die Höhe der verdeckten Ausschüttung nicht richtig zu sein, diese seien vielmehr nur bei der Körperschaftsteuer zu berücksichtigen. Für die Kapitalertragsteuer wären die Beträge von € 12.315,00, € 29.667,71 und € 11.698,25 relevant. Nach seinen Berechnungen ergäbe sich daraus insgesamt ein Mehrbetrag von € 4.097,49 an Kapitalertragsteuer.

Die Vertreterin des Finanzamtes stimmte dem zu.

Der steuerliche Vertreter erklärte, im Zeitpunkt, in dem die Lohnabgaben dann tatsächlich abgeführt würden, müsste die Kapitalertragsteuer zurückgeführt werden.

Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin erläuterte die Praxis bei derartigen Baustellen wie folgt:

Man trifft sich auf der jeweiligen Baustelle und macht mit dem Subunternehmer aus, was gemacht werden soll, geht die Arbeiten durch. Es wird ein Pauschalpreis vereinbart meistens. Dann dauern die Arbeit eine gewisse Zeit. Während dieses Zeitraums trifft man sich immer wieder auf der Baustelle und kontrolliert, ob die Arbeiten so gemacht werden wie es vereinbart wurde. Dies hat im Beschwerdefall der Mitarbeiter Herr Nu**** erledigt. Nach Abschluss der Arbeiten, wenn diese in Ordnung waren, zahlt man dann in bar entweder auf der Baustelle oder im Büro. Damals war das so. Damals mussten wir auch das Material oft in bar im Voraus zahlen, damit es überhaupt geliefert wurde.

Zu den verlesenen Prüfungsberichten meldete der steuerliche Vertreter Zweifel an ihrer Richtigkeit an.

Betreffend die teilweise unrichtige Firmenbezeichnung bzw UID-Nr in Rechnungen von verschiedenen Subunternehmern verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass insbesondere auch kleinere Unternehmen im damaligen Zeitraum in den Jahren 2009 bis 2011 oder auch noch heute ihre Rechnungen oft in Word oder Excel erstellten und es dabei leicht vorkommen könne, dass dabei Schreibfehler oder Tippfehler oder dergleichen aufträten oder ein Wort irrtümlich gelöscht werde. Er erkläre sich die fehlerhaften Bezeichnungen auf den Rechnungen durch diesen Umstand bzw es könnte dies ein möglicher Grund sein.

Das Kassabuch sei immer von der Beschwerdeführerin selbst geführt worden. Der Geschäftsführer habe zuerst nicht gewusst, wie man so etwas mache, weil er das Unternehmen gerade erst gegründet gehabt habe. Er habe sich deshalb bei der Buchhalterin beim Steuerberater erkundigt und die habe ihm erklärt, wie das geht.

Vorgelegt wurde vom steuerlichen Vertreter eine Reisepasskopie betreffend **** * , ab 9.4.2010 Geschäftsführer der B**** GmbH sowie eine Reisepasskopie betreffend Y**** S**** von der L**** GmbH.

Der steuerliche Vertreter erklärte, er gehe davon aus, dass die auf den vorliegenden Rechnungen genannten Firmen tatsächlich für die Beschwerdeführerin tätig waren. Er bezweifle nicht, dass durch U**** J**** Scheinrechnungen produziert wurden, er gehe jedoch davon aus, dass diese Firmen auch für die Beschwerdeführerin tatsächlich tätig waren und dass es sich hier um eine Mischung handelt. Einerseits seien die Firmen tätig gewesen, andererseits seien Scheinrechnungen betreffend diese Firmen produziert worden, aber für die Beschwerdeführerin seien keine Scheinrechnungen angefertigt worden, davon sei er überzeugt.

Er verwies nochmals auf die Aussagen der Mitarbeiter der Beschwerdeführerin und erklärte, es hätte sich insbesondere durch diese Mitarbeiter bestimmt herumgesprochen, wenn die Beschwerdeführerin noch weitere Arbeitnehmer beschäftigt hätte. Der Mitarbeiter Herr Nu**** sei als eine Art Bauleiter tätig gewesen. Eine Aussage von diesem habe daher ein höheres Gewicht, weil sich dieser entsprechend auskenne und weil er die fraglichen Baustellen zum Großteil betreut habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies darauf, dass das nach der Rechtsprechung bzw nach in BFG-Verfahren angefertigten Sachverständigengutachten ab dem Jahr 2011 eine Vielzahl von Aufzeichnungen in der Baubranche üblich sei, Barzahlungen über € 5.000 seien nicht üblich.

