

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Aigner in der Beschwerdesache Fa. ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Walter Kristen Wirtschafts- prüfungs- und Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Lainzer Straße 35, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 3. Mai 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg) vom 30. März 2017 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2014, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 und 2013, Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 bis 2015, Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für die Jahre 2012 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***

a) zu Recht erkannt:

- I. Der Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2012 wird ersatzlos aufgehoben.
- II. Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2013 sowie den Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 wird als unbegründet abgewiesen.
- III. Die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014 sowie die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 werden abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- IV. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen für die Jahre 2012 bis 2014 wird als unbegründet abgewiesen.
- V. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

b) beschlossen:

- I. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2012 wird gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO iVm § 261 Abs. 1 lit. b BAO als gegenstandslos erklärt.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Kapitalgesellschaft in der Baubranche. Der Gegenstand des Unternehmens besteht aus der „*Realisierung von Bauprojekten (darunter Hochbau, Tiefbau, Errichtung von Einfamilienhäusern und Reihenhäusern)*“ und „*Personalbereitstellung*“. Die Organe der GmbH sind der Geschäftsführer und Alleingesellschafter J.T., ein Baumeister mit Gewerbeschein. Das Stammkapital beträgt 35.000 € und wird zur Gänze von J.T. gehalten. Die Subfirmen sind die Firmen A-GmbH, B-GmbH (=Fa. B-GmbH), C-GmbH, D-GmbH, E-GmbH und F-GmbH.

Im Gefolge einer Betriebsprüfung bei der Bf. hinsichtlich der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer jeweils für die Jahre 2012 bis 2015 wurden 50% der geltend gemachten Fremdleistungskosten auf der Grundlage des Berichts gemäß § 150 BAO vom 24.03.2017 (=PB), ABNr. 001/2016, als fiktiver Lohnaufwand anerkannt. Die übrigen 50% der Kosten wurden als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn außerbilanziell hinzugerechnet.

Der Verkauf von drei PKWs (Audi Q7 Quattro, Audi A4, Mercedes C 200 CDI9) im Jahr 2013 führte zur außerbilanziellen Hinzurechnung der verdeckten Ausschüttung in Höhe von 50.000€ samt Vorschreibung der 25% Kapitalertragsteuer dem J.T. per Haftungsbescheid mit der Begründung unter Tz 8 PB, wonach die PKWs aus den laufenden Leasingverträgen im Jahr 2013 gekauft worden wären. Der Aufwand aus dem Restwert der Leasingverträge hätte 47.710,00 € betragen. KFZ- Abfragen hätten ergeben, dass die drei KFZs bei der GmbH abgemeldet und bei Angehörigen der Familie neu angemeldet worden wären, ohne dass sich ein Verkaufserlös der abgegangenen PKWs in der Buchhaltung finde. Die Kapitalertragsteuer (25%) wurde per Haftungsbescheid am Konto § 213 Abs. 2 BAO, Steuernummer 07-xxx/xxxx festgesetzt. Der letztgenannte Bescheid war aufgrund der Vorlage von Deckungsrechnungen aufzuheben.

• Körperschaftsteuer 2012 bis 2015

I. Verfahrensgang

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die nicht anerkannten Aufwendungen für die Streitjahre aufgliedert nach den Subfirmen A-GmbH bis F-GmbH dargestellt:

Subfirmen	2012	2013	2014	2015
A-GmbH	218.857,00	322.154,00		
B-GmbH		195.511,00		
C-GmbH		74.200,00		
D-GmbH			436.398,00	
E-GmbH			176.174,00	
F-GmbH				168.634,00
Gesamt	218.857,00	591.865,00	612.572,00	168.634,00
50% v. Ausschüttung	109.428,00	295.933,00	306.286,00	84.317,00

Die Abkürzung für Eingangsrechnung bzw. Ausgangsrechnung ist wie folgt „ER“ bzw. „AR“.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 14.5.2025 wurden alle an die Bf. adressierten ER der in Rede stehenden Subfirmen infolge Änderung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs als Deckungsrechnungen gewertet.

Dem Prüfbericht vom 24.03.2017 ging die finanzstrafbehördliche Vernehmung des J.T. am 31.01.2017 voraus. Laut den Angaben des Geschäftsführers der Bf. sei die Baufirma gegründet worden, um mit Kränen und maximal 20 Leuten zu arbeiten. J.T. habe die Aufträge durch Anzapfen langjähriger Kontakte bekommen wollen und sei über die Bauleiter der Firmen an Aufträge gekommen. Er habe schnelle und kurze Aufträge, aber nie **a)** so lange Aufträge, **b)** die Bf., wie sie jetzt dastehe, mit 80 Leuten, **c)** mit der Bf. groß zu werden gewollt. J.T. habe die Entwicklung noch gebremst, aber nicht mehr stoppen können.

Der Geschäftsführer der Bf. bestritt, mit der Bf. Abgaben hinterzogen zu haben, wertete die für die Bf. tätig gewesenen Firmen als existent gewesene Firmen und thematisierte die laufende Zusammenarbeit mit den Ermittlungsbehörden der Finanzverwaltung samt aktive Mitwirkung des J.T. bei der Aufdeckung von Abgabenhinterziehung und Sozialbetrug.

Zu den als Anlagen 7 und 8 vorgelegten Mails an J.S. von der Finanzpolizei verwies J.T. auf die mögliche Vorlage von noch mehr (Mails), die öfteren Anrufe und die Meldung von Firmen in Bezug auf den Kontakt mit Hr. K.B. (FinPol) und fügte hinzu, bei einer Meldung immer dieselbe Antwort zu bekommen: „*Wir haben kein Personal. Ja, wir schauen.*“ Es passiere nichts. J.T. ziehe dann die Bf. von Baustellen mit dort arbeitenden Betrugsfirmen ab.

Der Geschäftsführer der Bf. gebe auch K.W. laufend Informationen über potentielle Betrugsfirmen und Personal. J.S. sei bei der Bf. im Büro gewesen. Gesprochen worden wäre über Personal und die Situation der Bf.. J.T. habe ihm auch Infos über die Fa. ABC-GmbH und andere Firmen, etwa die Baustelle A5 und Scheinfirmen und dort arbeitendes Scheinpersonal gegeben. Die Aufträge hätten Scheinfirmen bekommen.

Mit J.S. sei auch über die Auftragsvergabe auch bei der U1-Verlängerung an Konkursfirmen statt der Bf. gesprochen worden. Die Bf. sei immer noch im Südbahnhof. J.T. kenne die Betrugsfirmen, aber keiner will etwas dagegen unternehmen, wie viel J.T. auch melde.

Angefochten sind die Bescheide betreff a) Wiederaufnahme des Verfahrens in Bezug auf die Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 und 2013, b) Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 bis 2015, c) Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2012 bis 2015.

Mit der Beschwerde wurde die Aufhebung der Bescheide infolge Rechtswidrigkeit in den Punkten 1.-6. PB - Tz. 1: Fa. A-GmbH, Tz. 2: Fa. B-GmbH, Tz. 3: Fa. C-GmbH, Tz. 4: Fa. D-GmbH, Tz. 5: Fa. E-GmbH, Tz. 6: Fa. F-GmbH - und die Abänderung hinsichtlich der Tz.8 PB (Verkauf von 3 Pkw) beantragt. Die Aufhebung der Bescheide gemäß § 303 BAO wurde mit dem Fehlen neuer Tatsachen im Sinn des § 303 BAO in Form von nichtvorgelegten Beweisen begründet. Den Feststellungen zu Tz 1 PB bis Tz. 6 PB samt der Zusammenfassung der in Rede stehenden

Fremdleistungen unter Tz. 7 PB wurde in der Beschwerde entgegnet, dass diese sinngemäß gleichartig und in der Unterstellung der Absetzung und Entrichtung von Beträgen als Betriebsausgaben auf der Grundlage von reinen Schein- bzw. Deckungsrechnungen getroffen worden wären. In Anbetracht der Akzeptanz der Betriebsprüfung, dass eine Leistungserbringung erfolgt sein musste, wären nur 50% der Fremdleistungsaufwendungen als fiktiver Lohnaufwand berücksichtigt worden. Die restlichen Beträge wären außerbilanziell als verdeckte Ausschüttung mit 25% Kapitalertragsteuer unterzogen worden.

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde samt angeschlossener Tabelle zu den beauftragten Subfirmen wurde der Bf. zum Fremdleistungsaufwand in der Buchhaltung für den Prüfungszeitraum 2012 bis 2014 vorgehalten, dass die Behörde aufgrund des Ergebnisses von Erhebungen bzw. Prüfungsmaßnahmen - die nachfolgend dargestellte Systematik bei den in Rede stehenden Firmen - zu dem Schluss komme, dass der Verursacher eines Großteils des Fremdleistungsaufwandes Scheinrechnungen von Betrugsfirmen gewesen wäre:

- Bei den Betrugsfirmen wären die Ansprechpersonen (Geschäftsführer / Gesellschafter / Machthaber) laut Angabe der Bf. in der Regel in Kaffeehäusern oder auf Baustellen kontaktiert worden; es könnten keine Grundaufzeichnungen bzw. Aufzeichnungen über die handelnden Personen (Arbeiter) oder sonstiger Schriftverkehr, welcher in aller Regel bei derartigen Geschäftsabläufen zwangsläufig anfallen würde, vorgelegt werden (z. B. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Angebote, Besprechungsprotokolle, Garantie- und Gewährleistungskonditionen Reklamationen, etc.)
- Die Firmen würden dadurch, dass sie durchwegs keine Lohnabgaben oder SV-Beiträge gemeldet oder entrichtet oder selbst ER von anderen Betrugsfirmen in ihrem Rechenwerk erfasst hätten, vorsätzlich für den Sozialversicherungs- und Lohnabgabenbetrug eingesetzt.
- Bei den Firmen würden ab dem Zeitpunkt des Wechsels des Geschäftsführers/Gesellschafters solange Scheinrechnungen ausgestellt werden, bis die Firmen den Behörden auffällig würden. Die Betrugsfirmen würden in weiterer Folge in Konkurs gehen oder ein Insolvenzverfahren wegen Vermögenslosigkeit werde eingestellt;
- In der Regel seien die Betrugsfirmen an den offiziellen Firmenanschriften nach dem Gesellschafter-/ Geschäftsführerwechsel nicht tätig und auch nicht anzutreffen; mangels Erstellung eines Jahresabschlusses und Entrichtung von Ertragssteuern seien Überprüfungsmaßnahmen ab diesem Zeitpunkt in der Regel nicht mehr möglich.
- Hinsichtlich formaler Erfordernisse würden durch die Auftraggeber regelmäßige & akribische Abfragen erfolgen, sodass formal keine Anhaltspunkte gegeben seien, aufgrund dieser die beauftragten Subfirmen als Scheinunternehmen einzustufen wären: * Abfrage HFU-Liste, * Abfrage UID-Nummer, * Abfrage Firmenbuchauszug, * teilweise Passkopien der Gesellschafter/ Geschäftsführer etc..

Bei den Betrugsfirmen wäre auf die Erfüllung dieser Formalerfordernisse geachtet worden, jedoch gebe es keine Aufzeichnungen a) darüber, welche Arbeiter für die Subfirma aufgetreten seien und auf welchen Baustellen gearbeitet hätten, b) über die eigenen Arbeitnehmer, auf

welchen Baustellen diese zu welchem Zeitpunkt für welche Dauer gearbeitet hätten. Eine schlüssige Nachvollziehbarkeit der Notwendigkeit von Fremdleistungen hinsichtlich Arbeitsort und Arbeitszeitpunkt sei somit nicht möglich.

Die Art und Weise der Verwendung der Zahlungen an die Betrugsfirmen sei nicht nachweisbar gewesen. Aufgrund von Erfahrungen des täglichen Lebens sei davon auszugehen, dass sich zumindest die Machthaber der Betrugsunternehmen maßgeblich bereichert hätten. Da die tatsächlichen Zahlungsempfänger unbekannt bleiben würden, könne die Besteuerungskette nicht geschlossen werden.

Nach Ausführungen zur Rechtslage wurde aus der Sicht der Amtsprüfung verklart, dass der akribischen Einhaltung und Erfüllung von Formalerfordernissen und Formalprüfungen die fehlende bzw. nachlässige und lückenhafte Erfassung von Aufzeichnungen hinsichtlich Auftragsvergaben, Kostenvoranschlägen sowie Baustellen- und Arbeiteraufzeichnungen, Gewährleistungskonditionen und -ansprüchen bzw. Reklamationen etc. gegenüberstehe. Die Betrugsfirmen bzw. deren Machthaber wären lt. Auskunft der Geschäftsführung in der Regel in Kaffeehäusern und direkt auf den Baustellen kontaktiert worden.

Die Summe der dargestellten Sachverhaltspunkte lasse in Anlehnung an die Rechtslage im Umsatzsteuerrecht auch hinsichtlich der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens die Amtsprüfung zum Schluss kommen, dass der Auftraggeber aufgrund der Gesamtumstände "*Wusste*" bzw. "*Wissen hatte müssen...*", dass die beauftragten Firmen Betrugsunternehmen seien. Die Amtsprüfung hätte daher sämtliche zum Zwecke des Abgaben- und Sozialversicherungsbetruges gelegten ER der nachfolgend genannten Subfirmen als reine Schein- bzw. Deckungsrechnungen, denen eine tatsächliche Leistungserbringung der bezeichneten Firmen nicht zu Grunde liege, beurteilt.

Der besseren Verständlichkeit halber werden die protokollierten Angaben des J.T. zu den einzelnen Subfirmen anlässlich der finanzstrafbehördlichen Vernehmung am 31.01.2017, die Textziffern 1 bis 6 zur Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 im Prüfbericht und die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde, der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Beschwerde und dem Vorlageantrag zusammengefasst dargestellt.

Tz 1 PB Fa. A-GmbH

Mit den Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 wurden Subhonorare in Höhe von 218.857,00 € (2012) und 322.154,00 € (2013) als Fremdleistungsaufwendungen geltend gemacht.

Anlässlich der Vernehmung des J.T. am 31.01.2017 gab dieser zur Fa. A-GmbH zu Protokoll, einen Termin beim Steuerberater gehabt zu haben. Ein Vertreter von der Firma A-GmbH und J.T. von der Bf. hätten miteinander geredet. Visitenkarten wären getauscht worden.

Ein paar Monate später habe J.T. seinen Steuerberater nach der Personal vergebenden Firma A-GmbH gefragt. Frau J. (phonet.) habe J.T. u.a. gesagt, die Fa. A-GmbH mache gute Geschäfte und habe Leute. J.T. sei eine Baustelle, auf der die GmbH gearbeitet hätte, genannt worden. J.T. habe die Baustelle nicht besucht. Nach Angaben der Steuerberaterin habe die Fa. A-GmbH

gute Aufträge.

J.T. habe sich - nach Anruf beim (Geschäftsführer-Fa. A-GmbH:) S.J. - die von S.J. mitgebrachten Papiere angesehen. Der Name des Geschäftsführers sei auf dem Firmenbuchauszug gestanden. J.T. glaube, sich auch des S.J. Ausweis zeigen haben zu lassen, und habe diesen vielleicht auch in Kopie. Über Frage des J.T. an S.J. nach guten Aufträgen, die S.J. mit der GmbH mache, hinauf habe S.J. gesagt, es laufe. J.T. habe keine eigenen Recherchen über die Subfirma eingehoben. Nach heutigen Hören, dass es die Fa. A-GmbH vielleicht gar nicht gebe oder gegeben habe, kündigte J.T. eine Anzeige gegen die Steuerberaterin, die gesagt habe, die Fa. A-GmbH sei in Ordnung, an, betonte, sich auf die Angaben der Steuerberaterin verlassen und die Herkunft deren Wissens nicht hinterfragt zu fragen, und verneinte, am Firmensitz gewesen zu sein. Hinsichtlich der Fa. A-GmbH seien S.J. und noch eine Person am A-Platz -J.T. wisse die Türnummer nicht- aufgetreten. J.T. habe mit der Zweitperson, die gesagt habe, von der Firma zu sein, auch einmal telefoniert, jedoch wisse er den Namen - dem Akzent nach Österreicher - und die Funktion dieser Person in der Subfirma nicht mehr. Beim Geschäftsführer der Bf. habe sich jemand mit A-GmbH-Vollmacht nie vorgestellt. Die Existenz der Fa. A-GmbH von 2012 bis 2013 - das sei ein ganzes Jahr - sei kein Indiz für eine Scheinfirma.

Zur Fa. A-GmbH gab J.T. an, dass die Subfirma meistens den Schalungsbau erledigt hätte, mit Überweisung - Kontoverbindung auf der Rechnung - bezahlt worden sei und ihre Arbeiter selber bezahlt hätte. Die Bf. habe auf jeder Baustelle einen Vorarbeiter, der vor Ort auch die Subunternehmer kontrolliere. Bei der Kontrolle (Anmeldung, Ausweis, manche hätten auch Laptop) müsse man mit der e-card durch, dann sage der Kontrolleur ok oder nicht. Die Identität der Arbeiter werde nicht von der Bf., sondern vom Polier des Auftraggebers am ersten Tag vor Ort kontrolliert, danach nicht mehr.

Über Vorhalt betreff die Nichtexistenz der Fa. A-GmbH hinauf replizierte J.T., mit der Subfirma Geschäfte gemacht zu haben und nicht zu wissen, wieso es die GmbH nicht gegeben haben solle. Die von der GmbH vorgelegten Unterlagen hätten den Glauben und das Vertrauen daran bestärkt. Für den Geschäftsführer der Bf. sei die Fa. A-GmbH „existent“ gewesen.

Über Vorlage der Anlage 1-2 betreff plötzliche Änderung des Erscheinungsbilds der Kassa-Eingangsbestätigungen (kein Firmenstempel mehr, nur mehr händische Unterschrift) im Dezember 2012 gab J.T. zu Protokoll, dass ihm das Fehlen eines Stempels darauf nicht aufgefallen sei. Es sei aber über 90% der ER über das Konto gegangen, die J.T. auch bezahle. Bei der Person, die die Rechnung ohne Stempel abgezeichnet habe, sei J.T. sich auf mehrfache Nachfrage zu 100% sicher, dass die Unterschrift jene von S.J. gewesen sei. Es habe niemals jemand anderer für die Fa. A-GmbH kassiert, auch nicht mit Bevollmächtigung von S.J..

Über Vorlage der Anlage 3 betreff Veränderung auch des Erscheinungsbilds der Rechnung - vor allem hinsichtlich Aufstellung der Leistung, so wie auf einer sog. Blanko-Rechnung, führte J.T. aus, an der Rechnung keinen Fehler zu sehen. Es könne dies eine echte Rechnung sein.

Über Vorhalt, dass die Rechnung schon alleine aus inhaltlichen Mängeln rechtlich keine Rechnung darstellen könne, verneinte J.T., das so zu sehen, und fügte hinzu, dass es vielleicht eine Teilrechnung oder Ähnliches sei. Dem Sagen, es könne die Fa. A-GmbH die Rechnung

mangels Existenz schon nicht mehr gelegt haben, hielt J.T. entgegen, mit der Steuerberaterin der Bf. gesprochen und sich darauf verlassen zu haben.

Im Gefolge der Betriebsprüfung bei der Bf. wurde zur Fa. A-GmbH unter Tz 1 PB festgestellt, dass es dem Ergebnis der Außenprüfung bei der Fa. A-GmbH am 26.08.2013 zufolge keine Hinweise auf einen Betriebsort der GmbH an der Adresse in den Rechnungen an die Bf. - laut Firmenbuch A-Platz- zum Zeitpunkt der USO-Prüfung gegeben hätte. Laut Auskunft des Zentralmelderegisteramts sei der zumindest seit Sommer 2013 untergetauchte Geschäftsführer der infolge Vermögenslosigkeit am 29.11.2013 gelöschten Firma- S.J.- seit 11.12.2013 unbekannt abgemeldet.