Sie verwies darauf, dass sich der Fremdleistungsaufwand, welcher nicht anerkannt wurde im Wesentlichen mit dem geltend gemachten Fremdleistungsaufwand laut Abgabenerklärungen decke, ausgenommen das Jahr 2010, in diesem Jahr 2010 sei der Fremdleistungsaufwand laut Erklärung um rund € 20.000 höher als der nicht anerkannte. Das heiße, der nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand habe rund € 60.000 ausgemacht, der geltend gemachte rund € 80.000.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Veranlagungsakt, insbesondere die Bescheide des Finanzamtes und Schriftsätze der Beschwerdeführerin, in den elektronischen Akt des Finanzamtes, den elektronischen Arbeitsbogen der Prüferin (ua die abgabenbehördlichen Prüfungsberichte bzw Berichte des Masseverwalters betreffend die

angeblichen Subunternehmen) und das Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Die Beschwerdeführerin wurde am **.**.2009 gegründet, Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist der am **.**.1989 geborene A**** K**** (Firmenbuch).

Die Beschwerdeführerin ist als Schwarzdeckerin tätig.

Die Beschwerdeführerin machte in den Jahren 2009 bis 2011 Aufwendungen für Bauleistungen folgender „Subunternehmen“ in dem jeweils im Prüfungsbericht angeführten Ausmaß als Betriebsausgaben geltend:

V**** & **** GmbH,

* & * I**** GmbH,

L**** und **** GmbH,

C**** GmbH und

B**** GmbH.

Tatsächlich bestanden zwischen diesen angeblichen Subunternehmen und der Beschwerdeführerin jedoch keine Leistungsbeziehungen, die angeblichen Subunternehmen erbrachten an die Beschwerdeführerin keine Leistungen, die Beschwerdeführerin leistete an die angeblichen Subunternehmen keine Zahlungen.

Die Bauleistungen wurden tatsächlich durch anderes Personal bzw von Schwarzarbeitern erbracht.

Bei den geltend gemachten Aufwendungen für die angeblichen Subunternehmen handelt es sich somit um Scheinaufwand.

Der geschätzte Lohnaufwand für das andere Personal bzw die Schwarzarbeiter für die tatsächliche Ausführung der Bauarbeiten betrug 50 % der von den angeblichen Subunternehmen fakturierten Nettobeträge (Aufwendungen für bezogene Leistungen laut Buchhaltung).

Die auf diesen geschätzten Lohnaufwand entfallenden lohnabhängigen Abgaben wurden in den Streitjahren nicht abgeführt.

Die Beschwerdeführerin schüttete die Differenz zwischen den von den angeblichen Subunternehmen fakturierten Nettobeträgen und dem für die tatsächliche Ausführung der Arbeiten geleisteten Lohnaufwand an ihren Alleingesellschafter und Geschäftsführer A**** K**** aus.

Die auf diese Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer wurde von der Beschwerdeführerin getragen.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung:**

Ausgangspunkt des Verfahrens bzw der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung war, dass im Zuge der Aufklärung eines großangelegten Betrugsfalles im Baugewerbe anlässlich von Hausdurchsuchungen bei U**** J**** USB-Sticks sichergestellt wurden, auf welchen eine Liste von Rechnungen der L**** **** und **** GmbH, der *&* I**** GmbH und der B**** **** GmbH an die Beschwerdeführerin gefunden wurde.

U**** J**** war Teil eines kriminellen Netzwerks und stand offiziell in keiner Beziehung mit der Beschwerdeführerin.

Einnahmequellen dieses kriminellen Netzwerks waren ua der Verkauf von Schein- und Deckungsrechnungen, die entgeltliche Scheinanmeldung von Arbeitskräften sowie die Vermittlung von Schwarzarbeitern – alles unter dem Deckmantel von hunderten eigens dafür gegründeten GmbHs bzw durch erworbene GmbH-Firmenmäntel.

Meist bediente man sich Firmen, die bereits nicht mehr aktiv waren, jedoch noch über Steuernummer und UID-Nr verfügten und wo eine problemlose Scheinanmeldung von Arbeitnehmern bei der Gebietskrankenkasse – ohne je die Abgaben zu bezahlen, möglich war.

U**** J**** hat bei seiner Einvernahme am 13.9.2011 zugegeben, dass er fiktive Rechnungen (ohne tatsächliche Leistung) erstellt und verkauft hat, damit die Käufer entsprechenden Aufwand generieren konnten.