Die im Zuge der USO-Prüfung übermittelten Buchhaltungsunterlagen der Fa. A-GmbH würden auf dem Kundenkonto der Bf. nur Buchungen bis 30.04.2013 (AR: 224.416 € bez.: 138.739,00 €) und den offenen Saldo: 85.677,00 € beinhalten; bei der Bf. wären jedoch ER von der Subfirma bis 03.06.2013 geltend gemacht und Zahlungen (322.154,00€) bis 13.06.2013 gebucht worden. Eine genauere Überprüfung der ER und dazugehöriger Bestätigungen betreff Barzahlungen hätte ergeben, dass im Jahr 2012 unterschiedliche Unterschriften und fehlende Stampiglien auf den Kassenbelegen festzustellen gewesen wären. Eine ER vom 15.04.2013 (Nr.: 000/2013) über 5.400,00 € weise kein konkretes Bauvorhaben (=BVH) aus. Als Leistungszeitraum sei nur ein Monat definiert. Als Text sei nur ein "*Gesamtbetrag*" ausgewiesen worden.

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurden sämtliche ER als reine Schein- bzw. Deckungsrechnungen, denen eine tatsächliche Leistungserbringung durch die Fa. A-GmbH nicht zu Grunde liege, beurteilt. Angesichts der tatsächlich von jemanden erbrachten Arbeiten wurden 50% der nicht anerkannten Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand anerkannt. Die restlichen Beträge wurden außerbilanziell als verdeckte Ausschüttung mit 25% der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Mit der Beschwerde wurde den Ausführungen im Prüfbericht erwidert, dass die Firma mit der am 31.08.2013 gültigen UID-Nummer noch am 14.10.2013 in der HFU-Liste registriert gewesen wäre. Das Unternehmen mit Gewerbeberechtigung hätte den bei der Bf. vorliegenden Unterlagen und Informationen zufolge noch im August 2013 Zahlungen geleistet.

Den Ausführungen der Betriebsprüfung betreff a) Fehlen eines Hinweises auf einen Betriebsort der Fa. A-GmbH an der angegebenen Firmenadresse anlässlich einer Prüfung bei der Subfirma der Bf. am 26.8.2013, b) angebliches Untertauchen des Geschäftsführers seit Sommer 2013, c) Löschung der Subfirma wegen Vermögenslosigkeit am 29.11.2013, wurde entgegnet, dass die Geschäfte mit der Fa. A-GmbH im Zeitraum zwischen 2012 bis 6/13 erfolgt wären. J.T. sei das, was sich anschließend bei der Subfirma ereignet haben solle, nicht bekannt und sei für die Beurteilung in Hinblick auf den Nichtbestand der Geschäftsbeziehung seit Juni 2013 irrelevant. Seitens der Bf. wären die ER für erbrachte Leistungen der Fa. A-GmbH gebucht worden. Eine Stellungnahme zu Diskrepanzen im Rechenwerk der GmbH könne nicht abgegeben werden. Der weitaus überwiegende Teil der ER wäre durch Überweisungen beglichen worden.

Barzahlungen wären teilweise ausschließlich im Jahr 2012 erfolgt. Nach dem Ergebnis der letzten Außenprüfung bei der Bf. mit der Beanstandung der Barzahlungen hätte J.T. die Zahlungsweise nahezu ausschließlich auf Überweisungen umgestellt. Das Aufscheinen von unterschiedlichen Unterschriften auf allfälligen Barbelegen erkläre sich durch die Entgegennahme durch verschiedene Personen.

Die Tatsache, ob tatsächlich fehlende Stampiglien gegeben seien, hätte innerhalb der zur Verfügung stehenden Zeit nicht verifiziert werden können. Die Aussage, wonach die ER vom 15.04.2013 kein konkretes Bauvorhaben ausweise, müsse vorläufig unwidersprochen bleiben, da der entsprechende Beleg aus Zeitmangel nicht eingesehen werden konnte.

Die Tatsache, dass im Rahmen dieser Geschäftsbeziehung mit der Fa. A-GmbH im Ausmaß von rd. 541.000,00 € eine ER im Ausmaß von 5.400,00 € angeblich kein konkretes Bauvorhaben ausweise, bestätige im Umkehrschluss die Ordnungsgemäßheit nahezu sämtlicher Belege.

Die Ordnungsmäßigkeit der Gebarung der Fa. A-GmbH im Zeitraum der Zusammenarbeit wäre durch die auch für die Fa. A-GmbH tätig gewesene Buchhalterin der Bf. regelmäßig bestätigt worden. Hinsichtlich des Zeitraumes der Zusammenarbeit wären somit keine Fakten bekannt gewesen, aus denen die Ausstellung von Scheinrechnungen geschlossen werden könne.

Die Feststellung, wonach sämtliche ER Schein- /Deckungsrechnungen wären, sei unbegründet, weil kein Sachbeweis vorliege, dass die Baufirma die Leistungen im Zeitraum der Zusammenarbeit nicht doch erbracht hätte. Die Konsequenz der Anerkennung von 50% der Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand und der Qualifikation der restlichen Beträge als verdeckte Ausschüttung sei sachlich unbegründet und daher rechtswidrig.

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde wurden der Bf. zum Aufwand Fa. A-GmbH - 218.857 € (2012), 322.154 € (2013) - die Firmenbuchdaten zur GmbH („FN 01d“, „Stammkapital 35.000 €“, „Firmengründung: Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 01.04.2008“, „Firmenanschrift: A-Platz“, „Geschäftsführer: S.J., vertritt seit 11.12.2012 selbständig“, „Gesellschafter: SJ“, „Konkurs- Insolvenzverfahren bzw. Firmenlöschung, 29.11.2013 Firma gelöscht gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit“) und Allgemeine Daten („UID-Gültigkeit: 20.11.2008-2.9.2013“, „ZMR Daten Gesellschafter/Geschäftsführer: SJ, in Österreich gemeldet von 6.12.2012- 11.12.2013; Slowakei“) vorgehalten. Zum Sachverhalt wurde in Bezug auf die Aufzeichnungen in der Buchhaltung samt Belege hervorgehoben, dass die Subfirma Abrechnungen vom 3.09.2012 bis 5.12.2012 sowie vom 1.03.2013 bis 3.06.2013 gelegt hätte. Im Gegensatz zu den bei der Betriebsprüfung bei der Fa. A-GmbH am 26.08.2013 übermittelten Unterlagen aus der Buchhaltung mit dem Kundenkonto der Bf. und den Buchungen nur bis 25.04.2013 wären bei der Bf. ER von der Fa. A-GmbH bis 3.06.2013 geltend gemacht worden.

Im Zuge der Prüfungshandlungen wäre die GmbH als eine nicht leistungserbringende Firma eingestuft worden, weil eine Kontaktaufnahme zum neuen Geschäftsführer/Gesellschafter S.J. - Firmenübernahme erst im Dezember 2012 - nicht möglich gewesen und der Betriebsort =

Wohnanschrift zweifelhaft erschienen wäre. Auf die von der Finanzpolizei erlassenen Strafanträge und zwei Strafbescheide wurde verwiesen.

Mit der Beschwerdeentscheidung wurden der Bf. zum Kostenfaktor Fa. A-GmbH in den Jahren 2012 und 2013 nochmals die bereits in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Beschwerde angeführten Firmenbuchdaten und Allgemeinen Daten vorgehalten und betont, dass den Buchhaltungsaufzeichnungen und Belegen zufolge die Subfirma vom 3.09.2012 bis 5.12.2012 sowie von 1.03.2013 bis 3.06.2013 Abrechnungen gelegt hätte. Die bei der Prüfung bei der Fa. A-GmbH am 26.08.2013 übermittelten Buchhaltungsunterlagen würden betreff das Kundenkonto der Bf. nur Buchungen bis 25.4.2013 beinhalten; die Bf. hätte jedoch ER von der Fa. A-GmbH als Betriebsausgabe bis 3.06.2013 geltend gemacht.

Im Zuge der Prüfungshandlungen wäre die Einstufung der Firma als nicht leistungserbringendes Unternehmen mit der Unmöglichkeit einer Kontaktaufnahme zum neuen Geschäftsführer/ Gesellschafter - Firmenübernahme erst im Dezember 2012 - und der Zweifelhafteit des Betriebsorts mit gleichzeitiger Wohnanschrift begründet worden. Auf die Erlassung von finanzpolizeilichen Strafanträgen sowie zwei finanzstrafbehördlichen Strafbescheide wurde verwiesen.

Mit dem Vorlageantrag wurde zu den Subfirmen allgemein vorgebracht, dass die im Bericht sinngemäß gleichartig getroffenen Feststellungen zu Tz 1. bis Tz 7. in der Unterstellung der Bf. bestünden, reine Schein- bzw. Deckungsrechnungen ohne Grundlage einer tatsächlichen Leistungserbringung durch den jeweiligen Rechnungsaussteller als Betriebsausgaben abgesetzt und entrichtet zu haben. Die Betriebsprüfung akzeptiere grundsätzlich, dass die Erbringung einer Leistung erfolgt sein musste, und würde daher nur 50% der Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand berücksichtigen. Die restlichen Beträge wären außerbilanziell als verdeckte Ausschüttungen unterzogen worden.

Den Ausführungen in der Tz 1 PB wurde nochmals entgegnet, dass die Subfirma über eine Gewerbeberechtigung verfüge und in der HFU-Liste noch am 14.10.2013 eingetragen gewesen wäre. Laut vorliegenden Unterlagen & Informationen wären seitens der Firma noch im August 2013 Zahlungen geleistet worden. Die UID-Nummer sei noch am 31.08.2013 gültig gewesen. Den Ausführungen der Betriebsprüfung in Bezug auf die Außenprüfung bei der Fa. A-GmbH am 26.08.2013 (kein Hinweis auf einen Fa. A-GmbH-Betriebsort an der genannten Firmenadresse, ein seit Sommer 2013 untergetaucht sein sollender Geschäftsführer der Subfirma, Löschung der Fa. A-GmbH wegen Vermögenslosigkeit am 29.11.2013) wurde nochmals erwidert, dass die Geschäfte mit der Subfirma im Zeitraum zwischen 2012 und 6/13 erfolgt wären. Das, was sich anschließend bei der Fa. A-GmbH ereignet haben sollte, sei der Bf. nicht bekannt und für die gegenständliche Beurteilung wegen Nichtbestands einer Geschäftsbeziehung zwischen Bf. und Fa. A-GmbH seit 6/13 irrelevant.

Hinsichtlich ERs wären seitens der Bf. jene gebucht worden, für die seitens der Fa. A-GmbH Leistungen erbracht worden wären. Zu allfälligen Diskrepanzen im Rechenwerk der Subfirma könne keine Stellungnahme abgegeben werden. Der weitaus überwiegende Teil der ERs wäre

durch Überweisungen beglichen worden. Barzahlungen wären teilweise nur im Jahr 2012 erfolgt. Nach dem Ergebnis der letzten Außenprüfung mit Beanstandung von Barzahlungen hätte die Bf. ihre Zahlungsweise nahezu ausschließlich auf Überweisungen umgestellt. Das Aufscheinen von unterschiedlichen Unterschriften auf allfälligen Barbelegen erkläre sich durch die Entgegennahme durch verschiedene Personen. Ob tatsächlich fehlende Stampiglien gegeben seien, wäre innerhalb der zur Verfügung stehenden Zeit nicht verifizierbar gewesen. Die Aussage betreff Fehlen der Angabe eines konkreten Bauvorhabens auf der ER vom 15.04.2013 müsse vorläufig unwidersprochen bleiben, da der entsprechende Beleg aus Zeitmangel nicht eingesehen werden konnte.

Die Tatsache, dass eine ER im Ausmaß von 5.400,00 (!)€ im Rahmen dieser Geschäftsbeziehung mit der Fa. A-GmbH im Ausmaß von rd. 541.000,00 € angeblich kein konkretes Bauvorhaben ausweise, heiße im Umkehrschluss, dass nahezu sämtliche Belege ordnungsgemäß seien. Die Ordnungsmäßigkeit der Gebarung der Fa. A-GmbH im Zeitraum der Zusammenarbeit wäre durch die auch für die Fa. A-GmbH tätig gewesene Buchhalterin der Bf. bestätigt. Hinsichtlich des Zeitraumes der Zusammenarbeit wären keine Fakten bekannt gewesen, aus denen auf die Ausstellung von Scheinrechnungen der Gesellschaft geschlossen werden könne. Die Feststellung betreff sämtliche ER als Schein- bzw. Deckungsrechnungen sei unbegründet und daher unsachlich und rechtswidrig. Es liege kein Sachbeweis dafür, dass die Fa. A-GmbH die Leistungen im Zeitraum der Zusammenarbeit nicht erbracht hätte, vor. Die Konsequenz der Anerkennung von 50% der Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand und der Qualifikation der restlichen Beträge als verdeckte Ausschüttung sei sachlich unbegründet & daher rechtswidrig.

Tz 2 PB B-GmbH

Mit der Körperschaftsteuererklärung 2013 wurden bei den Fremdleistungsaufwendungen von der Fa. B- GmbH 195.511,00 € an Subhonoraren geltend gemacht.

Anlässlich der finanzstrafbehördlichen Vernehmung am 31.01.2017 gab J.T. zur Fa. B-GmbH zu Protokoll, diese Firma bestimmt von einer Baustelle zu haben - „*So laufe das bei uns*“. Soweit er wisse, sei das ein PT, weiter wisse er nicht mehr, gewesen. J.T. habe Deutsch mit dem gebrochen Deutsch redenden PT gesprochen. Die Bf. habe nur ein paar Monate mit dieser Subfirma gearbeitet. Der Geschäftsführer der dann verschwundenen Firma habe gesagt, kein Personal mehr zu haben. Die Arbeiter würden nicht ständig arbeiten - 5, dann 6 Wochen- und seien dann weg.

Über Vorhalt der finanzpolizeilichen Feststellung der Nichtexistenz der GmbH für die Bf. in dem Leistungszeitraum hinauf erklärte J.T., sich dies nicht erklären zu können, bekräftigte, Geschäfte mit der existenten Firma gemacht zu haben, und fügte hinzu, die Subfirma anfangs auch kontrolliert zu haben, aber dann eben nicht mehr. Ob es die Firma irgendwann nicht mehr gegeben habe, könne J.T. somit nicht wissen. Die Firma habe nicht den selben Steuerberater wie die Bf., soweit J.T. wisse, gehabt.

Im Gefolge der Betriebsprüfung bei der Bf. wurde zur Fa. B-GmbH unter Tz 2 PB festgestellt, dass dem finanzpolizeilichen Erhebungsergebnis zufolge die Firmenanschrift eine Wohnung ohne Hinweis auf die laut Firmenbuch mit 14.02.2014 infolge Vermögenslosigkeit gelöschte Fa. B-GmbH bzw. den nicht auffindbaren Geschäftsführer PT sei.

Anlässlich der Betriebsprüfung bei der Subfirma wären die Abgabenbemessungsgrundlagen mangels vorgelegter Unterlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungsverfahren ermittelt worden. Aufgrund des Sachverhalts beurteilte die Betriebsprüfung bei der Bf. sämtliche ER als reine Schein- bzw. Deckungsrechnungen. Da die Arbeiten aber von jemand erbracht wurden, würden 50% der nicht anerkannten Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand anerkannt. Die restlichen Beträge würden außerbilanziell als verdeckte Ausschüttung mit 25% der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Mit der Beschwerde wurde den Ausführungen zur Fa. B-GmbH samt Leistungen für 11-12/2013 u.a. entgegnet, dass umfangreiche Unterlagen über die Prüfung der rechtmäßigen Existenz der Fa. B-GmbH u.dgl. vorgelegt worden wären (Firmenbuchauszug, HFU-Liste, Bescheid über die Gewerbeberechtigung, Bestätigung der Geschäftsführermeldung, Buchungsmitteilungen des Finanzamts, Auszüge der Wiener Gebietskrankenkasse (=GKK), UID-Nummer, diverse Abfragen der UID-Nummer, Liste von Eintritten und Austritten von Dienstnehmern u.dgl.) und die UID-Nummer der bis 14.3.2014 in der HFU-Liste eingetragenen Firma zumindest bis 2/14 bestanden hätten.

Wie die Löschung am 14.02.2014 beweise, seien die wirtschaftlichen Probleme der Subfirma erst nach Beendigung der Zusammenarbeit mit der Bf. entstanden. Damit sei hinsichtlich der späteren Fakten kein Zusammenhang mit der Leistungserbringung gegeben. Die Tatsache, dass eine Betriebsprüfung bei der Fa. B-GmbH unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen mangels vorgelegter Unterlagen durchgeführt worden wäre, falle zweifelsfrei nicht in den Verantwortungsbereich der Bf..

Die Feststellung betreff reine Schein- bzw. Deckungsrechnungen lasse jegliche Begründung vermissen, weshalb die Konsequenzen der Anerkennung von nur 50% der Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand & der restlichen Beträge als verdeckte Ausschüttung rechtswidrig seien.

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde wurden der Bf. in Bezug auf den Fremdleistungsaufwand Fa. B-GmbH - 195.511€ - für das Jahr 2013 die Firmenbuchdaten zur Fa. B-GmbH i. L. („Firmenbuchbezeichnung: Fa. B-GmbH i. L.“, „FN 02x“, „Stammkapital 35.000€“, „Firmengründung: Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 3.02.2009“; „Firmenanschrift: ab 23.01.2014 - B-Platz“; „Geschäftsführer: PT, vertritt ab 26.04.2012 selbständig“, „PT ist ab 10.2.2014 als Abwickler/Liquidator im Firmenbuch angemerkt“; „Gesellschafter: PT, ab 22.01.2013: Eintrag als Alleingesellschafter“; „Konkurs-Insolvenzverfahren / Firmenlöschung : 22.01.2014 - Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens 14.02.2014 - Die Gesellschaft ist in Folge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und

Zahlungsunfähigkeit aufgelöst“; „27.06.2014 - Gerichtsbeschluss betreffend Konkursöffnung, 24.04.2015 - Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben“; „27.08.2015 - Amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit“) und die Allgemeinen Daten mit Bezug zur Fa. B-GmbH („UID-Gültigkeit: 7.10.2010 - 20.03.2014“. „Bankverbindung Fa. B-GmbH: A-Bank; Kto. Nr.: ?????“; „ZMR Daten Gesellschafter/ Geschäftsführer Name: PT, Geburtsstaat: Bulgarien Wohnsitz lt. ZMR 17.10.2011 - 7.02.2013 - F-Platz; 7.02.2013 - 20.10.2014 - B-Platz“) vorgehalten. Zu den vorliegenden Buchhaltungsaufzeichnungen und Belegen von 08.11.2013 bis 20.12.2013 wurde hervorgehoben, dass die Fa. B-GmbH in Liqu. Abrechnungen in Höhe von 195.511 € an die Bf. gelegt hätte. P.T. wäre für die Fa. B-GmbH als Ansprechpartner aufgetreten.

Da im Rahmen von Prüfungsmaßnahmen im Jahr 2014 ein Kontakt zur Fa. B-GmbH bzw. deren Vertreter nicht herstellbar gewesen wäre, wären die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelt und ein Konkursverfahren abgewickelt worden.

Mit der Beschwerdeentscheidung wurden betreff den „Aufwand Fa. B-GmbH: 195.511€“ für das Jahr 2013 nochmals die bereits in der zur abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde genannten Firmenbuchdaten und Allgemeinen Daten zur Subfirma zitiert und zum Sachverhalt betont, dass den vorliegenden Buchhaltungsaufzeichnungen und Belegen zufolge die Fa. B-GmbH i. L. von 08.11.2013 - 20.12.2013 Abrechnungen in Höhe von 195.511 € an die Bf. gelegt habe. PT wäre als Ansprechpartner für die Fa. B-GmbH aufgetreten. Da im Rahmen von abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahmen im Jahr 2014 ein Kontakt zur Fa. B-GmbH bzw. deren Vertreter nicht herstellbar gewesen wäre, wären die Abgabenbemessungsgrundlagen bei der Fa. B-GmbH im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt und ein Konkursverfahren abgewickelt worden.

Mit dem Vorlageantrag wurde zur Fa. B-GmbH nach Verweis auf die der Bf. vorliegenden Unterlagen über die Prüfung der Existenz der Firma u.dgl. (Firmenbuchauszug, Bestätigung der Meldung des Geschäftsführers, Bescheid betreff Gewerbeberechtigung, UID-Nummer, HFU-Liste, Auszüge der Wiener GKK, Buchungsmittelungen des Finanzamts, diverse Abfragen der UID-Nummer, Liste von Eintritten und Austritten von Dienstnehmern u.dgl.) akzentuiert, dass die Leistungen der Fa. Subfirma den Zeitraum „11-12/2013“ betreffen würden. Die UID-Nummer der in der HFU-Liste bis 14.03.2014 eingetragenen Firma hätte zumindest bis 2/14 bestanden, die Kopien der entsprechenden Unterlagen würden zum Nachweis der rechtmäßigen Existenz des Subunternehmens vorliegen.

Wie die Löschung am 14.2.2014 beweise, seien die wirtschaftlichen Probleme der Fa. B-GmbH erst nach Beendigung der Zusammenarbeit mit der Bf. entstanden. Damit sei hinsichtlich der späteren Fakten kein Zusammenhang mit der Leistungserbringung gegeben. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen der Fa. B-GmbH mangels vorgelegter Unterlagen anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Fa. B-GmbH falle nicht in den Verantwortungsbereich der Bf..

Die Feststellung betreff die Wertung der Rechnungen als reine Schein- / Deckungsrechnungen lasse jegliche Begründung vermissen. Die Konsequenzen der Anerkennung von nur 50% der

Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand und der restlichen Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung sei daher rechtswidrig.

Tz 3 PB Fa. C-GmbH

Mit der Körperschaftsteuererklärung 2013 wurden bei den Fremdleistungsaufwendungen von der Fa. C-GmbH im Jahr 2013 insgesamt 74.200,00 € an Subhonoraren als Aufwand geltend gemacht.

Anlässlich der finanzstrafbehördlichen Vernehmung am 31.01.2017 gab J.T. zur Fa. C-GmbH zu Protokoll, dass die Bf. mit dieser Firma mit einem Serben namens –nach Glauben des J.T., ohne sich sicher zu sein– S.B. oder so als Geschäftsführer wenig gearbeitet hätte. Der Auftrag sei nur ein kleiner Auftrag – J.T. glaube, ein oder zwei Monate, – gewesen. Der Geschäftsführer der Bf. habe die Unterlagen für die Fa. C-GmbH auch von S.B. (= die einzige für das Unternehmen aufgetretene Person) bekommen.

Über Vorhalt betreff den Nichtbestand der Firma seit 2011, die Geschäfte der Fa. C-GmbH mit der Bf. noch im Jahr 2013, die Bekanntheit der Firma für die Benutzung für sog. Kick-Back-Zahlungen, hinauf replizierte J.T., zu wissen, dass es nur sechs oder sieben Leute im Sommer gewesen wären („*Es war da nicht viel*“), verneinte, von Kick-Back Zahlungen bei der Subfirma etwas zu wissen, und fügte dem Begriff „*Kick-back-Zahlungen*“ hinzu, dass dies mehrere Firmen mit Erhalt von „*Kick-Back*“ sein müssten. Befragt nach dem Kauf von Rechnungen von der C-GmbH ohne Erhalt einer Gegenleistung wurde seitens des Geschäftsführers der Bf. die Vorlage entsprechender Unterlagen über die Leistungen der Fa. C-GmbH angekündigt.

Im Gefolge der Betriebsprüfung bei der Bf. wurde zur Fa. C-GmbH unter Tz 3 PB festgestellt, dass dem Ergebnis einer Betriebsprüfung bei der Subfirma im Jahr 2014 zufolge die Anschrift C-Platz kein Firmensitz einer Baufirma mit Ausübung einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit sei. An der Tür der als Büro eingerichteten Top 2 wäre ein Zettel mit der Aufschrift "C-GmbH" zwecks Aufrechterhaltung des Scheins angebracht worden. Zu keinem Zeitpunkt hätte jemand am Firmensitz angetroffen werden können.

Nach den weiteren Feststellungen habe die Fa. C-GmbH im Jahr 2013 keine Leistungen erbracht. Die Verträge wären nur zur Vertuschung der tatsächlichen Machenschaften gefertigt worden. Die Rechnungen wären zur Deckung der Personalkosten der "*Kunden*" der Fa. C-GmbH gelegt worden. Die erfolgten Barabhebungen in Anschluss an die Überweisungen der "*Kunden*" würden auf sogenannte "*Kick Back*"- Zahlungen schließen lassen.

Nach der Schlussfolgerung der Betriebsprüfung wäre die Fa. C-GmbH keine Leistungsfirma gewesen. Der Mantel wäre ausschließlich zur Vertuschung der tatsächlichen Machenschaften gegründet worden. Die Rechnungen der Fa. C-GmbH seien als Schein-/Deckungsrechnungen einzustufen.

In abgabenrechtlicher Würdigung des Sachverhalts kam die Betriebsprüfung nach Zitat des § 23 Abs. 1 BAO zu dem Schluss, dass die Arbeiten von jemand erbracht worden wären, folglich

dessen 50% der nicht anerkannten Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand berücksichtigt würden. Die Restbeträge würden außerbilanziell als verdeckte Ausschüttung mit 25% der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Mit der Beschwerde wurde den Ausführungen zur Fa. C-GmbH- nach u.a. Verweis auf die Unterlagen über rechtmäßige Berufsausübung (Gewerbeberechtigung), Firmenbuchauszug, die HFU-Liste mit Eintrag der Fa. C-GmbH noch am 19.12.2013 und den Bestand der UID-Nummer am letztgenannten Tag entgegnet, dass die Subfirma mit der Bf. im Zeitraum 6-7/2013 zusammengearbeitet hätte. Aufgrund des Bezugs der Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Bf. auf Betriebsprüfungen bei der Fa. C-GmbH für den Zeitraum 2014 würden sie - wie in den vorangegangenen Fällen - in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Leistungen der Gesellschaft stehen.

Die Frage nach dem Antreffen jemandes am Firmensitz lasse einen Rückschluss auf die Nichtexistenz der Gesellschaft nicht zu, weil der Aufenthalt aller Mitarbeiter auf Baustellen bei kleinen Bauunternehmen den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche. Die entweder Auslagerung der administrativen Tätigkeiten oder Durchführung dieser Arbeiten in den Abend-, Nacht- und Wochenendzeiten entspreche auch weitgehend der Mentalität der Gesellschafter und Geschäftsführer dieser Gesellschaften.

In Bezug auf die finanzbehördliche Feststellung betreff nichterbrachte Leistungen der Subfirma im Jahr 2013 wurde u.a. eingewandt, dass die Grundlage für diese Behauptung ohne diesbezüglicher Ausführungen im Dunkeln bleibe. Möglicherweise werde diese Behauptung daraus, dass am Firmensitz zu keinem Zeitpunkt (welchem?) jemand angetroffen worden wäre, abgeleitet. Die Ableitung daraus, dass die Verträge nur zur Vertuschung der tatsächlichen Machenschaften gefertigt worden wären, sei gleichfalls unbegründet.

Das Gebot der Sachlichkeit werde in der Diktion durch die Verwendung von Anführungszeichen beim Wort „Kunden“ zwecks Diskreditierung der Geschäftspartner dieser Gesellschaft verletzt. Richtig sei nur, dass Rechnungen der Fa. C-GmbH durch den Kunden (ohne Anführungszeichen) nur durch Überweisungen beglichen worden wären.

Sämtliche weiteren Ausführungen, insbesondere hinsichtlich sog. „kick-back“ Zahlungen seien spekulative Feststellungen ohne Beweis. Die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach die Subfirma keine Leistungsfirma sei, sei ohne Vorlage von Beweismittel rechtswidrig.

Die Schlussfolgerung, dass nur 50% der Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand berücksichtigt und die restlichen Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert worden wären, sei willkürlich und daher rechtswidrig.

Entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung sei die Subfirma noch am 19.12.2013 auf der HFU-Liste eingetragen gewesen, die UID-Nummer hätte gleichfalls am selben Tag bestanden.

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde wurden der Bf. hinsichtlich den Aufwand Fa. C-GmbH - 74.200 € - für das Jahr 2013 die Firmenbuchdaten zur Fa. C-GmbH („Firmenname: Fa. C-GmbH“, „FN 03k“, „Stammkapital 35.000 €“, „Firmengründung:

Gesellschaftsvertrag vom 16.07.2008“, „Firmenanschrift: C-Platz ab 20.05.2014 Für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift unbekannt“; „Wechsel des Geschäftsführers: SB, vertritt ab 28.05.2013 selbständig“, „Gesellschafterwechsel SB ist ab 28.05.2013 Alleingesellschafter“; „Amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG am 28.1.2015“) und Allgemeine Daten zur Firma („UID Gültigkeit: 9.10.2010 - 12.12.2013“; ZMR-Daten „Gesellschafter/ Geschäftsführer Name: SB; Geburtsstaat: Serbien, Wohnsitz lt. ZMR: 03.06.2013 - 19.12.2013 C-Platz und 19.12.2013 - 19.03.2014 in C-Platz1“) vorgehalten. Zu den Aufzeichnungen in der Buchhaltung samt Belege wurde vorgebracht, dass die Subfirma von 24.6.2013 - 2.7.2013 insgesamt 3 Abrechnungen - 74.200€- gelegt hätte. Laut dem Ergebnis abgabenbehördlicher Prüfungsmaßnahmen verfüge die Firma über keinen Firmensitz, an dem eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübbar gewesen wäre.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung wären die Rechnungen nur zur Deckung der Personalkosten der Kunden der Subfirma gelegt worden. Die Barabhebungen in Anschluss an die Überweisungen würden auf sogenannte „Kick Back“-Zahlungen schließen lassen. Angesichts des Endens der im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen für die Buchhaltung mit Ende Mai 2013 sei ein wertmäßiger Vergleich zu den ER bei der Bf. nicht möglich (24.06. - 02.07.2013).

Nach der Schlussfolgerung der Außenprüfung sei die Firma keine Leistungsfirma. Der Mantel sei ausschließlich zur Vertuschung der tatsächlichen Machenschaften verwendet worden. Die ausgestellten Rechnungen seien als Schein- bzw. Deckungsrechnungen einzustufen.

Mit der Beschwerdeentscheidung wurden zum Fremdleistungsaufwand Fa. C-GmbH für das Jahr 2013 nochmals die bereits in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Beschwerde angeführten Firmenbuchdaten und Allgemeinen Daten jeweils zur Fa. C-GmbH zitiert und zu den Aufzeichnungen in der Buchhaltung und Belegen vorgebracht, dass die Fa. C-GmbH von 24.06.2013 bis 02.07.2013 insgesamt drei Abrechnungen - 74.200 € - gelegt hätte. Dem Ergebnis von abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahmen zufolge verfüge die Fa. C-GmbH über keinen Firmensitz mit der Eignung zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung zufolge wären die Rechnungen nur zur Deckung der Personalkosten der Kunden der Fa. C-GmbH gelegt worden. Die Barabhebungen in Anschluss an die Überweisungen der Kunden würden auf „Kick Back“- Zahlungen schließen lassen. Da die im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Buchhaltungsunterlagen mit Ende Mai 2013 enden würden, sei ein wertmäßiger Vergleich zu den ER bei der Bf. unmöglich (24.6.2013 - 2.7.2013). Nach Meinung der Betriebsprüfung seien die Rechnungen der Fa. C-GmbH ohne aktiv leistendes Unternehmen und der Verwendung des Firmenmantels nur zur Vertuschung der tatsächlichen Machenschaften als Schein- bzw. Deckungsrechnungen einzustufen.

Mit dem Vorlageantrag wurde den abgabenbehördlichen Feststellungen zur Fa. C-GmbH - nach Verweis auf die Angaben samt Vorlage von Unterlagen zur rechtmäßigen Berufsausübung (Gewerbeberechtigung, Firmenbuchauszug), Eintrag der GmbH noch am 19.12.2013 auf der

HFU-Liste, gültige UID-Nummer der Fa. C-GmbH am 19.12.2013, die weitgehende Identität des Sachverhalts wie die vorangeführten Fälle sowie die Zusammenarbeit der Bf. mit der Subfirma im Zeitraum 6-7/2013 - nochmals entgegnet, dass die Feststellungen zu den Betriebsprüfungen bei der Fa. C-GmbH sich auf den Zeitraum 2014 beziehen würden und daher - wie in den vorangegangenen Fällen - in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Leistungen der Gesellschaft stünden. Auch die Antwort auf die Frage nach dem Antreffen jemandes am Firmensitz lasse keinen Rückschluss auf die Nichtexistenz der Gesellschaft zu. Bei kleinen Baufirmen entspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass alle Mitarbeiter auf den Baustellen seien. Die administrativen Tätigkeiten in Form der Auslagerung oder Durchführung in den Abend-, Nacht- und Wochenendzeiten entspreche auch weitgehend der Mentalität der Gesellschafter und Geschäftsführer dieser Gesellschaften.

Die Grundlage für die abgabenbehördliche Behauptung betreff nichterbrachter Leistungen der Subfirma im Jahr 2013 bleibe dadurch, dass hierzu keinerlei Ausführungen gemacht würden, im Dunkeln. Die Ableitung der Fertigung der Verträge nur zur Vertuschung der tatsächlichen Machenschaften sei gleichfalls unbegründet.

Hinsichtlich den weiteren Ausführungen zu dieser Textziffer werde das Gebot der Sachlichkeit in der Diktion durch die Verwendung von Anführungszeichen beim Wort Kunden zwecks Diskreditierung von Geschäftspartnern dieser Gesellschaft verletzt. Richtig sei lediglich die Rechnungsbegleichung durch den Kunden (ohne Anführungszeichen) ausschließlich durch Überweisungen. Sämtliche weiteren Ausführungen, insbesondere betreff sog. „kick-back“ Zahlungen seien rein spekulative Feststellungen ohne Beweis. Ohne Vorlage von Beweismittel sei die Feststellung der Fa. C-GmbH als keine Leistungsfirma rechtswidrig. Die Schlussfolgerung betreff Anerkennung nur 50% der Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand und Wertung der Restbeträge als verdeckte Ausschüttung sei willkürlich und daher rechtswidrig.

Entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung sei die Fa. C-GmbH noch am 19.12.2013 in der HFU-Liste registriert gewesen, die UID-Nummer sei am selben Tag gültig gewesen.

Die Behörde vermeine die Zulässigkeit von Rückschlüssen auf den Zeitraum 6-7/2013 ohne begründete Tatsachen, die diese zu einem späteren Zeitpunkt (2014) festgestellt haben wolle.

Tz 4 PB D-GmbH

Mit den Abgabenerklärungen für das Jahr 2014 wurden bei den Fremdleistungsaufwendungen und Materialkosten von der Fa. D-GmbH im Jahr 2014 436.398 € brutto an Aufwendungen geltend gemacht und 17.677,49 € als Vorsteuern gemäß § 12 UStG 1994 in Abzug gebracht.

Im Zuge der finanzstrafbehördlichen Vernehmung am 31.01.2017 gab J.T. zur Fa. D-GmbH - einer auch großen Firma laut Gerede - u.a. zu Protokoll, dass der Geschäftsführer sich V1 genannt hätte. Der Geschäftsführer der Bf. habe keine Ahnung, was für ein Landsmann der Geschäftsführer gewesen wäre. Die Kontrolle sei genau wie bei den anderen Firmen erfolgt. Über Vorhalt des Ergebnisses einer Vorprüfung der Fa. D-GmbH, demnach diese GmbH in dem Zeitraum, in dem sie mit der Bf. Geschäfte gemacht haben solle, als Scheinfirma zu qualifizieren sei, bestritt J.T., das nachvollziehen zu können.

Über Vorhalt zum Beispiel Anlage 4-5 betreff zwei Rechnungen (eine davon an die Bf.) mit derselben Rechnungsnummer gab J.T zu Protokoll, diesbezüglich keine Erklärung zu haben.

Im Gefolge der Betriebsprüfung bei der Bf. wurde zur Fa. D-GmbH unter Tz 4 PB festgestellt, dass Vorsteuern (17.677,49 €) wegen formeller Rechnungsmängel (Firmenadresse = Briefkastenanschrift) und materieller Mängel (kein Materialbesitz der Fa. D-GmbH für den Verkauf) dadurch, dass die Rechnungen echte Scheinrechnungen seien, nicht anerkannt würden.

Bei der Außenprüfung bei der Fa. D-GmbH für den Zeitraum 3-9/2014 hätte der erst am 26.02.2014 aus Bulgarien nach Österreich zugezogene Geschäftsführer V.D.V. am angeblichen Wohn- und Firmensitz in D-Platz bei mehreren Begehungen nicht angetroffen werden können. An dieser Adresse scheine ein Name bzw. eine Firma nicht auf.

Laut dem Vergleichsergebnis hinsichtlich den Rechnungsnummern zwischen den ER der Bf. und der Fa. D-GmbH wären Nummern teilweise doppelt vergeben worden (z.B.: Aufscheinen der Nr. 2014-163 im Rechenwerk bei der Fa. D-GmbH für einen anderen Kunden). Teilweise würden Rechnungsnummern vom selben Tag so weit auseinanderliegen, dass das unmöglich vom selben Rechnungskreis stamme. (z.B.: 03.10.2014: Buchung einer ER bei der Fa. Bf. mit der Nummer 2014-07xxxx; Verwendung der Rechnungsnummer 2014-05xxx für anderen Kunden im Rechenwerk der Fa. D-GmbH mit Datum 3.10.2014).

In abgabenrechtlicher Würdigung des Sachverhalts kam die Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass die Fa. D-GmbH zumindest seit der im Frühjahr 2014 erfolgten umfassenden Änderung in den Gesellschafts-/Geschäftsführerverhältnissen eine Betrugsfirma mit dem offensichtlichen Handel mit Scheinrechnungen und Anmeldungen zur Sozialversicherung gewesen wäre, ohne tatsächlich eine redliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt zu haben. Bis auf den Firmenmantel weise nichts auf die Existenz eines am Markt tätigen Unternehmens hin. Da die Arbeiten aber von jemand erbracht worden wären, würden von den nicht anerkannten Aufwendungen 50% als fiktiver Lohnaufwand anerkannt. Die restlichen Beträge würden außerbilanziell als verdeckte Ausschüttung mit 25% der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Mit der Beschwerde wurde den Ausführungen zur Fa. D-GmbH u.a. entgegnet, dass die GmbH eine Firma mit Gewerbeberechtigung, bis 11/14 gültiger UID-Nummer und Eintrag auf der HFU-Liste bis 3.12.2014 gewesen wäre. Unterlagen über die Subfirma als Beweis für die rechtmäßige Firmenexistenz würden vorliegen. Die Ausführungen hinsichtlich des Zeitablaufes seien nicht nachvollziehbar.