Im Zuge der Prüfung stand der Prüferin eine aus diesen Ermittlungen resultierende Aufstellung der Rechnungen der drei genannten angeblichen Subunternehmen an die Beschwerdeführerin zur Verfügung.

Sämtliche von der Beschwerdeführerin als Aufwand geltend gemachten Rechnungen der drei genannten angeblichen Subunternehmen stimmten hinsichtlich Betrag und Rechnungsdatum mit dieser Aufstellung überein.

Betreffend die beiden weiteren angeblichen Subunternehmen ist festzuhalten:

Auf den Rechnungen der V**** **** & **** GmbH ist deren eigener Name im Rechnungskopf jeweils unvollständig (es fehlen die Worte „****“ und „technik“), die UID-Nr ist insoweit unrichtig, als sie eine Ziffer zu viel enthält.

Dies trifft für alle drei Rechnungen in gleicher Weise zu, welche laut Rechnungsdatum vom 15.6.2009, 20.7.2009 und 28.7.2009 stammen sollen. Ein einmaliger Kopierfehler, wie von der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung als möglich Erklärung angeführt, liegt daher offensichtlich nicht vor.

Ähnliches gilt für die Rechnungen der C**** GmbH, deren Name auf den Rechnungen auf C**** Team GmbH lautet, tatsächlich kommt das Wort „Team“ in der Firmenbezeichnung dieser GmbH jedoch nicht vor. Von einem Kopierfehler ist nicht auszugehen, zumal sich diese falsche Bezeichnung auf den jeweiligen Rechnungen jeweils dreimal findet.

Das Gericht geht davon aus, dass Unternehmen bei ihren eigenen Rechnungen soviel Sorgfalt aufwenden, dass sie zumindest ihren Namen bzw ihre Firmenbezeichnung und ihre UID-Nr richtig anführen.

Weshalb sich auf dem Computer von U**** J**** Daten über Rechnungen der drei angeblichen Subunternehmen an die Beschwerdeführerin befinden sollten, wenn nicht deshalb, weil diese Rechnungen durch U**** J**** angefertigt wurden, ist für das Gericht nicht vorstellbar, auch die Beschwerdeführerin konnte dies im Verfahren nicht erklären.

Bereits die bisher angeführten Umstände (Rechnungen von U**** J**** für drei der angeblichen Subunternehmen sowie falsche Firmenbezeichnung bzw UID-Nr auf den Rechnungen der beiden anderen angeblichen Subunternehmen) lassen es für das Gericht als offensichtlich erscheinen, dass diesen Rechnungen keine Leistungen der angeblichen Subunternehmen zugrunde liegen, sondern dass es sich bei den Rechnungen aller fünf angeblichen Subunternehmen um Deckungsrechnungen handelt. Deckungsrechnungen und nicht Scheinrechnungen deshalb, da unstrittig Leistungen erbracht wurden, wenn auch nicht von den genannten angeblichen Subunternehmen.

Hiezu kommen jedoch noch weitere Umstände:

Vier der fünf angeblichen Subunternehmen wurden anlässlich von bei ihnen selbst durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen bzw im Rahmen des Konkursverfahrens jeweils als Schein- oder (Sozial)Betrugsfirmen bzw als Aussteller von Scheinrechnungen eingestuft (B**** GmbH, C**** GmbH, L**** und **** GmbH und V**** & **** GmbH).

Sämtliche Zahlungen an die angeblichen Subunternehmen sollen laut Belegen bar erfolgt sein, teilweise konnte die Beschwerdeführerin jedoch nicht einmal den Namen des angeblichen Zahlungsempfängers nennen. Die in der mündlichen Verhandlung angeführte Begründung des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, er habe mit so vielen verschiedenen Unternehmen zu tun gehabt, dass es sich nicht alle Namen habe merken können, überzeugt nicht. Denn schließlich betreffen die Aufwendungen für die angeblichen Subunternehmen für die Jahre 2009 und 2011 rund 100 % der Aufwendungen und für das Jahr 2010 rund 75 % der Aufwendungen (rund € 59.000 von insgesamt rund € 80.000), wie das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen dargelegt hat.

Schriftliche Vereinbarungen, Bautagebücher etc liegen nicht vor. Die Namen der auf den Baustellen bei den angeblichen Subunternehmen für die Beschwerdeführerin tätigen Arbeiter konnte die Beschwerdeführerin nicht nennen.