Der Sachverhalt sei weitgehend gleich wie bei den anderen Fällen, die Zusammenarbeit hätte zwischen 6/14 und 23.10.2014 bestanden. Die Tatsache der Anerkennung von nur 50% der Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand und Qualifikation der restlichen Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung sei rechtswidrig und werde daher bestritten.

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde wurden der Bf. hinsichtlich den Fremdleistungsaufwand Fa. D-GmbH und den Vorsteuern (17.677,49 €) jeweils für das Jahr

2014 die Firmenbuchdaten zur Fa. D-GmbH (*Firmenname: Fa. D-GmbH*“, „FN 04a“, „Stammkapital: 35.000€“, „Firmengründung: Gesellschaftsvertrag vom 9.06.2008“, „Firmenanschrift: ab 1.5.2014 - D-Platz“, „Geschäftsführer/ wechsel: V.D.V. vertritt seit 23.04.2014 selbständig. Gesellschafterwechsel V.D.V. ist ab 1.5.2014 Alleingesellschafter“, „Konkurs: Insolvenzverfahren bzw. Firmenlöschung 30.09.2014: Die Firma ist gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht“) und die Allgemeinen Daten zur Fa. D-GmbH („UID Gültigkeit: 3.11.2008 bis 20.11.2014“, „Bankverbindung A-Bank“, „ZMR-Daten Gesellschafter/Geschäftsführer Name: V.D.V., Geburtsstaat: Bulgarien, Wohnsitz lt. ZMR: 26.2.2014 bis 27.3.2015 in D-Platz (Unterkunftgeber: I.M. Vermietung), weitere Wohnsitze in Österreich seien lt. ZMR nicht registriert“ vorgehalten. Zur Subfirma wurde ins Treffen geführt, dass laut Auskunft des Bf. V.D.V. als Ansprechperson für die Fa. D-GmbH aufgetreten wäre. Nach den Buchhaltungsaufzeichnungen und Belegen habe die GmbH Abrechnungen (436.398,00 € brutto) an die Bf. von 2.06.2014 bis 17.10.2014 gelegt. Für Materialeinkäufe (Schalungsplatten, Deckenstützen, Elementstützen, etc...) wären von der Bf. an Vorsteuern 17.677,49 € geltend gemacht worden. Derartige Anschaffungen wären in den Buchhaltungsunterlagen bei der Fa. D-GmbH nicht entdeckt worden. Nach den Feststellungen im Rahmen abgabenbehördlicher Überprüfungsmaßnahmen im Februar 2015 sei die Fa. D-GmbH spätestens ab dem Frühjahr 2014 nicht als tatsächlich leistendes Unternehmen aufgetreten. Demnach seien allfällige Rechnungen als Scheinrechnungen ohne tatsächlichen Leistungsaustausch zu qualifizieren. Nach dem Ergebnis weiterer Erhebungen wären die auf das Bankkonto der Fa. D-GmbH erfolgten Überweisungen unmittelbar BAR behoben worden. Der tatsächliche Empfänger der Zahlung sei somit nicht überprüfbar und nicht bekannt.

Mit der Beschwerdeentscheidung wurden der Bf. zum Fremdleistungsaufwand Fa. D-GmbH - 436.398 € - und Vorsteuern - 17.677,49 € - für das Jahr 2014 nochmals die Firmenbuchdaten und Allgemeinen Daten jeweils zur Fa. D-GmbH vorgehalten und zum Sachverhalt nochmals betont, dass laut Auskunft des J.T. V.D.V. als Ansprechperson für die Subfirma aufgetreten wäre. Laut Buchhaltungsaufzeichnungen und Belegen habe die Subfirma Abrechnungen (436.398,00 € brutto) von 2.6.2014 bis 17.10.2014 gelegt. Seitens der Bf. wären an Vorsteuern für Materialeinkäufe (Schalungsplatten, Deckenstützen, Elementstützen, etc...) 17.677,49 € geltend gemacht worden. Derartige Anschaffungen wären in den Buchhaltungsunterlagen bei der Fa. D-GmbH nicht entdeckt worden.

Nach den Feststellungen im Rahmen abgabenbehördlicher Überprüfungsmaßnahmen im Februar 2015 sei die Fa. D-GmbH spätestens ab dem Frühjahr 2014 nicht als tatsächlich leistendes Unternehmen aufgetreten. Allfällige Rechnungen seien demnach als Scheinrechnungen ohne tatsächlichen Leistungsaustausch zu qualifizieren.

Nach dem Ergebnis weiterer Erhebungen wären die auf das Bankkonto der Fa. D-GmbH erfolgten Überweisungen unmittelbar BAR behoben worden, sodass der tatsächliche Empfänger der Zahlungen nicht überprüfbar und bekannt sei.

Mit dem Vorlageantrag wurde hinsichtlich der Fa. D-GmbH (Tz. 4) nochmals betont, dass die UID-Nummer der Gesellschaft mit Gewerbeberechtigung bis 11/14 gültig gewesen wäre. Die Fa. D-GmbH hätte sich auf der HFU-Liste bis 3.12.2014 befunden. Die rechtmäßige Existenz dieser Gesellschaft beweisenden Unterlagen würden -wie bei den anderen Gesellschaften- vorliegen. Die Ausführungen unter der Tz 4 seien hinsichtlich des Zeitablaufes nicht nachvollziehbar. Der Sachverhalt sei weitgehend gleich wie die anderen Fälle, die Zusammenarbeit hätte zwischen 6/14 und 23.10.2014 bestanden.

Die Tatsache der Anerkennung von nur 50% der Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand und Qualifikation der restlichen Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung sei rechtswidrig und werde daher bestritten.

Tz. 5 PB Fa. E-GmbH

Mit der Körperschaftsteuererklärung 2014 wurden bei den Fremdleistungsaufwendungen von der Fa. E-GmbH 176.174,00 € an Subhonoraren geltend gemacht.

Anlässlich der finanzstrafbehördlichen Vernehmung am 31.01.2017 gab J.T. zur Fa. E-GmbH u.a. zu Protokoll, dass zu ihm ein P.K. gekommen wäre. Einmal habe ein Albaner mit ihm telefonisch gesprochen, bei dem J.T. aber nicht mehr wisse, wie dieser geheißen habe. Es sei sicher nicht P.K. gewesen, weil er vom Akzent her eher aus Mazedonien sei und P.K. sicher kein Ausländer von unten gewesen wäre.

Über Vorhalt des Auftretts der Fa. E-GmbH mit gefälschter Gewerbeberechtigung als Baufirma mit lediglich der Befugnis zum Zusammenbau von beweglichen Gütern bezeichnete J.T. diese Daten als ihm neu, sagte zu, den Baumeister ausfindig zu machen, und verneinte, Zweifel an der Aufrichtigkeit der Firma zu haben.

Im Gefolge der Betriebsprüfung bei der Bf. wurde zur Fa. E-GmbH unter Tz 5 PB festgestellt, dass den finanzpolizeilichen Erhebungen vom 18.12.2014 zufolge die GmbH eine Betrugsfirma mit einem Firmensitz an der laut Zentralmelderegister Wohnsitzadresse des Geschäftsführers sei. Das Objekt stehe leer und sei unbewohnt.

Das angemeldete Gewerbe stimme mit der ausgeübten Tätigkeit nicht überein. (Laut GISA-Abfrage: Zusammenbau beweglicher Sachen).

Der letzte Jahresabschluss der im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit am 8.12.2015 gelöschten Firma wäre mit 30.09.2014 vom steuerlichen Vertreter erstellt worden, danach wären keine Unterlagen mehr vorgelegt worden.

Angesichts der Fakturierung sämtlicher ER mit Nov. und Dez. 2014 seien diese Fakturen als Schein- und Deckungsrechnungen einzustufen.

In abgabenrechtlicher Beurteilung des Sachverhalts führte die Betriebsprüfung nach Zitat des § 23 Abs. 1 BAO ins Treffen, dass die Arbeiten von jemand erbracht worden wären, folglich dessen von den nicht anerkannten Aufwendungen 50% als fiktiver Lohnaufwand berücksichtigt würden. Die restlichen Beträge würden außerbilanziell als verdeckte Ausschüttung gewertet und würden mit dem Körperschaftsteuersatz von 25% besteuert.

Mit der Beschwerde wurde den Ausführungen zur Fa. E-GmbH in Bezug auf den Zeitraum 11/14 - 12.12.2014 u.a. entgegnet, dass die Subfirma mit Gewerbeberechtigung und bis 2/15 gültiger UID-Nummer in der HFU-Liste am 15.1.2015 eingetragen gewesen wäre und der Bf. die übrigen Unterlagen, z.B. Bescheid vom 17.10.2014 betreff die Erteilung der Ausübung des Gewerbes „*Baumeister eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten*“ für die Firma, vorliegen würden. Die abgabenbehördlichen Ausführungen, wonach die Gewerbeberechtigung für Zusammenbau von beweglichen Sachen bestehen solle und daher die Gewerbeberechtigung „*Baumeister*“ unrichtig sei, sei zum damaligen Zeitpunkt nicht bekannt gewesen und wäre durch Recherchen von Bf. erst später festgestellt worden. Ab diesem Zeitpunkt wäre auch keine weitere Zusammenarbeit mehr durchgeführt worden.

Gegen die Vorlage des letzten Jahresabschlusses mit 30.09.2014 als Beweis für den Charakter der ER aus dem Zeitraum 11-12/14 als Deckungsrechnung wurde vorgebracht, dass die Schlussfolgerung unverständlich und lebensfremd sei, weil der Bf. noch niemals eine Ableitung der Finanzbehörde aus dem Fehlen eines Jahresabschlusses dessen, dass seit dem Stichtag des letzten vorgelegten Abschlusses keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt worden sein hätte können, bekannt geworden wäre. Da somit keine sachlich begründete Feststellung vorliege, sei die getroffene Schlussfolgerung, dass nur 50% der Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand berücksichtigt worden wären und die Restbeträge als Gewinnausschüttung zu qualifizieren seien, willkürlich und daher rechtswidrig.

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde wurden der Bf. hinsichtlich den Fremdleistungsaufwand Fa. E-GmbH - 176.174 € - für das Jahr 2014 die Firmenbuchdaten zur Fa. E-GmbH („*Firmenbezeichnung: Fa. E-GmbH in Liquidation*“, „*FN 05s*“, „*Stammkapital: 10.000 €*“, „*Firmengründung: Gesellschaftsvertrag vom 28.11.2013*“, „*Firmenanschrift: E-Platz*“, „*Geschäftsführerwechsel mit Generalversammlungsbeschluss vom 11.08.2014*“, „*Änderung des Gesellschaftsvertrages P.K.; vertritt ab 11.08.2014 selbständig, Gesellschafterwechsel P.K. ist ab 11.08.2014 Alleingesellschafter*“, „*Beschluss des Gerichtes vom 18.06.2015 Handelsgericht Wien Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens. Die Gesellschaft ist infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst*“. „*08.12.2015 Firma gelöscht gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit*) und die Allgemeinen Daten zur Fa. E-GmbH („*UID Gültigkeit: 29.01.2014 - 12.02.2015*“, „*ZMR-Daten Gesellschafter/Geschäftsführer Name: P.K. Geburtsstaat: Slowakei Wohnsitz lt. ZMR: 04.09.2014 - 15.11.2017 E-Platz davor 8.11.2000 - 15.05.2004 in E-Platz1*“) vorgehalten. Zu den Buchhaltungsaufzeichnungen und Belegen der Fa. E-GmbH wurde ins Treffen geführt, dass Abrechnungen für den Zeitraum von 7.11.2014 bis 19.12.2014 (176.174€) gelegt worden wären. Finanzpolizeiliche Erhebungen hätten ergeben, dass die Gewerbeberechtigung vom 17.10.2014 „*Baumeistergewerbe eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten*“ nicht bestehe. Laut Auskunft bei der zuständigen Magistratsabteilung sei eine Gewerbeberechtigung für ein „*freies Gewerbe*“ aufrecht, jedoch bestehe kein Gewerbe für Baumeistertätigkeit. Da sowohl eine Kontaktaufnahme mit einem Verantwortlichen für die

Fa. E-GmbH bei der Erhebung vom 18.12.2014, als auch einer Kontaktherstellung durch den steuerlichen Vertreter unmöglich gewesen wären und darüber hinaus der Schein der Unbenutztheit der angegebenen Firmenadresse bestanden hätte, wäre finanzpolizeilich die Firma als Betrugsfirma eingestuft worden.

Mit der Beschwerdeentscheidung wurden zum Aufwand Fa. E-GmbH nochmals die subfirmenbezüglichen Daten im Firmenbuch (u.a. die Nummer im *Firmenbuch* „FN 05s“) samt Allgemeinen Daten zitiert und der Bf. bezüglich den vorliegenden Aufzeichnungen in der Buchhaltung und Belegen nochmals vorgehalten, dass die Fa. E-GmbH von 07.11.2014 bis 19.12.2014 Abrechnungen - 176.174 € - an die Bf. gelegt hätte, obwohl finanzpolizeilichen Erhebungen zufolge die Gewerbeberechtigung vom 17.10.2014 „*Baumeistergewerbe eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten*“ gar nicht bestanden hätte. Nach dem Anfrageergebnis bei der zuständigen Magistratsabteilung sei nur eine Gewerbeberechtigung für ein „*freies Gewerbe*“ aufrecht, sodass ein Gewerbe für Baumeistertätigkeit nicht bestehe. Die Finanzpolizei hätte die Fa. E-GmbH dadurch, dass eine Kontaktaufnahme mit einem Firmenverantwortlichen bei der Erhebung vom 18.12.2014 nicht möglich gewesen wäre, der steuerliche Vertreter ebenfalls keinen Kontakt herstellen hätte können und die angegebene Firmenadresse unbenutzt geschienen hätte, als Betrugsfirma eingestuft.

Mit dem Vorlageantrag wurde zur Subfirma für den Zeitraum 11/14 - 12.12.2014 eingewendet, dass die Firma mit Gewerbeberechtigung und bis 2/15 gültiger UID-Nummer in der HFU-Liste am 15.01.2015 registriert gewesen wäre und die übrigen Firmenunterlagen vorliegen würden. Mit Bescheid vom 17.10.2014 wäre die Berechtigung zur Ausübung des Gewerbes „*Baumeister eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten*“ erteilt worden. Die Ausführungen der Behörde, wonach die Gewerbeberechtigung für Zusammenbau von beweglichen Sachen bestehen solle, weshalb die Gewerbeberechtigung Baumeister unrichtig sei, sei zum damaligen Zeitpunkt nicht bekannt gewesen und wäre durch Recherchen von Bf. erst später festgestellt worden. Ab diesem Zeitpunkt wäre auch keine weitere Zusammenarbeit mehr durchgeführt worden. Dem Vorbringen der Betriebsprüfung betreff Vorlage des letzten Jahresabschlusses mit 30.9.2014 als Beweis für die ER aus dem Zeitraum 11-12/14 als Deckungsrechnungen wurde erneut die Unverständlichkeit und Lebensfremdheit dieser Schlussfolgerung mit der Begründung erwidert, dass eine abgabenbehördliche Ableitung aus dem Fehlen eines Jahresabschlusses dessen, dass seit dem Stichtag des letzten vorgelegten Abschlusses keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt worden sein konnte, noch niemals im Wirtschaftsleben bekannt geworden sei. Ohne eine sachlich begründete Feststellung sei die Schlussfolgerung – Anerkennung nur 50% der Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand und die Wertung der restlichen Beträge als Gewinnausschüttung- willkürlich und daher rechtswidrig.

Tz. 6 PB Fa. F-GmbH

Mit der Körperschaftsteuererklärung 2015 wurden bei den Fremdleistungsaufwendungen von der Fa. F-GmbH im Jahr 2015 168.634 € an Subhonoraren geltend gemacht.

Anlässlich der finanzstrafbehördlichen Vernehmung am 31.01.2017 gab J.T. zur Fa. F-GmbH u.a. zu Protokoll, dass diese Firma den Schalungsbau für etwa 3-5 Monate gemacht habe. Von den zwei Chefs sei der Geschäftsführer B.A.S. (ein ziemlich alter Mann) gewesen. Der andere Chef sei Ingenieur aus Ungarn gewesen. Der 2. Chef - J.T. sei sich nicht sicher: Kroatie - sei - laut B.A.S.- Meinung wegen der Sprache, B.A.S. sei zu unsicher.

Über Vorhalt der Fa. F-GmbH als Scheinfirma replizierte J.T. nach Höörung dessen, dass es diese Firma nicht geben solle, dass er mit K.W. & J.S. von der Finanzpolizei gesprochen hätte. Der Geschäftsführer der Fa. F-GmbH sei doch in Wien unterwegs, die Firma gebe es auf Baustellen. Es sei niemand bereit gewesen, zu kontrollieren, wenn J.T. es gemeldet habe. Es sei nicht die Schuld des Geschäftsführers der Bf., dass der Geschäftsführer der Fa. F-GmbH noch nicht aufgegriffen worden sei. J. T. habe bezahlt. Eine Kick-Backzahlung habe es nicht gegeben. Zur vorgelegten Anlage 6 gab der Geschäftsführer der Bf. zu Protokoll, dass die Rechnung eine Kopie einer echten Fa. F-GmbH- Rechnung zu sein scheine. Die Rechnung passe und schaue - bis auf die Farbe - normal aus. Über Vorhalt des Bestands vieler unterschiedlicher Briefköpfe von Fa. F-GmbH an andere Firmen verneinte der Geschäftsführer, das zu wissen.

Im Gefolge der Betriebsprüfung bei der Bf. wurde zur Fa. F-GmbH unter Tz 6 PB festgestellt, dass die Überprüfung der Rechnungsformate zwischen den ER der Bf. und den ER der GmbH ein unterschiedliches Erscheinungsbild ergeben hätte. Das Firmenlogo der Subfirma stehe bei anderen Rechnungen oben Mittig, die Kontaktdaten gleich unter dem Logo-bei Rechnungen an die Bf. stehe das Logo rechts oben, die Kontaktdaten in der Fußzeile.

Zu den Rechnungsnummern bei den Rechnungen an die Bf. im Vergleich zu den bei der Fa. F-GmbH gefundenen Rechnungen - (hier sei das Datum wesentlicher Bestandteil der Nummer z.B.: 0109/01/15) – wurde verklart, dass bei den Rechnungen bei der Bf. nur eine fortlaufende Nummer sei, die überdies einige Male doppelt vergeben worden wäre. Bei der Konkursprüfung bei der Fa. F-GmbH im Jänner 2016 würden AR für 9-12/2015 an die Bf. nicht aufscheinen. Es könne daher auch hier von Deckungsrechnungen ausgegangen werden. Die Betriebsprüfung kam nach dem Zitat des § 23 Abs. 1 BAO zu dem Schluss, dass die Arbeiten von jemand erbracht worden wären, sodass von den nicht anerkannten Aufwendungen 50% als fiktiver Lohnaufwand berücksichtigt würden. Die restlichen Beträge würden außerbilanziell als verdeckte Ausschüttung gewertet und mit dem 25%-Kapitalertragssteuersatz versteuert.

Mit der Beschwerde wurde betreff die Fa. F-GmbH mit Bezug zum Leistungszeitraum „9/15 - 11.12.2015“ eingewendet, dass die entsprechenden Unterlagen (Gewerbeberechtigung) für diese Gesellschaft vorliegen würden. Die Firma mit noch im Zeitraum 1/001/2016 gültiger UID-Nummer wäre in der HFU-Liste bis 14.12.2015 eingetragen gewesen. Die Ausführungen der Betriebsprüfung würden für die Bf. aufgrund der ordnungsgemäßen Entrichtung der gelegten Rechnungen nicht nachvollziehbar erscheinen. Ob das optische Erscheinungsbild im Vergleich zu anderen Fällen unterschiedlich sei, sei der Bf. nicht bekannt.

Die Schlussfolgerung der Behörde, dass deshalb durch unterschiedliche Rechnungsnummern Scheinrechnungen vorliegen würden, werde bestritten. Die Nichtanerkennung von nur 50% der

Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand und Berücksichtigung der restlichen Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung erscheine rechtswidrig.

Mit der den Ausführungen zu den diversen Subfirmen hinzugefügten Darstellung des Ablaufs von Aufträgen in der Beschwerde wurde u.a. vorgebracht, dass J.T. die Mitarbeiter der Subfirmen auf die Erfüllung der entsprechenden Beschäftigungsvoraussetzungen im Inland (Staatsbürgerschaft, Beschäftigungsbewilligung, Anmeldung zur GKK u. dgl.) hin überprüfe. Die Auftragserteilung an die Subunternehmen erfolge schriftlich, die erbrachten Leistungen würden in **Bautagebüchern** erfasst. In sämtlichen Fällen der angeführten Subfirmen hätten sich in den Zeiträumen der Zusammenarbeit keine Beanstandungen ergeben. J.T. und seine Buchhalterin hätten sich in allen Fällen nachweislich (vgl. die der Betriebsprüfung vorgelegte Unterlagen) von der rechtmäßigen Existenz, den bestehenden Gewerbeberechtigungen, UID-Nummern, HFU-Liste u.dgl. überzeugt. Sämtliche Möglichkeiten für die Erbringung dieses Nachweises durch die Bf. wären ausgeschöpft worden. Auch die Insolvenz einzelner der Subunternehmen bzw. deren Löschung wegen Vermögenslosigkeit könne keinen Rückschluss auf die Bf. zulassen.

In zahlreichen Fällen hätten sich J.T. und Mitarbeiter der Bf. an die Finanzbehörde mit der Bitte um Informationen über die Subunternehmer zwecks Vermeidung von Problemen gewandt. In keinem einzigen Fall habe es warnende Hinweise für die Nichtvornahme der Beauftragung der angeführten Subunternehmer gegeben.

Wie der Behörde bekannt, wären bei einer Außenprüfung im Jahr 2013 Beanstandungen von Subunternehmerleistungen erfolgt. In der Folge habe J.T. Privatvermögen zur Begleichung der Abgabenschulden zu veräußern gehabt. Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass die zum früheren Zeitpunkt unterlaufenen Formalfehler mit finanziellen Nachzahlungen an Steuern & Abgaben nicht zu einer Verhaltensänderung im Wirtschaftsleben führen würden. Bereits damals habe der Geschäftsführer der Bf. alle Anstrengungen bis zur Veräußerung von Privatvermögen zwecks Entsprechung seinen Abgabenverpflichtungen unternommen. Schon aus diesem Grunde erscheine es mit den logischen Denkgesetzen schwer vereinbar, neuerlich Schein- & Deckungsrechnungen ins Rechenwerk aufzunehmen. Die von der Betriebsprüfung beanstandeten Leistungen der Subfirmen würden nahezu alle Subunternehmerleistungen lt. Gewinn- & Verlustrechnung im Zeitraum 2012 bis 2015 erfassen. Dies sei praktisch unmöglich. Auf das Zustandekommen eines erheblichen Teils der Feststellungen der Betriebsprüfung ohne Begründung bzw. Nachweise wurde verwiesen.

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde wurden der Bf. hinsichtlich den Fremdleistungsaufwand F-GmbH - 168.634 € - für das Jahr 2015 die Firmenbuchdaten zur Fa. GmbH („Firmenbezeichnung“, „FN 06t“, „Stammkapital 35.000 €“, „Firmengründung: Gesellschaftsvertrag vom 22.07.2008“, „Firmenanschrift: ab 13.12.2013 - F-Platz“, „Geschäftsführerwechsel B.A.S., vertritt seit 15.01.2014 selbständig“, „Gesellschafterwechsel B.A.S. ist ab 23.1.2014 Alleingesellschafter“, „Konkurs- Insolvenzverfahren bzw. Firmenlöschung Beschluss des Gerichtes vom 14.12.2015; Handelsgericht Wien; Konkurseröffnung; Die

Gesellschaft ist infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst“) und die Allgemeinen Daten zur Fa. F-GmbH [„UID Gültigkeit: 15.10.2008 - 3.02.2016“, „Bankverbindung: B-Bank“, ZMR-Daten („Gesellschafter/Geschäftsführer Name: B.A.S.; Geburtsstaat: Ungarn Wohnsitz lt. ZMR: 13.06.2014 - lfd. G-Platz (Unterkunftgeber K.R., weitere Wohnsitze in Österreich seien lt. ZMR nicht registriert“)] vorgehalten. In Hinblick auf die Aufzeichnungen in der Buchhaltung samt Belege mit den Abrechnungen der GmbH von 1.09.2015 bis 7.12.2015 (168.634 €) und die abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahmen mit der Feststellung „Einbringung der letzten Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 2015“ hätte ein Kontakt zum Gesellschafter-Geschäftsführer im Zuge der Außenprüfung nicht hergestellt werden können. Mit 14.12.2015 wäre der Konkurs eröffnet worden. Das Gesamtbild ergebe daher die Einstufung der Fa. F-GmbH als Betrugsunternehmen, weil sie nicht ausreichend Personal für die Erbringung der in Rechnung gestellten Leistungen gehabt hätte und sich selbst im Aufwandsbereich diverser Betrugs- bzw. Scheinunternehmen bedient hätte.

Mit der Beschwerdeentscheidung wurde der Bf. zum Fremdleistungsaufwand Fa. F-GmbH 2015 (168.634 €) nach Wiedergabe der Firmenbuchdaten & Allgemeinen Daten mit jeweils Bezug zur Subfirma nochmals vorgehalten, dass diese GmbH gemäß den Aufzeichnungen in der Buchhaltung samt Belegen Abrechnungen von 1.09.2015-7.12.2015 (168.634,00€) gelegt hätte. Laut den Feststellungen im Zuge abgabenbehördlicher Prüfungsmaßnahmen bei der Subfirma wäre die letzte Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 2015 eingebracht worden. Im Zuge der Betriebsprüfung hätte ein Kontakt zum Gesellschafter-Geschäftsführer nicht hergestellt werden können. Mit 14.12.2015 wäre der Konkurs eröffnet worden. Das Gesamtbild ergebe daher die Einstufung der Fa. F-GmbH als Betrugsfirma. Das Betrugsunternehmen habe nicht ausreichend Personal für die Erbringung der in Rechnung gestellten Leistungen gehabt und hätte sich selbst im Aufwandsbereich diverser Betrugs- bzw. Scheinunternehmen bedient.

Mit dem Vorlageantrag wurde den Feststellungen zur Fa. F-GmbH (Tz. 6) für den Zeitraum 9/15 bis 11.12.2015 erwidert, dass die für diese Gesellschaft entsprechenden Unterlagen vorliegen würden (Gewerbeberechtigung), die Firma mit noch im Zeitraum 1/001/2016 gültiger UID-Nummer wäre in der HFU-Liste bis 14.12.2015 eingetragen gewesen. Die gelegten Rechnungen wären ordnungsgemäß entrichtet worden. Die Unterschiedlichkeit des optischen Erscheinungsbildes im Vergleich zu anderen Fällen sei der Bf. nicht bekannt. Die Schlussfolgerung der Behörde, dass Scheinrechnungen wegen unterschiedlicher Rechnungsnummern vorliegen würden, werde ebenso wie die rechtswidrig erscheinende Anerkennung von nur 50% der Kosten als fiktiver Lohnaufwand und die Wertung der Restbeträge als verdeckte Ausschüttung bestritten.

Nach der in Ergänzung zu den vorstehenden Ausführungen erfolgten Darstellung des Ablaufs von Aufträgen überprüfe J.T. das Vorliegen der Voraussetzungen betreff die Beschäftigung der Mitarbeiter der Subfirmen im Inland (Staatsbürgerschaft, Beschäftigungsbewilligung, Anmeldung zur GKK u.dgl.). Die Auftragserteilung erfolge schriftlich, die erbrachten Leistungen würden in **Bautagebüchern** erfasst. In sämtlichen Fällen der angeführten Subfirmen hätten sich

in den Zeiträumen der Zusammenarbeit diesbezüglich keine Beanstandungen ergeben. J.T. und seine Buchhalterin hätten sich in allen Fällen nachweislich (Vorlage der Unterlagen bei der Prüfung) von der rechtmäßigen Existenz, den bestehenden Gewerbeberechtigungen, UID-Nummern, HFU-Liste u.dgl. überzeugt. Sämtliche Möglichkeiten für die Erbringung dieser Nachweise wären ausgeschöpft worden. Auch die Insolvenz einzelner der Subfirmen bzw. deren Löschung wegen Vermögenslosigkeit könne einen Rückschluss auf die Bf. nicht zulassen. In zahlreichen Fällen hätten sich J.T. und Mitarbeiter der Bf. an die Finanzbehörde gewandt und gebeten, Informationen über die Subunternehmer zu erhalten. Dies zur Vermeidung von Problemen. In keinem einzigen Fall habe es warnende Hinweise betreff die Nichtvornahme der Beauftragung der angeführten Subunternehmer gegeben.

Wie der Behörde bekannt, habe bereits im Jahr 2013 eine Außenprüfung mit Beanstandungen von Subunternehmerleistungen stattgefunden. In der Folge hätte J.T. Privatvermögen zwecks Abgabenschuldenbegleichung und damit Rettung der Existenz der Firma veräußern müssen. Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass die zu einem früheren Zeitpunkt unterlaufenen Formalfehler mit massiven finanziellen Nachzahlungen an Steuern und Abgaben nicht zu einer Änderung des Verhaltens im Wirtschaftsleben führen würden. Bereits damals habe der Geschäftsführer der Bf. alle Anstrengungen bis zur Veräußerung von Privatvermögen unternommen, um seinen Abgabenverpflichtungen zu entsprechen. Schon aus diesem Grunde erscheine es mit den logischen Denkgesetzen schwer vereinbar, dass neuerlich Schein- und Deckungsrechnungen in das Rechenwerk aufgenommen würden.

Subunternehmerleistungen würden im Zeitraum 2012 bis 2015 nahezu alle erbrachten Subunternehmerleistungen lt. Gewinn- und Verlustrechnung umfassen. Dies sei praktisch unmöglich. Auf die Wesentlichkeit dessen, dass ein erheblicher Teil der Feststellungen der Betriebsprüfung ohne Begründung bzw. Nachweise erfolgt sei, wurde verwiesen.

Tz 8 PB

Betreff den Verkauf von 3 Pkw (Audi Q7 Quattro, Audi A4, ein Mercedes C 200 CDI) im Jahr 2013 wurde unter Tz. 8 PB festgestellt, dass drei PKWs aus den laufenden Leasingverträgen im Jahr 2013 gekauft worden wären. Der Aufwand aus dem Restwert der Leasingverträge hätte 47.710,00 € betragen. Die drei laut KFZ- Abfragen bei der Bf. abgemeldeten PKWs wären bei Angehörigen der Familie neu angemeldet worden, ohne dass ein Verkaufserlös der abgegangenen PKWs in der Buchhaltung registriert worden wäre. Seitens der Außenprüfung erfolgte eine außerbilanzielle Hinzurechnung einer verdeckten Ausschüttung - 50.000 € - mit 25% Kapitalertragsteuer und die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer mit Haftungsbescheid am Abgabenkonto, Steuernummer des Geschäftsführers der Bf.: J.T..

Mit der Beschwerde wurde den Ausführungen zum Verkauf der PKWs (Tz. 8 PB) u.a. entgegnet, dass der Schätzwert von 50.000,00 € der Höhe nach wegen der besonderen Abnutzung der PKWs bestritten werde. Die Feststellung dürfte auf einen buchtechnischen Fehler zurückzuführen sein. Offensichtlich sei bei der Erstellung des Jahresabschlusses die Tatsache des Ausscheidens der Fahrzeuge aus dem Betriebsvermögen, folglich dessen ein Erlös

(Gegenleistung) zu erfassen sei, nicht bekannt gewesen. Die Bf. behalte sich daher die Nachreichung eines entsprechend begründeten Schätzwerts zu einem späteren Zeitpunkt und die entsprechende Ergänzung des Antrags auf Richtigstellung zu diesem Punkt vor.

In der zur Beschwerde abgegebenen Stellungnahme sprach sich die Betriebsprüfung in Bezug auf den sich aus dem Restwerten der Leasingverträge ergebenden Ansatz - 50.000 € - für den Fall, dass andere niedrige Beträge nachgewiesen werden sollten (Gutachten), für eine teilweise Stattgabe der Beschwerde in diesem Punkt aus.

Mit der Beschwerdevorentscheidung wurde zum Verkauf der Firmen-PKWs nochmals der Ansatz von 50.000 € als Ergebnis der Restwerte der Fahrzeuge laut den Leasingverträgen hervorgehoben und betont, dass für das Finanzamt ohne einen Nachweis anderer niedriger Beträge (z.B. anhand eines Gutachtens) in der Beschwerde kein Grund bestehe, von der von der Außenprüfung getroffenen Feststellung abzugehen.

Mit dem Vorlageantrag wurde zur Tz. 8 PB u.a. eingewendet, dass der Ansatz eines Betrages von 50.000,00 € im Hinblick auf die besondere Abnutzung der Fahrzeuge als überhöhte Schätzung erscheine und daher der Höhe nach bestritten werde. Tatsächlich dürfte die dem Grunde nach berechnete Feststellung auf einen buchtechnischen Fehler zurückzuführen sein. Offensichtlich sei bei der Erstellung des Jahresabschlusses nicht bekannt gewesen, dass die Fahrzeuge aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien und daher ein Erlös (Gegenleistung) zu erfassen sei. Die Gesellschaft behalte sich daher vor, zu einem späteren Zeitpunkt einen entsprechend begründeten Schätzwert nachzureichen und den Antrag auf Richtigstellung zu diesem Punkt entsprechend zu ergänzen.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit dem Vorlagebericht vom 13.01.2020 wurde dem Bundesfinanzgericht die Stellungnahme der Amtsvertretung zum Vorlageantrag abgegeben. Nach dem von der Amtsvertretung aufgrund der Erhebungen als erwiesen angenommenen Sachverhalt wären von der Bf. die Fremdleistungen von den in Rede stehenden Subfirmen tatsächlich nicht erbracht worden. Die "Verträge" mit den Subfirmen sollten der Verschleierung der Tatsache dienen, dass diese Leistungen tatsächlich entweder von eigenen Arbeitnehmern der Bf. inner- bzw. außerhalb (schwarz) der Arbeitsverhältnisse oder von fremden Arbeitskräften (schwarz) erbracht worden wären. Der der Bf. in diesem Zusammenhang erwachsene (schwarze) Aufwand sei - auf Grund von Erfahrungswerten - in Höhe von 50% des "offiziellen" Aufwands anzunehmen. Zwecks Vermeidung von Wiederholungen werde auf die vom Amt bzgl. jede einzelne der sechs Subfirmen getroffenen und in der Beschwerdevorentscheidung nochmals ausführlich dargestellten Sachverhaltsfeststellungen bzw. festgestellten "Ungereimtheiten" verwiesen. In Hinblick auf BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013 thematisierte die Amtsvertretung die seit langem bestehende allgemeine Bekanntheit in Wirtschaftskreisen betreff die Zugehörigkeit des Baugewerbes und Baunebengewerbes zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und

Sozialversicherungsbetrug und zitierte etwa die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Auftraggeber-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP) ua. wie folgt:

"(...) Zur Frage, warum ein derartiges Sonderhaftungsrecht gerade für den Bereich der Baubranche Platz greifen soll, wird auf die Erläuterungen zum Ministerialentwurf des Sozialbetrugsgesetzes, 868/. [M 152/2004, verwiesen.

Demnach besteht von zehn zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldeten Baufirmen bei ca. neun Firmen der Verdacht des Sozialbetruges (. . .) Die ArbeitnehmerInnen wenden sich in der Folge mit ihren Ansprüchen an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds.

So sind etwa 60% der in Wien von Insolvenzen betroffenen ArbeitnehmerInnen in der Bauwirtschaft beschäftigt. Im Jahr 2007 waren allein in Wien 189 Betriebe aus der Bauwirtschaft insolvent, bundesweit 423. In Wien erhielten 4.498 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft in Summe 16 Millionen Euro aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds, bundesweit waren es 7.352 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft, die 30 Millionen Euro vom Fonds erhielten. Den seriösen Unternehmen steht somit eine nicht unerhebliche Zahl von Betrieben gegenüber, bei denen sich im Zuge der Bearbeitung der Verdacht ergab, dass Sozialmissbrauch vorliegt (Geschäftsführer nicht greifbar, keine Firmenunterlagen etc), wodurch der Sozialversicherung in den vergangenen Jahren Beitragseinnahmen in Millionenhöhe entgingen und die ohnehin schwierige Finanzsituation der Krankenversicherungsträger zusätzlich beeinträchtigt wurde (...) "

Zur Rechtsprechung des UFS und BFG brachte die Amtsvertretung vor, dass einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und Bundesfinanzgerichts zufolge sich derartige Betrugsunternehmen nach außen hin durchaus den Anschein der Seriosität geben würden, folglich dessen das Agieren einer derartigen Betrugsfirma den Behörden zunächst - ohne nähere Kenntnis des tatsächlichen Sachverhaltes - nicht auffalle. Andererseits sei es - siehe Rechtsprechung des Bundesfinanzgericht z.B. BFG 10.06.2014, RV/7103567/2011; 29.04.2014, RV/7103197/2011; - einem Auftraggeber sehr wohl möglich und auch zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung - auch OHNE polizeiähnliche Befugnisse - von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen. Hierbei könne er sich im Hinblick auf die seit Jahrzehnten allgemein bekannte Betrugsanfälligkeit insbes. im Bau- und Baunebengewerbe auch nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene UID-Nummern, Gewerbeberechtigungen, etc. "*verlassen*", sondern habe sich grundsätzlich mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiere, der aufgrund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht der abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erwecke.

Davon könne im vorliegenden Fall der Bf. aber keine Rede sein, weil die Bf. sich nach eigenen Angaben im Wesentlichen mit dem Vorliegen von Firmenbuch-, Steuer- und UID-Nummern zufriedengegeben habe. Wäre das Übersehen der Bf. bei einer Firma, die gebotene Sorgfalt walten zu lassen, noch nachvollziehbar, so sei ein solches Verhalten bei 6 Subfirmen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang zu bringen. Damit gehe aber auch der Einwand, demnach es der Lebenserfahrung widerspreche, dass die zum früheren Zeitpunkt unterlaufenen Formalfehler mit massiven finanziellen Nachzahlungen an Steuern und Abgaben nicht zu einer Änderung des Verhaltens im Wirtschaftsleben geführt hätten, ins Leere.

Vielmehr sei des J.T. Verhalten nur damit erklärbar, dass ihm trotz der Nachzahlungen an Steuern aufgrund der Vorbetriebsprüfung bewusst war, dass die Fremdleistungen von den in Rede stehenden Subunternehmen - trotz der "*Verträge*" mit den Subfirmen - nicht erbracht

worden wären bzw. die von den Subfirmen ausgestellten Deckungsrechnungen die tatsächlich erbrachten Bauleistungen verschleiern sollten und er sich trotzdem mit den Hintermännern der gegenständlichen Scheinfirmen in Geschäftsbeziehungen eingelassen habe.