Die bisher genannten Umstände sowie die weiteren vom Finanzamt im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung, in der Stellungnahme der Prüferin zur Beschwerde und in der Beschwerdeentscheidung angeführten Umstände, auf welche ausdrücklich verwiesen wird, ergeben ein Gesamtbild, welches keine anderen als die getroffenen Feststellungen zulässt, nämlich dass die fünf angeblichen Subunternehmen tatsächlich nicht für die Beschwerdeführerin tätig wurden und es sich bei den diesbezüglichen Rechnungen um Deckungsrechnungen handelt.

Die von der Beschwerdeführerin vorgelegten schriftlichen Stellungnahmen der drei Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin können an diesem Befund nichts ändern.

Va**** Nu**** und Rj**** Am**** haben im Wesentlichen nur angegeben, selbst nicht schwarz für die Beschwerdeführerin gearbeitet zu haben. Zudem hätten sie gewusst bzw sei ihnen mitgeteilt worden, dass andere Firmen für die Beschwerdeführerin tätig waren, sie wüssten jedoch keine Namen.

Ri**** Nu**** hat dies gleichfalls angegeben und weiters zusammengefasst ausgeführt, dass er öfters auf den Baustellen im Auftrag des Geschäftsführers die Arbeiten der für die Beschwerdeführerin tätigen Firmen kontrolliert habe. Er habe Arbeiter gesehen, könne aber keine näheren Angaben zu diesen machen, da schon etwas Zeit vergangen sei und er nicht mit diesen gesprochen habe. Nach Fertigstellung der Baustellen habe er manchmal mit dem Geschäftsführer die Besichtigung durchgeführt. Er könne bezeugen, dass der Geschäftsführer mit der jeweils beauftragten Firma vor Ort telefoniert habe, wo dann auch ein Termin für die Bezahlung ausgemacht worden sei. Er könne sich auch noch erinnern, dass sich der Geschäftsführer des Öfteren beschwert habe, weil die beauftragten Firmen das Geld sofort nach Fertigstellung wollten, ohne dass die Baustelle besichtigt wurde.

Insbesondere Ri**** Nu**** und allenfalls auch die beiden anderen hätten sich bei einer anderen Aussage möglicherweise selbst belastet.

Insbesondere Ri**** Nu**** war nach den Angaben in der mündlichen Verhandlung hauptverantwortlich auf den Baustellen tätig, er hat die fraglichen Baustellen zum Großteil betreut und war für die Bauüberwachung zuständig und war als eine Art Bauleiter tätig. Es liegt daher nahe, dass ihm auffallen hätte müssen, dass die fünf angeblichen Subunternehmen tatsächlich nicht tätig waren, sondern Schwarzarbeiter.

Das Gericht geht daher davon aus, dass es sich bei diesen Stellungnahmen um Gefälligkeitsaussagen handelt.

Rechtlich folgt daraus:

Vorausgeschickt sei zunächst, dass sich das Finanzamt – anders als dies in der Beschwerde angedeutet wird – nicht auf § 162 BAO gestützt hat, auf die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen braucht daher nicht weiter eingegangen zu werden.

Nach den Feststellungen bestanden zwischen der Beschwerdeführerin und den angeblichen fünf Subunternehmen keine Leistungsbeziehungen, die angeblichen Subunternehmen erbrachten an die Beschwerdeführerin keine Leistung, die Beschwerdeführerin leistete an diese keine Zahlungen.

Voraussetzung für den Abzug von Betriebsausgaben ist gemäß § 4 Abs 4 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG das Vorliegen von durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen. Diese Voraussetzung ist betreffend die fünf angeblichen Subunternehmen nicht erfüllt, ein Betriebsausgabenabzug ist daher insoweit nicht zulässig.

Tatsächlich wurden die Leistungen nach den Feststellungen von Schwarzarbeitern erbracht. Die Prüferin hat den Aufwand der Beschwerdeführerin für diese Schwarzarbeiter mit 50 % der Rechnungsnettosumme geschätzt. Dieser Prozentsatz wurde von der Beschwerdeführerin nicht in Zweifel gezogen und ist somit unstrittig; auch seitens des Gerichtes bestehen insoweit keine Bedenken.

Ein Abzug von geschätzten Aufwendungen für von der Beschwerdeführerin für die Deckungsrechnungen geleisteten Zahlungen als Betriebsausgaben – wie in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht – ist nicht möglich, da diese Zahlungen nicht durch den Betrieb der Beschwerdeführerin veranlasst waren, sondern dazu dienten, durch fingierte Rechnungen Scheinaufwand zu generieren.