Seitens der Amtsvertretung wurde nochmals auf die in der Beschwerdeentscheidung aufgezeigten auffälligen Ähnlichkeiten im Zusammenhang mit den von der Bf. ausgewählten Subfirmen hingewiesen: kurz vor *"Einsatz"* gegründete bzw. übernommene, vermögensarme bis vermögenslose, nicht mehr aktive Gesellschaften und deren Auflösung nach dem *„Einsatz“*; Gesellschafter/ Geschäftsführer von *„nicht-österreichischer Nationalität“* mit (wenn überhaupt) nur kurzer Meldung in Österreich und nahezu identische Abmeldedaten mit Beginn der Insolvenzverfahren; die für Behörden nicht mehr bestehende Greifbarkeit der beteiligten Personen; das Nichtnachkommen der Firmen ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen; die nicht mehr bestehende Nachvollziehbarkeit / Unbekanntheit der Anwesenheit dieser Firmen an den Sitzadressen; kein Ausgehen von an den Sitzadressen ausgeführten Tätigkeiten auf Grund der Beschaffenheit der Räumlichkeiten, etc..

Die Darstellung im Vorlageantrag, *"dass sich der Geschäftsführer, J.T. und andere Mitarbeiter der Bf. in zahlreichen Fällen an die Finanzbehörde gewandt und gebeten hätten, Informationen über die Subunternehmer zu erhalten um Probleme zu vermeiden"* sei aufgrund deren Abzielsens nur auf die Abwälzung der alleinigen abgabenrechtlichen Verantwortlichkeit eines ordentlichen und redlichen Kaufmannes auf Andere als unbewiesene Schutzbehauptung zurückzuweisen. Dem Vorbringen der Bf. betreff Erkundigungen über die Subfirmen anhand von UID-Nummern, Gewerbeberechtigungen und der HFU-Liste / Einholung von Informationen wurde die detaillierte und umfangreiche Darstellung der konkreten Umstände im Bericht gemäß § 150 BAO und der Beschwerdeentscheidung, auf Grund welcher die Betriebsprüfung zum Ergebnis wider die gegenständlichen Subfirmen als Leistungserbringer gelangt sei, entgegnet. Dem an die Bf. adressierten Vorhalt betreff die bis dato Nichtvorlage der für das Bestehen derartiger Geschäftsbeziehungen in der Baubranche (als *„Hochrisikobereich“*!) üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung selbst (insbes. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Besprechungsprotokolle, Bautagebücher, diversen Schriftverkehr) als Begründung für die sachliche und inhaltliche Richtigkeit der Rechnungen wurde hinzugefügt, dass aufgrund der Mehrzahl der betroffenen Firmen offensichtlich nicht von einem *"unglücklichen Zufall"* ausgegangen werden könne (vgl. VwGH 24.01.2018, Ra 2015/13/0032; BFG 27.04.2015, RV/7100326/2013).

Zur unvollständigen Vorlage der im Zuge der Außenprüfung abverlangten Unterlagen wurde der besseren Verständlichkeit halber bemerkt, dass die Auftragsweitergabe im Baugewerbe wegen fehlender eigener Ressourcen zum Teil oder zur Gänze an Subfirmen nicht unüblich sei. Bekannt sei allerdings auch die Praxis, kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse zu decken und die dafür nötigen Geldmittel unter einem anderen Titel als Betriebsausgaben abzusetzen. Damit könne nach Ansicht der Behörde vorausgesetzt werden, dass ein Unternehmer Kenntnis über die Vorgänge im Betrieb der von ihm beauftragten Subfirmen habe und eine Beauftragung nur bei Bestand eines Grunds zur

Annahme, der Auftragnehmer sei in der Lage, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen, erfolgen werde. Damit treffe allerdings die Bf. eine Mitwirkungspflicht und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsgemäße Auftragserfüllung erwarten ließen (vgl. VwGH 26.06.2002, 2000/13/0013). Auf die Einsehbarkeit der von der steuerlichen Vertretung monierten fehlenden Beweise für die Nichtexistenz der in Rede stehenden Scheinunternehmen für das Bundesfinanzgericht zur besseren Nachvollziehbarkeit der Begründung der Feststellungen der Außenprüfung im Arbeitsbogen Nr. 001/2016, gespeichert im Archiv der BP-2000-Datenbank, wurde verwiesen.

Zur Abrundung des Gesamtbildes wurden seitens der Amtsvertretung noch die im Prüfbericht festgestellten "*Auffälligkeiten*" bzgl. fehlender Firmenstampiglien bzw. konkreter Bauvorhaben auf der/den Eingangsfaktura(en) sowie in der Vergangenheit bereits erfolgten behördlichen Beanstandungen der Bf. im Zusammenhang mit festgestellter Schwarzarbeit thematisiert. Mit dem Prozentsatz von 50% der Fremdleistungen, in dessen Höhe der im Zusammenhang mit den „Schwarzarbeiten“ aufgrund des von der Betriebsprüfung festgestellten Sachverhaltes erwachsene ("*schwarze*") Aufwand unter Verzicht auf die Anwendung des § 162 BAO geschätzt worden wäre, folge die belangte Behörde einer von Erfahrungswerten gestützten jahrelangen Entscheidungspraxis, wonach der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, SV-Beiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmachen würde. Schwarzarbeitern würden regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt. Schein- bzw. Deckungsrechnungen wären üblicherweise überhöht ausgestellt (vgl. z.B. BFG 22.07.2013, BFG RV/2239-W/12; 05.10.2017, BFG RV/5100268/2011; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013). Abschließend wurde bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 2012 und 2013, zur Nichtabzugsfähigkeit der von der Fa. D-GmbH in Rechnung gestellten Vorsteuer im Jahr 2014, zur Verhängung eines Säumniszuschlages in Bezug auf die Umsatzsteuer 2014, zur Festsetzung der Anspruchszinsen hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 bis 2015, zum Verkauf der Firmen-PKW (verdeckte Ausschüttung) auf die Begründung der abweisenden BVE vom 3.07.2019 verwiesen.

Mit dem Vorhalt des BFG vom 20.01.2020, gegliedert in vier Punkte, erging im 1. Punkt in Hinblick auf den Internetauftritt der Bf. unter [www. bf. at](http://www.bf.at) mit der Beschreibung der Bf. auf der Homepage der Bf. als ein flexibler, zuverlässiger und schnell reagierender Partner in Sachen Arbeitnehmerüberlassung (in Zusammenhang mit den Auszügen aus dem Gabler-Wirtschaftslexikon zu Personalplanung, -beschaffung, Preiskalkulation, und der Website [www. wko. at/ service/ arbeitsrecht-sozialrecht/ Arbeitskraefteueberlassung.html](http://www.wko.at/service/arbeitsrecht-sozialrecht/Arbeitskraefteueberlassung.html)) das Ersuchen um Nachreichung einer detaillierten und vollständigen **Beschreibung a) der Organisation und Preiskalkulation der Bf., anhand dieser die Selbständigkeit und Nachhaltigkeit der Erfüllbarkeit dieses an Subunternehmer adressierten Leistungsanbots festgestellt werden könne, b) der Anforderungen samt Forderungen von Kunden wie z.B. der Fa. A-GmbH, der S-AG, P-AG, G-GmbH, H-GmbH, I-GmbH, an die Bf..**

Den Ausführungen zu den Wettbewerbsverhältnissen in den Streitjahren seien **Berechnungen betreff die Preisanbots-, Vor- und Nachkalkulationen samt den Kalkulationsunterlagen, Aufzeichnungen, die auf den Kundenverkehr bezüglichen E-Mails sowie sonstige Beweismittel**, die zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des Falles zweckdienlich sein könnten, beizulegen.

Unter Pkt. 2 des Schreibens des BFG vom 20.01.2020 wurde zur Beteiligung von (Bau-)Firmen am allgemeinen Geschäftsverkehr in Wien der Bedarf der Firmenpräsenz an potenziellen (beispielhaft nachfolgend genannten) Kontaktpunkten thematisiert: a) professionelles Firmenschild vor dem Gebäude; b) Webseite im Internet, c) Eintrag im Online-Branchenbuch des Wienportals, d) Auftritte auf Internet-Bewertungsportalen samt Kundenempfehlungen, e) Präsentation von Kundenreferenzen auf der Webseite der Firma, f) Printwerbung in Zeitungen & Magazinen, g) Plakat-Buchungsportale im Internet, h) TV- und Radiowerbung. Die digitale Unternehmensgewinnung funktioniere in Form von Suchmaschinenoptimierung (z.B. Optimierbarkeit der Website von einem professionellen Dienstleister für Google), Google Adwords, Google My Business gezielter als in Form von Broschüren.

Auf die üblichen Vorgehensweisen wie der Internetrecherche und die (Fach-) Messen als Plattform für erste Geschäftskontakte wurde verwiesen.

Hinsichtlich Kostenvoranschläge wäre ein solcher eine mit einem rechtsverbindlichen Angebot vergleichbare kaufmännische Vorkalkulation. Die Hauptmerkmale eines Kostenvoranschlags im Rahmen der Personalbereitstellung seien a) eine Beschreibung zu Art und Umfang der nötigen Leistungen, b) die dafür nötige Dauer der Arbeitszeit und die zugehörigen Kosten, c) der Erfüllungszeitraum, z. B. in Form einer Gültigkeitsdauer.

Vor diesem Hintergrund erging das an die Bf. adressierte Ersuchen des BFG um u.a. Vorlage aller Kostenvorschläge in Bezug auf jene unter Mitwirkung der in Rede stehenden Subfirmen verwirklichten Bauprojekte.

Zum Thema Kostenrechnung wurde der Bf. unter Pkt. 3 des Schreibens des BFG vom 20.1.2020 in Bezug auf die protokollierten Angaben des J.T. vom 31.01.2017, wonach dieser a) bereits in einem Gasthaus als Kellner gearbeitet und die ganze Arbeit Personal, Veranstaltungen, Essen, Küche, Arbeiten usw. organisiert hätte, b) die rechtlichen Grundlagen dafür, die Arbeiten des Steuerberaters zu kontrollieren, sehr gut kenne, c) einen (auch die Subfirmen kontrollierenden) Vorarbeiter auf jeder Baustelle habe, ersucht, eine Stellungnahme zu diesem Punkt -Bestätigung oder Dementi betreff die Zweifelhaftigkeit des Bestands der Subfirmen anhand der Personalkosten - samt Beilage der den schriftlichen Ausführungen zugrundeliegenden Unterlagen abzugeben.

Im letzten der vier Punkte des Schreibens des BFG vom 20.01.2020 erging in Hinblick auf die zur Beschwerde abgegebenen Stellungnahme der belangten Behörde betreff Kontakt der Ansprechpartner (Geschäftsführer/Gesellschafter/Machthaber) der Betrugsfirmen in der Regel in Kaffeehäusern oder auf Baustellen in Verbindung mit den Ausführungen unter Punkt 2 des Schreibens des Bf. betreff potenzielle Kontaktpunkte das an die Bf. adressierte Ersuchen um Vorlage einer detaillierten und zumindest glaubhaften Beschreibung hinsichtlich der Art und

Weise der Anbahnung der Geschäfte für die Bf. in den Streitjahren.

Auf das seitens des Bf. unbeantwortet gebliebene Schreiben des BFG vom 20.01.2020 folgte der an die Verfahrensparteien adressierte Vorhalt des BFG vom 24.03.2025 mit Ausführungen zu den Begriffen „Scheinfirma“, „Briefkastenfirma“ und „(Sozial-)Betrugsfirma“, „Scheinrechnung“ und „Deckungsrechnung“. Im ersten von den vier Punkten des Vorhalts vom 24.03.2025 wurde in Bezug auf Tz. 4 PB und damit die Fa. D-GmbH in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht die **geänderte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum Rechnungsmerkmal § 11 Abs. 1 Z. 3 lit. a UStG 1994** in Bezug auf den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 thematisiert.

Unter Pkt. 2 des Vorhalts des BFG vom 24.03.2025 wurde zur Schätzung gemäß § 184 BAO festgehalten, dass in Fällen von „Deckungsrechnungen“ eine Schätzung der Betriebsausgaben („Schwarzlöhne“) und (dazu komplementären) verdeckten Ausschüttungen vorgenommen werden könne (vgl. VwGH 23.08.2022, Ra 2022/13/0072 Rn 17 mVa VwGH 15.05.2019, Ra 2018/13/0006; 11.06.2021, Ro 2020/13/0005; 14.01.2022, Ra 2021/13/0083; 31.01.2022, Ra 2022/13/0001; 10.5.2022, Ra 2022/15/0020). Auf die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs anerkannte Höhe der Schätzung (50%) wurde verwiesen (vgl. VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115).

Seitens des BFG wurden Feststellungen zu folgenden Punkten für den Fall von nicht von Rechnungsausstellern erbrachten Leistungen als notwendig erachtet:

*) Vorliegen vertraglicher Unterlagen abseits der Rechnungen, *) Abschluss von Verträgen nach Leistungserbringung / am Tag der Rechnungstellung, *) Festhalten von der Identität des Vertragsunterzeichnenden, *) Aufzeichnungen über die Geschäftsanbahnung, *) Unterschrift Verträge im Vergleich zu Musterzeichnung im Firmenbuch, *) „überlappende“ Zeiträume zwischen Geschäftsführern (Einvernahme des alten Geschäftsführers), *) Einvernahme von angemeldeten Arbeitnehmern, *) Unauffindbarkeit von für das Unternehmen tätigen Personen an der zuletzt bekannt gegebenen Adresse / der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift, *) Unmöglichkeit des Herstellens eines persönlichen Kontakts zu dem/der Rechtsträger/in oder dessen/deren organschaftlichen Vertreters/Vertreterin über die im Firmenbuch eingetragene Geschäftsanschrift oder die zuletzt bekannt gegebene Adresse, *) Nichtvorhandensein von dem angegebenen Geschäftszweig angemessenen Betriebsmitteln oder Betriebsvermögen, *) Vorliegen nicht bloß geringer Rückstände an SV-Beiträgen im Zeitpunkt einer Anmeldung des Dienstnehmers zur Sozialversicherung, *) Oft rückwirkende Feststellung der Scheinunternehmenschaft führt nicht automatisch dazu, dass keine Leistungserbringung vorliegt.

Bei Schätzungen habe der Einsatz von Schwarzarbeiter festgestellt zu werden. Bejahendenfalls sei die Beantwortung der Frage „von wem“ relevant. Im Fall des Rechnungsaustellers als nicht leistendes Unternehmer und der Nichterbringung der Leistungen von eigenem Personal stelle sich die Frage, ob es nur eigene „Schwarzarbeiter“ gewesen sein hätten können.

Mit dem nachfolgenden Schaubild wurden folgende Sorgfaltspflichten bei der Gestaltung von Geschäftsbeziehungen thematisiert:

- „ **Vor Beauftragung**
- Firmenbuchauszug
 - Kontrolle Firmenwortlaut, wesentliche Eintragung, Feststellung zeichnungsberechtigte Personen; Aufnahme in den Akt
 - Befugniskontrolle
 - Prüfung gewerberechtliche Befugnis, Auszug aus Gewerberegister, Bestätigung des BMW bei Auslandsunternehmen; Aufnahme in Akt
 - Prüfung technische / wirtschaftliche Leistungsfähigkeit
 - Unternehmensbroschüren; Referenzprojekte auf Homepage; Recherche der Mitarbeiteranzahl; brancheninterne Überprüfung durch Aufsuchen von Baustellen und Projekten
 - Prüfung technische / wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (Fortsetzung)
 - Teilweise Bonitätsauskünfte (abhängig von Größe)
 - Berufliche Zuverlässigkeit
 - Abfrage HFU-Liste und Aufnahme in Akt
- Bei Beauftragung**
- Werkvertrag mit Lichtbildausweis des Zeichnenden
 - Keine Leistungserbringung ohne Vertrag
- Bei Beauftragung**
- Anmeldung von Mitarbeitern
 - Prüfung Anmeldung Mitarbeiter (zumindest) bei erstmaligem Einsatz auf der Baustelle mit Ausweiskopie; zumindest stichprobenartige Wiederholung während Bauzeit; Dokumentation der anwesenden Mannzahl
 - Rechnungsprüfung (Formalkriterien)
 - Zahlung
 - Vor Zahlung: Abfrage HFU-Liste; keine Barzahlungen
 - Sonstige Dokumentation
 - Bautagesberichte, Schriftverkehr, Besprechungsnotizen und -protokolle, Baustellenfotos, Pläne, Skizzen
- “

Vor diesem Hintergrund erging das Ersuchen um Konkretisierung des Sachverhalts in Form von abgabenbehördlichen Feststellungen betreff Verletzung der Sorgfaltspflichten des Geschäftsführers J.T. bei den in Rede stehenden Subfirmen unter Berücksichtigung auch der Bestimmungen des Datenschutzgesetzes.

Unter Pkt. 3 des Vorhalts vom 24.03.2025 wurde der Bf. betreff den Streitpunkt „Verkäufe PKW“ und den sich aus den Restwerten der Leasingverträge ergebenden Ansatz von 50.000 € freigestellt, den Nachweis für andere niedrige Beträge, z.B. in Form eines Gutachtens zu erbringen.

Mit Punkt 4 des Vorhalts vom 24.03.2025 erging das an die Verfahrensparteien adressierte

Ersuchen um Zusendung von Terminvorschlägen für die Anberaumung der Verhandlung bzw. eines ehestbaldigen Erörterungsgesprächs anstelle einer Verhandlung.

Mit Schreiben der Amtsvertretung vom 10.04.2025 zum Vorhalt vom 24.03.2025 erging die Mitteilung an das BFG, dass den Ausführungen bereits im Vorlagebericht vom 13.01.2020 zufolge die angeforderten Beweismittel nur aufgrund des sehr hohen Umfangs nicht mit dem Vorlagebericht übermittelt worden wären. Die der Betriebsprüfung körperlich vorliegenden Unterlagen würden im Wege der Eingabe über die BFG-Einlaufstelle übermittelt. Hinsichtlich bestehender Datenschutzbedenken des BFG werde auf die Position des BFG als Herr des Verfahrens ab Vorlage der Beschwerde an das BFG im Rechtsmittelverfahren vor dem BFG verwiesen. Das BFG habe allfällige Ausschlussgründe von der Akteneinsicht im eigenen Wirkungsbereich zu beurteilen.

Hinsichtlich den Sachverhaltsausführungen des BFG wurden die Ausführungen der Bf. zu den Überprüfungsmaßnahmen betreff die Subfirmen vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung als Nachweis für die Erbringung von Leistungen durch die streitgegenständlichen Subfirmen verneint und auf die Erhebungen bzw. Außenprüfungsmaßnahmen damals anderer Finanzämter bzw. jetzt anderer Dienststellen des Finanzamtes mit deren hiermit dem BFG zur Gänze vorgelegten Ergebnissen verwiesen, welche beweisen würden, dass die genannten Subfirmen die strittigen Leistungen an die Bf. weder erbracht hätten, noch erbringen hätten können.

Die Barbezahlung des größten Teils der „Rechnungen“ der streitgegenständlichen Firmen (bis auf die der Fa. C-GmbH) sei ein weiteres Indiz für das Vorliegen von Umsatzsteuerbetrug. Zu den rechtlichen Ausführungen des Bundesfinanzgerichts verwies das Finanzamt auf das abweisende Erkenntnis des BFG 16.03.2021, RV/7104669/2020 (auch zum Thema „*geltender Sorgfaltsmaßstab im Baugewerbe in den Jahren 2012 und 2013*“) und darüber hinaus auf die Dokumentation und Begründung zur Verletzung der Sorgfaltspflicht des Bf..

Hinsichtlich der Umsatzsteuer beantragte die Amtsvertretung die Abweisung des Bescheides für das Jahr 2014 wegen Fehlens der Voraussetzung für den Vorsteuerabzug betreff die Rechnungen aller streitrelevanten Scheinfirmen mit Ausweis der Umsatzsteuer mit der Begründung, dass keine Leistungen von diesen Firmen erbracht worden wären, folglich dessen ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der angeführten Firmen nicht zulässig sei.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Streitjahre wiederholte die Amtsvertretung u.a. ihre Annahme, dass von allen streitgegenständlichen Subfirmen keine Leistungen erbracht worden wären und die Bf. sich zur Erledigung der Rechnungsleistungen Schwarzarbeiter bedient hätte, begründete das Ergebnis der Schätzung gemäß § 184 BAO hinsichtlich der Zahlungskosten für erbrachte Leistungen - 50% der üblichen Aufwendungen – mit dem Nichtanfall von Lohnnebenkosten bei solchen Schwarzarbeitern und beantragte die Abweisung der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2015 als unbegründet.

Abschließend wurden seitens der Amtsvertretung drei Termine für die Durchführung der mündlichen Verhandlung bzw. eines Erörterungstermins vorgeschlagen.

Mit Schreiben des BFG vom 22.04.2025 wurden die Webseiten „Universität Wien, <https://zivilrecht.univie.ac.at> › fileadmin › Karasek - Skriptum „Die ÖNORM B 2110“, Fassung 15.03.2013, KU ÖNORM B 2110 LV- Nr.: 030084, Stand: WS 2017, Rechtsanwalt Dr. Georg Karasek Kanzlei KWR.“ und „Bundeskammer der Ziviltechniker:innen, <https://www.arching.at/home.html>.“ mit Hinweis auf die Ziviltechnikerkammer als gesetzliche Interessensvertretung auf Bundesebene der Ziviltechniker in Österreich an die Verfahrensparteien übermittelt. Zur ÖNORM B 2110 wurde der Bf. vorgehalten, dass dieses von dritter Seite erstellte Vertragswerk von den Vertragspartnern vereinbart werden müsse, um zu gelten. Die vom Normungsinstitut Austrian Standards International (ASI) herausgegebene ÖNORM B2110 in der Fassung vom 15.03.2013 beinhalte auf dem ABGB aufbauende Regelungen (Übernahme, die Erbringung der Leistung und Leistungsumfang, Prüf- & Warnpflichten, Gewährleistung, Verzug, Vertragsrücktritt, Rechnungslegung und Zahlung sowie Sicherstellung). In Hinblick auf den Widerspruch der Regelungen der ÖNORM B 2110 im Fall des Werkbestellers als Verbraucher teilweise europäischem und österreichischem Verbraucherschutzrecht finde sich unter einigen Bestimmungen der Zusatz "*Hinweis KSchG (...)*" samt nähere Erklärung, inwiefern diese Bestimmung gegenüber Verbrauchern doch nicht gelte. Der ÖNORM-Verwender habe einem Verbraucher für die gültige Vereinbarung der ÖNORM B 2110 rechtzeitig auf zumutbare Weise die Möglichkeit der Einsichtnahme in die ÖNORM B 2110 zu geben.

Die ÖNORM B2110 werde - ihrer Rechtsnatur als allgemeine Geschäftsbedingungen entsprechend - nur dann zum Vertragsgegenstand, wenn die Vertragsparteien ihre Geltung - zumindest konkludent - vereinbart hätten (OGH 22.08.1995, 6 Ob 566/95 = ecolex 1995, 891; 14.6.1971 JBl 1972, 200). Allgemeine Geschäftsbedingungen würden der Geltungs- und Inhaltskontrolle des § 864a ABGB und § 879 ABGB unterliegen.

Hinsichtlich der auch als '*ÖNORM Bauwesen*' bezeichneten ÖNORM 2210 mit der Regelung der allgemeinen Vertragsbestimmungen für Bauleistungen - Werkvertragsnorm wurde festgestellt, dass die Größe eines Unternehmens und das Auftragsvolumen der Subunternehmerleistungen zu den wesentlichen Kriterien für den üblichen Sorgfaltsmaßstab von Generalunternehmen bei der Überprüfung von Subunternehmen zählen würden. Im Rahmen von größeren Bauprojekten würden kleinste Subunternehmerleistungen üblicherweise anders administriert als beachtliche Auftragsvolumina. Bei den das Niveau von Kleinstaufträgen bei Weitem übersteigenden Auftragsvolumina der Subunternehmerleistungen für die Administration der Bauabwicklung durch ein sorgfältiges Bauunternehmen sollten aufgrund der Auftragsvolumina schriftliche Werkverträge vorliegen.

Die üblichen Überprüfungen von Subunternehmern, die von sorgfältigen mittelständischen Bauunternehmen in den Jahren 2012 und 2013 für Auftragsvolumina durchgeführt worden waren, wären vor der Beauftragung eines Subunternehmens die Abfrage eines Auszugs aus dem Firmenbuch samt Prüfung der gewerberechtlichen Befugnis (Gewerberegisterauszug; bei Firmen mit Sitz im Ausland: Bestätigung BM für Wirtschaft, Familie und Jugend), der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Unternehmensbroschüre, Website des Subunternehmers mit Daten betreff geeignete Referenzprojekte und Anzahl der Mitarbeiter) und der beruflichen

Zuverlässigkeit des Subunternehmers [Abfrage bei der Sozialversicherung betreff Führung des Subunternehmers auf der HFU-Liste (= Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen); Unbedenklichkeitsbestätigungen von Sozialversicherungsanstalten und Finanzämter ohne Befreiungswirkung betreff Generalunternehmerhaftung] gewesen.

Während der Bauausführung wäre vom sorgfältigen Generalunternehmer der amtliche Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten bei der Unterzeichnung des Werkvertrags kontrolliert worden.

In den Jahren 2012 und 2013 wären die Anmeldungen der einzelnen Mitarbeiter der Subfirma bei der Sozialversicherung (und im Falle eines Drittstaatsangehörigen die Aufenthaltserlaubnis und die Arbeitsbewilligung) vom mittelständischen Generalunternehmer üblicherweise nur beim erstmaligen Einsatz kontrolliert worden: Laufend wiederkehrende Kontrollen der sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung während der gesamten Bauzeit wären damals nicht üblich gewesen. Täglich wäre üblicherweise nur die gesamte Mannanzahl einer Subfirma auf den **Bautagesberichten** dokumentiert worden. Bei der Rechnungsprüfung wären 2012 und 2013 die formalen Anforderungen an die Rechnungslegung geprüft worden, auf die Prüfung der UID-Nummer und die Eintragung in die HFU-Liste bei der Überweisung des Werklohns wäre verzichtet worden.

Zur Prüfung der Feststellung der Betriebsprüfung bei der Bf., wonach die in Rede stehenden Subfirmen die Leistungen nicht erbringen hätten können, wurde die Bf. um Vorlage aller für die Entscheidung relevanten Beweismittel (z.B. **Bautagesberichte**) bzw. die Amtsvertretung um Vorlage der im Zuge der Betriebsprüfung bei der Bf. erhobenen Baubuchdaten bei den oben genannten Subunternehmen mit Bezug auf die Bf. ersucht.

Zwecks Beschleunigung des Verlaufs des Erörterungsgesprächs wurde in Hinblick auf die am 1.01.2009 erschienene Neufassung der ÖNORM B 2110 (vgl. Wenusch Hermann, ÖNORM B 2110, Praxiskommentar zum Bauwerkvertragsrecht. Ausgabe 2011, Verlag Österreich) und die ÖNORM B 2110 Ausgabe 15.3.2013 das Skriptum „Die ÖNORM B 2110“, Fassung 15.03.2013, KU ÖNORM B 2110 LV-Nr.: 030084, Stand: WS 2017, Anwalt Dr. Georg Karasek Kanzlei KWR übermittelt. Auf die Ausführungen unter Pkt. 14. Dokumentation (PKT. 6.2.7) wurde verwiesen. Zum von der Amtsvertretung thematisierten Erkenntnis des BFG 16.3.2021, RV/7104669/2020, wurde ausgeführt, dass das Bautagebuch als ein Protokollinstrument auf der Baustelle, in dem regelmäßig (täglich) die Fortschritte auf dem Bau dokumentiert würden, mit dem Erkenntnis verklärt werde. Aufgrund der Dokumentation von später nicht mehr nachvollziehbaren Leistungen durch das Festhalten der Vorgänge, Arbeitsschritte, Termine, Vereinbarungen sowie Mängel und Schäden auf der Baustelle im Bautagebuch könnten noch nach Jahren eventuelle Baufehler festgestellt werden. Das Bautagebuch werde von den betroffenen Unternehmern gegengezeichnet, jeder Vertragspartner erhalte eine Kopie, wodurch die Vertragspartner ihre Position absichern würden.

Das Bautagebuch sei vom Bautagesbericht zu unterscheiden, weil das Baubuch vom Auftraggeber bzw. Bauherrn, der **Bautagesbericht** hingegen vom Auftragnehmer, also dem Bauleiter, geführt werde. Das vom Bauherrn geführte Baubuch bedürfe einer vertraglichen

Vereinbarung, während der **Bautagesbericht gemäß den in der ÖNORM B 2110 festgesetzten Regeln geführt werde und nicht vertraglich vereinbart werden müsse.**

- Das Bautagebuch sei gemäß der ÖNORM B 2110 in der aktuellen Fassung rechtlich verpflichtend. Lediglich bei kleineren Baumaßnahmen könne auf das Führen eines Tagebuchs verzichtet werden, in komplexen Baugeschehen habe der Entstehungsprozess des Bauwerkes immer dokumentiert zu werden. Durch die Aufzeichnung der Geschehnisse würden Streitigkeiten bei eventuellen nachträglich festgestellten Baufehlern vermieden. Vertragliche Vorgaben zur Führung von Bautagebuch bzw. Bautagesbericht seien durch die ÖNORM B 2110 geregelt. Darüber hinaus habe das Austrian Standards International eine Formularserie mit aufeinander abgestimmten Formularen zur Baudokumentation entsprechend den Regelungen der besagten ÖNORM aufgelegt.

Das Bautagebuch dokumentiere alle Vorgänge auf der Baustelle und diene im Falle eines Rechtsstreits als Beweismittel. Die zwei Arten des Baubuches wären der vom Auftragnehmer geführte **Bautagesbericht** und das vom Auftraggeber (nach vertraglicher Vereinbarung) geführte Baubuch. Der Inhalt eines **Bautagesberichtes** bestehe aus den folgenden vom Bauleiter einzutragenden Daten „Datum“, „Objektname“, „Wetterlage“, „Anzahl der Arbeiter / Gerätschaften“, „Materiallieferungen“, „Leistungsfortschritt“, „Materialverbrauch“, „Funktionsprüfungen“, „Regieleistungen“ und „Schadensmeldungen“. Der Auftragnehmer habe den **Bautagesbericht** innerhalb von zwei Wochen nach seiner Erstellung dem Auftraggeber vorzulegen (außer es werde eine andere Vereinbarung zwischen den Parteien getroffen). Das vom Auftraggeber (Bauherr) geführte Baubuch sollte alle mündlich getroffenen Vereinbarungen, Tatsachen und Feststellungen, Planübergaben, Anordnungen, Feststellungen aus der Überwachungstätigkeit, Leistungsfortschritt, Baubesichtigungen (Baubesuche) sowie Schäden und Mängel beinhalten. Den Baubuchdaten betreffend Zeitraum und Art und Weise der Bauausführung sollten auch Fotos und - zwecks Überblicks über die Finanzen – Kopien aller Rechnungen und Überweisungen an Baufirmen beigelegt werden.

Aufgrund der Verpflichtung der Vertragspartner, an einer gemeinsamen Dokumentation mitzuwirken, und den in Österreich geltenden Datenschutzbestimmungen, die einen Zugriff des Geschäftsführers der Bf. auf Daten des jeweiligen Subunternehmens untersagen, werde die Amtsvertretung ersucht, die dem Geschäftsführer der Bf. nicht zugänglichen Daten der Betriebsprüfung bei jeder einzelnen der in Rede stehenden Subfirmen auf Mitwirkung des Bf. an einer gemeinsamen Dokumentation hin zu prüfen und das Prüfergebnis - wenn möglich - noch vor dem Erörterungstermin offen zu legen. Gegenstand des Erörterungsgesprächs werde u.a. die Prüfung der im Zuge der Betriebsprüfung bei der Bf. erhobenen Daten auf den Bestand einer Mitwirkung der Bf. an einer gemeinsamen Dokumentation hin sein. Im Zuge des Erörterungsgesprächs werde somit der Bf. die Gelegenheit geboten, sich zum Ergebnis des Datenvergleichs zu äußern.

Mit Mail der Amtsvertretung vom 7.05.2025 wurde das BFG darüber in Kenntnis gesetzt, dass der steuerliche Vertreter der Bf. Akteneinsicht nehmen wolle. Da das BFG Herr des Verfahrens sei und die am 10.4.2025 vorgelegten Unterlagen betreffend die gegenständlich strittigen Scheinunternehmen teilweise von der Akteneinsicht auszunehmen seien, frage die belangte Behörde nunmehr an, ob das BFG allfällige Ausschlussgründe von der Akteneinsicht im eigenen Wirkungsbereich beurteilen werde oder ob der damalige Außenprüfer, Kollege AP und Mag. AV am 12.5.2025 (!) um 10:30 vor Ort im BFG die Teile der übermittelten Unterlagen, die nicht der Akteneinsicht unterliegen, schwärzen sollen. Im Falle der Schwärzung durch das Finanzamt werde gebeten, dem steuerlichen Vertreter die Akteneinsicht am 14.5.2025 vor dem um 10:30 angesetzten Erörterungstermin zu gewähren.

Mit der an den Amtsvertreter adressierten Mail des BFG vom 9.Mai 2025 wurde im Rechtsmittelverfahren klargestellt, dass **es der Amtsvertreter sei, der die abgabenrechtlichen und datenschutzrechtlichen Interessen des Finanzamts** im Abgabenverfahren zu **vertreten habe**. Im Falle der möglicherweise Unterlassung von umfangreichen Ermittlungen könne das BFG angefochtene Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufheben. Da nach Ansicht der Amtsvertretung die am 10.4.2025 vorgelegten Unterlagen betreffend die gegenständlich strittigen Scheinunternehmen teilweise von der Akteneinsicht auszunehmen seien, werde dem damaligen Außenprüfer AP und der Amtsvertretung die Möglichkeit geboten, die bislang vernachlässigte Prüfung der vom Finanzamt für Beweis Zwecke vorgelegten Unterlagen auf Beweismitteltauglichkeit im gegenständlichen Verfahren nachzuholen. Als Termin wurde der Montag, 12.05.2025, 11:30 Uhr, im BFG genannt. Mit den in der Zeit zwischen 14:59 Uhr und 15:04 Uhr des Montags, **12.06.2025 (!)** versendeten Mails an den steuerlichen Vertreter der Bf. wurden die Unterlagen für den **Erörterungstermin am 14.05.2025 (!)** übermittelt. Da die Anlagen für das System des BFG zu groß waren, waren die Anhänge auf mehrere Mails zu senden.

Anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 14.05.2025 wurde die Sach- & Rechtslage erläutert. Betreff die strittigen Rechnungen der Subfirmen wurde Einigung zwischen den Parteien des Verfahrens über den Charakter der Rechnungen als Deckungsrechnung und damit über die Aufhebung des an J.T. adressierten Kapitalertragssteuerbescheids erzielt.

Nach den subfirmenbezogenen Angaben des J.T wären von den Aufwendungen kleine und große Projekte betroffen gewesen. Die Fremdleistungsaufwendungen in Zusammenhang mit den Firmen A-GmbH für die Jahre 2012 und 2013, B-GmbH für das Jahr 2013, E-GmbH für das Jahr 2014 und F-GmbH für das Jahr 2015 wären in Verbindung mit Großprojekten gestanden. Im Gegensatz dazu wäre das Projekt in Zusammenhang mit der Fa. C-GmbH mit sechs bis sieben Arbeitern klein gewesen.

Hinsichtlich der Fa. D-GmbH und deren Leistungen im Jahr 2014 hätte die Firma das Material gehabt und an die Bf. geliefert. Über den Einwand des Betriebsprüfers betreff a) Unmöglichkeit des Findens des Schlüssels für die gewollte Materialbesichtigung im Lager, b) den Hinweis am Telefon auf die Anwesenheit des Betriebsprüfers, c) das üblicherweise an Baustellen zum

Einsatz kommende Material (Schallungswände, Trennungswände, Deckensteher etc.) ohne Seriennummern, hinauf replizierten A.T., dass das Material jetzt noch im Lager zu finden sei (Steher zum Beispiel), und J.T., dass der Schlüssel immer bei Mitarbeitern gewesen wäre. Die Vertreter der belangten Behörde betonten das Stehen der Aussage gegen Aussage, die Bezahlung in bar und die Verhinderung des Zugangs zum Lager.

Zur Fa. A-GmbH wurde seitens der gemeinsamen Buchhalterin der Firmen Bf. und A-GmbH bestätigt, der Bf. die Fa. A-GmbH wegen Vertrauenswürdigkeit bis zur Auftragserteilung empfohlen zu haben. Später, als Unregelmäßigkeiten und Auffälligkeiten erkannt worden wären, wäre dies sofort den Behörden gemeldet worden. Die Beziehungen zur Fa. A-GmbH wären beendet worden. In den Buchhaltungen der Firmen seien Rechnungen an die Bf. bis 30.04.2013 bei der Fa. A-GmbH bzw. Rechnungen bis 30.06.2013 bei der Bf..

Nach ausführlicher Besprechung des Datenmaterials einigen sich die Parteien auf eine Stattgabe der Beschwerde gegen die Bescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2012 (und die Umsatzsteuer für das Jahr 2014) bzw. die Abweisung der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2013 und 2015. Hinsichtlich der Abgabenbescheide für das Jahr 2014 würde bei dem Fremdleistungsaufwand betreff die Fa. D-GmbH das Material aus der Bemessungsgrundlage -88.387,00 € herausgenommen. Die Beträge bei der Fa. D-GmbH wären 436.398,00 € brutto und 418.720,51 € (ohne Vorsteuer). Die Summe von (der Differenz zwischen 418.720,51€ und 88.387,00 € =) 330.333,00 € und (Betrag an die Fa. E-GmbH:) 176,174,00 € ergebe 506.507,51€=253.253,75€. Von den insgesamt nichtauszuscheidenden Fremdaufwendungen - 633.503,75 € - würden 25% an Körperschaftsteuer - 158.000,00 € - entfallen.

Zur Tz 8 BP wurde eine Lösung der Frage innerhalb einer Frist von 8 Tagen in Form einer schriftlichen Stellungnahme mittels Schriftsatzes des steuerlichen Vertreters angekündigt.