Die Beschwerde erweist sich daher betreffend Körperschaftsteuer sowie betreffend Anspruchszinsen als unbegründet.

Die Tatsache, dass zwischen der Beschwerdeführerin und den fünf angeblichen Subunternehmen keine Leistungsbeziehungen bestanden, ist im Verfahren neu hervorgekommen und geeignet, im Spruch anderslautete Bescheide herbeizuführen.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide erweist sich damit gleichfalls als unbegründet.

Die Prüferin hat die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Betriebsausgaben für die fünf angeblichen Subunternehmen dem Gewinn hinzugerechnet und im Gegenzug geschätzte Aufwendungen für die Leistungsausführung durch Schwarzarbeiter als Betriebsausgaben abgezogen. Zusätzlich wurden Aufwendungen für Lohnabgaben von 22,9 % der Bruttolöhne als weitere Betriebsausgaben berücksichtigt. Die Differenz zwischen den ausgeschiedenen Fremdleistungen und dem sich so ergebenden Betriebsaufwand wurde als Gewinnerhöhung (= verdeckte (Gewinn)Ausschüttung) angesetzt.

Die Lohnabgaben wurden in den Streitjahren jedoch nicht entrichtet, dem Geschäftsführer zugeflossen ist vielmehr die gesamte Differenz zwischen den ausgeschiedenen Fremdleistungen und den Aufwendungen für die Leistungsausführung durch die Schwarzarbeiter.

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttungen an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen nach § 19 Abs 1 EStG zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (zB VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018 mWN).

Die verdeckte Ausschüttung war daher entsprechend höher als von der Prüferin bzw dem Finanzamt angesetzt. Die Kapitalertragsteuer ist demzufolge entsprechend anzupassen (zu erhöhen).

Die angefochtene Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer sind somit zum Nachteil der Beschwerdeführerin wie folgt abzuändern:

Betriebsaufwand gesamt lt BP

	2009	2010	2011
auszuscheidende Fremdleistungen	24.630,00	59.335,42	23.392,50
Bruttolöhne in der Höhe von 50 %	12.315,00	29.667,71	11.696,25
Kst 3%	369,45	890,03	350,89
DZ 0,40%	49,26	118,67	46,79
DB 4,50%	554,18	1.335,05	526,33
LSt 15%	1.847,25	4.450,16	1.754,44
Lohnaufwand gesamt	2.820,14	6.793,91	2.678,44
Betriebsaufwand gesamt	15.135,14	36.461,62	14.374,69

	2009	2010	2011
auszuscheidende Fremdleistungen	24.630,00	59.335,42	23.392,50
Betriebsaufwand lt. Bp gesamt	15.135,14	36.461,62	14.374,69
Gewinnerhöhung = verdeckte Ausschüttung	9.494,86	22.873,80	9.017,81

Berechnung verdeckte

Gewinnausschüttung lt BP:

	2009	2010	2011
Bemessungsgrundlage	9.494,87	22.873,62	9.017,81
Vorsteuer Fa. L****		2.233,33	
	9.494,87	25.107,13	9.017,81
zuzüglich KEST	3.164,95	8.369,04	3.005,93
Verdeckte Ausschüttung = Bglg KEST	12.659,82	33.476,17	12.023,74
25 % KEST	3.164,95	8.369,04	3.005,94

**Neuberechnung verdeckte
Gewinnausschüttung lt BFG:**

	2009	2010	2011
auszuscheidende Fremdleistungen	24.630,00	59.335,42	23.392,50
minus Bruttolöhne in der Höhe von 50 %	-12.315,00	-29.667,71	-11.696,25
Zwischensumme	12.315,00	29.667,71	11.696,25
Vorsteuer Fa. L****		2.233,33	
	12.315,00	31.901,04	11.696,25
zuzüglich KEST	4.105,00	10.633,68	3.898,75
Verdeckte Ausschüttung = Bglg KEST	16.420,00	42.534,72	15.595,00
25 % KEST lt BFG	4.105,00	10.633,68	3.898,75
KESt lt BP	3.164,95	8.369,04	3.005,94
Differenz lt BFG	940,05	2.264,64	892,81

Zur Unzulässigkeit der Revision

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

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Gemäß § 279 BAO ist daher die Beschwerde hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und Anspruchszinsen für die Jahre 2009 und 2010 als unbegründet abzuweisen; die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2009 bis 2011 sind zum Nachteil der Beschwerdeführerin abzuändern.

Wien, am 25. August 2025