Seitens der Amtsvertretung wurde dem BFG per Mail vom 20.05.2025 die Einigung zwischen dem Betriebsprüfer und dem steuerlichen Vertreter über den Ansatz des Verkaufserlöses für die PKW im Jahr 2013 von nur 25.000,00 € angezeigt. Begründet wurde das Abgehen von dem bisherigen Ansatz von 50.000 € damit, dass die drei Autos wegen der hohen Kilometerleistung schon sehr abgenutzt gewesen wären. 25.000,00 € seien als verdeckte Gewinnausschüttung außerbilanziell hinzuzurechnen. Da die Kapitalertragsteuer nunmehr von der Bf. übernommen und der Nettozufluss zur Anwendung gebracht werde, betrage die Kapitalertragsteuer bezogen auf den Nettozufluss 33,33 % (Berechnung in 100).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aufgrund der Aktenlage ist folgender Sachverhalt als erwiesen anzunehmen und wird der Entscheidung über die Beschwerde zugrunde gelegt:

Seitens der Bf. sind Fremdleistungsaufwendungen an a) die Firma A-GmbH für die Jahre 2012 und 2013, b) die Firmen B-GmbH und C-GmbH für das Jahr 2013, c) die Firmen D-GmbH und E-GmbH für das Jahr 2014, d) die Firma F-GmbH für das Jahr 2015, als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 geltend gemacht worden. Außer Streit steht der Charakter der Zahlungen an die Fa. A-GmbH vor Wechsel des Geschäftsführers und Änderung der Gesellschafterstruktur bei der Fa. A-GmbH im Jahr 2012 - 218.857,00 € - als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 und damit das Fehlen einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO im gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2012. Damit war der Bescheid gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2012 aufzuheben und die Gegenstandsloserklärung bezüglich der Beschwerde gegen den Sachbescheid 2012 per Beschluss gemäß § 261 Abs. 2 BAO auszusprechen.

Der besseren Verständlichkeit halber wird für jedes Subunternehmen für das entsprechende Jahr im Zeitraum zwischen 2013 bis 2015 der Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung zusammengefasst dargestellt:

A-GmbH

1. Sachverhalt (322.154,00€ (2013))

Der neue Geschäftsführer und Gesellschafter der Fa. A-GmbH ist seit Dezember 2012 S.J.. Die abgabenbehördliche Prüfung der Rechnungen der Fa. A-GmbH für die Jahre 2012 und 2013 hat ergeben, dass die Rechnungen für das Jahr 2013 nach dem Wechsel des Geschäftsführers und der geänderten Gesellschafterstruktur jeweils bei der Fa. A-GmbH ausgestellt worden sind. Von den Aufwendungen an das Subunternehmen - 322.154,00 € - ist ein Betrag von 312.346,50 € mittels Banküberweisung beglichen worden. Das Ende der Geschäftsbeziehung mit der Fa. A-GmbH datiert mit 3.06.2013. Der steuerliche Vertreter der Fa. A-GmbH - die Fa. S-Trhd GmbH in 1120 Wien - ist mit jenem der Bf. ident.

Bezüglich Erreichbarkeit des S.J. hat eine dem Prüfer des FA 03 anlässlich einer USO-Prüfung bei der Fa. A-GmbH erteilte Auskunft unter der Telefonnummer der Fa. A-GmbH am 27.08.2013 ergeben, dass S.J. nicht erreichbar ist. Seit ca. 1,5 Jahren hat der steuerliche Vertreter keinerlei Kontakt mehr zur Fa. A-GmbH.

Abgabenbehördliche Betriebsortbesichtigungen betreff Fa. A-GmbH -laut Firmenbuch A-Platz- am 28.08.2013 und 19.07.2013 haben gezeigt, dass ein Kontakt zur Fa. A-GmbH nicht herstellbar gewesen ist. Hinweise auf den Betriebsort der Subfirma auf der Top 6 sind für Außenstehende am 28.08.2013 nicht zu erkennen gewesen.

Über die Begrenzung der UID-Nummer der Fa. A-GmbH mit 02.09.2013 für den Fall, dass sich S.J nicht beim Finanzamt meldet, ist die Buchhalterin der Fa. A-GmbH bzw. die Fa. A-GmbH selbst (Hinterlassung einer Nachricht auf dem Tonband am Telefonanschluss für die GmbH) informiert worden. Die Fa. A-GmbH ist im Firmenbuch amtswegig gelöscht worden.

Hinsichtlich der Kontaktaufnahme der Geschäftsführung der Bf. zur Fa. A-GmbH ist dieser erst einige Monate nach dem Gespräch des J.T. mit einem Vertreter von der Fa. A-GmbH samt Austausch der Visitenkarten zustande gekommen. Laut Auskunft der Steuerkanzlei zur Frage

des J.T. an den Steuerberater nach der Fa. A-GmbH macht das Subunternehmen gute Geschäfte, hat Leute und gute Aufträge. Die als Referenz für die Subfirma genannte Baustellenadresse ist von J.T. nicht besucht worden.

Nach Anruf beim Geschäftsführer der Fa. A-GmbH hat J.T. die von S.J. mitgebrachten Papiere angesehen und auf Nachfrage nach Aufträgen der GmbH die Antwort des Geschäftsführers der Fa. A-GmbH erhalten: „*es läuft*“.

Das Subunternehmen mit den von ihm selbst bezahlten Arbeitern hat meistens den Schalungsbau erledigt. J.T. hat weder eigene Recherchen über die Fa. A-GmbH, noch einen Geschäftsbesuch am Sitz der Fa. A-GmbH getätigt.

Die Bf. hat auf jeder Baustelle einen vor Ort auch die Subunternehmer kontrollierenden Vorarbeiter gehabt. Bei der Kontrolle (Anmeldung, Ausweis, manche hätten auch Laptop) muss man mit der e-card durch, dann sagt der Kontrolleur ok oder nicht. Die Identität der Arbeiter wird nicht von der Bf., sondern vom Polier des Auftraggebers lediglich am ersten Tag vor Ort kontrolliert.

Die für die Fa. A-GmbH aufgetretenen Personen sind S.J. und eine Zweitperson gewesen. Von dieser Subfirma hat sich bei J.T. niemand mit Vollmacht vorgestellt. Die Zweitperson, mit der J.T. einmal telefoniert hatte, ist dem Akzent nach Österreicher gewesen.

Die im Gefolge einer USO-Prüfung übermittelten Buchhaltungsunterlagen der Subfirma haben ergeben, dass Buchungen auf dem Kundenkonto der Bf. bis 30.04.2013 (AR: 224.416 € bez.: 138.739,00 €) offener Saldo: 85.677,00 € ausgewiesen sind; bei der Bf. sind ER von der Fa. A-GmbH bis 3.06.2013 mit bis 13.06.2013 gebuchten Zahlungen (322.154,00€) registriert worden.

Die Änderung des Erscheinungsbilds der Kassa-Eingangsbestätigungen ergab sich aus dem Fehlen eines Firmenstempels -nur mehr händische Unterschrift- auf dem Kassa-Eingangsbeleg. Nach Angaben von J.T. ist „*über 90% über das Konto gegangen*“. Die Eingangsfaktura vom 15.04.2013 (Nr.: 193-02/ 2013) über 5.400,00 € weist kein konkretes Bauvorhaben aus, als Leistungszeitraum ist nur ein Monat definiert, der Text besteht nur in einem "*Gesamtbetrag*". Der Geschäftsführer der infolge Vermögenslosigkeit am 29.11.2013 gelöschten Fa. A-GmbH - S.J. - ist im Zentralmelderegister seit 11.12.2013 als unbekannt abgemeldet eingetragen.

2. Beweiswürdigung

Beweis über den Betriebsausgabencharakter der von der Fa. A-GmbH an die Bf. im Jahr 2012 in Rechnung gestellten Kosten bzw. die Nichtanerkennung der von der Fa. A-GmbH an die Bf. im Jahr 2013 in Form von Deckungsrechnungen in Rechnung gestellten Kosten als Ausgaben im Sinn des § 4 Abs. 4 EStG 1988 wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Daten zur GmbH und den geschäftsführenden Gesellschafter der Fa. A-GmbH in Berichten über Erhebungsergebnisse der Abgabenbehörde bei der Fa. A-GmbH, im Firmenbuch und Zentralmelderegister.

Das Beweismaterial für die anlässlich der Betriebsprüfung bei den Firmen Bf. und A-GmbH bzw. USO-Prüfung bei der Fa. A-GmbH erhobenen Daten wurde sichergestellt und für Beweis Zwecke

im entsprechenden Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgelegt. Bautagesberichte fehlen. Das negative Ergebnis von Internetrecherchen des BFG betreff Empfehlungsmarketing wurde der Bf. mit dem Schreiben des BFG vom 20.01.2020 vorgehalten. Der Vorhalt blieb unkommentiert.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt a III. (Abänderung für den Körperschaftsteuerbescheid 2013)

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 war in Bezug auf die Kosten für die Fa. A-GmbH als unbegründet abzuweisen, weil die Eingangsrechnungen für das Jahr 2013 als Deckungsrechnungen zu werten waren und den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Bf. folgend 50% von den nicht anerkannten Aufwendungen analog der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs als fiktiver Lohnaufwand anzuerkennen waren.

Den Ausführungen in der Beschwerde war zu entgegnen, dass eine Zusammenarbeit zwischen der Bf. unter der Geschäftsführung des J.T. und der Fa. A-GmbH unter der Geschäftsführung des nach Österreich zugezogenen S.J. (Heimatstaat Slowakei) durch die Vertretung dieser Firmen von der gleichen Steuerberatungskanzlei begründet wurde, ohne dass die Bf. für eine externe begleitende Kontrolle für das Bauprojekt, die einem Fremdvergleich standhält, Vorsorge getroffen hätte. Dies wäre notwendig gewesen, weil Bauprojekte im Hoch- und Tiefbau sich durch das vorübergehende Tätigwerden von vielen unterschiedlichen Projektbeteiligten (Bauherrnvertreter, Behörden, Planer, Konsulenten, ausführende Firmen, usw.) mit unterschiedlichen Interessen auszeichnen, wobei in kurzer Zeit komplexe Organisationsmodelle mit umfangreichen Vertragsbeziehungen untereinander entstehen und Umsätze in beträchtlicher Höhe zu verzeichnen sind. Da Auftraggeber aus haftungsrechtlichen Gründen Wert auf eine Kontrolle durch Dritte zur Vermeidung einer Selbstkontrolle legen, ist die Inanspruchnahme von Leistungen einer externen Begleitenden Kontrollfirma üblich.

Die meisten Bauherren befassen sich intensiv mit der Materie, dennoch fehlt es aber oft an Fachwissen und der Zeit, alle durchgeführten Arbeiten auf ihre Qualität hin zu prüfen, folglich dessen Mängel mittels einer unabhängigen Bauaufsicht rasch entdeckt und behoben werden. Wird einer Firma mit einem Geschäftsführer mit Migrationshintergrund ein Auftrag erteilt, so wird dem jeweiligen Unternehmen ein gehöriger Vertrauensvorschuss gewährt, weil es speziell bei mehreren Unternehmen wie die Baufirma und ihre Subunternehmen, Elektriker oder Installateure, die aufeinander abgestimmt arbeiten müssen, regelmäßiger Kontrollen bei den einzelnen Bauabschnitten bedarf, um auftretende Mängel rasch zu beheben.

Bei Bauherren ist zwischen Bauherren mit fachlicher Kompetenz bei Baustellenkontrollen, Wissen über alle Vorgänge, **Kontakt zu den ausführenden Firmen** und der Fähigkeit, Mängel von selbst erkennen zu können und darüber **Aufzeichnungen zu führen**, einerseits und jenen Bauherren, die keine Zeit und auch nicht das nötige Fachwissen betreff die Kontrolle der Qualität der gebrachten Leistungen Abschnitt für Abschnitt haben, zu unterscheiden. Wird im

Fall eines Bauherrn der letztgenannten Art der Empfehlung - Auftragserteilung an eine unabhängige Bauaufsichtsfirma - entsprochen, so darf **die örtliche Bauaufsicht in keiner Verbindung zu den ausführenden Firmen** stehen und hat sich durch Kenntnisse in Theorie und Praxis auszuzeichnen. Bei Planung eines Baus von einem Architekten oder unabhängigen Ziviltechniker besteht allerdings die Möglichkeit, diesen auch mit der Kontrolle der ausführenden Arbeiten zu beauftragen, wenn **ein Naheverhältnis zu den ausführenden Baufirmen nicht besteht**.

Zu den Aufgaben der örtlichen Bauaufsicht zählt die Wahrung der Interessen des Bauherren gegenüber den ausführenden Unternehmen und die Überwachung dessen, ob die am Bau beteiligten Firmen den Bau entsprechend der Pläne umsetzen. Eine örtliche Bauaufsicht ist zwar nicht zwingend vorgeschrieben, jedoch haben auch Bauherren, die über alle Vorgänge auf der Baustelle informiert sind und sich umfassend mit der Materie befasst haben, die Rechnung am Bauende zu bezahlen.

Die in Österreich gültigen arbeits- & sozialrechtlichen Bestimmungen verschafften Gewissheit über die Verletzung der Beweisvorsorgepflicht der Bf. insofern, als jeder Unternehmer bei der Begründung eines Beschäftigungsverhältnisses in den Streitjahren auf die Anmeldung aller Mitarbeiter (Dienstnehmer, freie Dienstnehmer, fallweise Beschäftigte etc.) ausnahmslos bereits vor Arbeitsantritt bei der Österreichischen Gesundheitskasse zu achten gehabt hatte, um der Verwirklichung eines Sozialbetrugs entgegenzuwirken & Schwarzarbeit zu bekämpfen. Die Anmeldearten waren **1)** die Vollmeldung vor Arbeitsantritt (www.elda.at), **2)** die Meldung mit Mindestangaben vor Arbeitsantritt mit Vollmeldung innerhalb von 7 Tagen nach Arbeitsantritt. Auf die Auswirkungen bei Verstößen gegen die Meldepflicht [Geldstrafen in bis zu vierstelliger Höhe, Einforderung der GKK von Beitragszuschlägen und -nachzahlungen, abgabenbehördliche Vorschreibung der nicht entrichteten Lohnsteuer] sei verwiesen.

Die Einstellung von Ausländern setzte in der Regel die Vorlage einer Beschäftigungsbewilligung nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz (Ausnahmen: Befreiungsschein, Arbeitserlaubnis, EWR-Bürger, bestimmte Familienangehörige, etc.) mit der Ausländerberechtigung zur Aufnahme einer Beschäftigung an einem bezeichneten Arbeitsplatz bei einer bestimmten Firma voraus. Bevor eine Beschäftigungsbewilligung beantragt werden konnte, hatte der Ausländer selbst einen Aufenthaltstitel zu beantragen. Auf die Folgen für den Arbeitgeber bei Verstößen gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz - Geldstrafen in vier- bis fünfstelliger Höhe, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Konsequenzen - sei verwiesen.

Der im Zuge der Betriebsprüfung bei der Bf. festgestellte Sachverhalt legte den Bestand eines Risikopotentials in strafrechtlicher Hinsicht insoweit offen, als Verstöße in Form „des Vorenthaltens von Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung“ (§ 153c StGB), „des Betrügerischen Vorenthaltens von SV-Beiträgen und Zuschlägen nach dem Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetz“ (§ 153d StGB) sowie der „Organisierten Schwarzarbeit“ (§ 153e StGB) gerichtlich strafbaren Tatbeständen entsprechen und im Fall einer Verurteilung einen **Gewerbeausschluss- und Gewerbeentziehungsgrund** darstellen. Das heißt, dass ein Generalunternehmer, der im Bewusstsein, dass sein Subunternehmer keine SV-Beiträge leistet,

an diesen einen Auftrag vergibt, als Beitragstäter ebenfalls strafrechtlich belangt werden kann. Die Haftung trifft nicht bloß den Generalunternehmer, sondern **jeden Unternehmer, der Bauleistungen verspricht und sie zumindest teilweise an Subunternehmer weiter gibt und zwar verschuldensunabhängig.**

Die Haftung des Auftraggebers für Sozialversicherungsbeiträge für die Arbeitnehmer des beauftragten Subunternehmers umfasst alle Beiträge und Umlagen, die der Subunternehmer an einen österreichischen Krankenversicherungsträger abzuführen hat (bis zu 20 % des Werklohnes). Die Haftung entfällt jedoch, wenn der Auftragnehmer zum Zeitpunkt der Leistung des Werklohns in der allgemein einsehbaren, von einem Dienstleistungszentrum bei der Österreichische Gesundheitskasse geführten Liste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Liste) registriert ist und die Sozialversicherung damit die Zugehörigkeit dieser Firma zu den zuverlässigen Beitragszahlern bestätigt. Auf den Entfall der Haftung für den Fall, dass der Auftraggeber ein nicht in der HFU-Liste eingetragenes Unternehmen beauftragt, er aber 20 % des geleisteten Werklohns bei Zahlung einbehält und an das Dienstleistungszentrum abführt (§ 67a ASVG), sei verwiesen.

Hinsichtlich der Zusammenarbeit der Bf. mit Firmen unter der Geschäftsführung von nach Österreich zugezogenen Personen, die J.T. namentlich und persönlich vor dem Zeitpunkt der Auftragsanbahnung nicht bekannt gewesen waren, hätte es der Vorlage von Nachweisen für Referenzbauprojekte samt Dokumente für jeden einzelnen Geschäftsführer der in Rede stehenden Subfirmen, die dessen Ausbildungsniveau samt aktuellen Stand des Fachwissens in Form von z.B. Bestätigungen für die Teilnahme an Veranstaltungen mit branchenspezifischen Fortbildungscharakter verklaren hätten können, bedurft, um den Bestand jener Fähigkeiten, die für die Fortführung der Tätigkeit in einer österreichischen Baufirma der Nachfrage entsprechend benötigt werden, glaubhaft machen zu können. Auf die Geschäftsstelle Bau der Bundesinnung Bau & des Fachverbandes der Bauindustrie -Österreich der Wirtschaftskammer als Repräsentant der österreichischen Bauunternehmen, [https:// www. wko.at/oe/gewerbe-handwerk/bau/start](https://www.wko.at/oe/gewerbe-handwerk/bau/start) samt dortige links zu „Arbeitsrecht / Kollektivvertrag“ und „Recht in der Bauwirtschaft“ sowie auf die Steuerkurse der ARS, Akademie Weiterbildungszentrum Schallautzerstraße 4, 1010 Wien, mit den Themen „Umsetzung aller steuerlicher Vorgaben im Unternehmen“, „Grundlagen- und Spezialwissen in der Umsatzsteuer und Einkommensteuer“ und „Verrechnungspreisgestaltung“ sei verwiesen.

Eine Wirtschaftsauskunft bietet eine Vielzahl von Informationen und ist mit Daten wie z. B. internen Daten aus dem Rechnungswesen kombinierbar. Folgende Daten hätten in einer Wirtschaftsauskunft für die Fa. A-GmbH (und jede andere der Subfirmen der Bf. mit einem nach Österreich zugezogenen Geschäftsführer) enthalten sein können: *) Finanzlage mit Bonitätsindex, Zahlungsverhalten, Negativmerkmalen, empfohlener Höchstkredit; *) Firmenhistorie, *) Geschäftsgegenstand, *) Niederlassungen, Zweigstellen oder Filialen, *) Kapitalbeteiligungen, *) Immobilien, *) Bankverbindungen, *) Geschäftszahlen und Jahresabschluss.

Hinsichtlich Bonitätskriterien gibt es keine einheitlichen Kriterien für alle Schuldner, weil

jeder Schuldner aufgrund seiner individuellen wirtschaftlichen Situation alle Kriterien mehr oder weniger erfüllt, sodass letztlich eine individuell abgestufte Bonität das Ergebnis ist. Die entweder in Scores oder Ratings ausgedrückten Abstufungen sind in der Bandbreite zwischen „*sehr guter Bonität*“ bis „*gerade noch vertretbare Bonität*“. Ratingtechnisch liegt Bonität also vor, wenn ein Schuldner gerade noch ein im Rahmen des „*investment grade*“ liegenden Rating erhält.

Bei natürlichen Personen zählen zu den Grundlagen für die Beurteilung der Bonität über die Angaben zu bisherigen Kreditabwicklungen hinaus Daten in Bezug auf Einkommen (Höhe, Arbeitsplatzsicherheit), Ausgaben (Miete, Kreditrückzahlungen), Vermögen (vorhandene Vermögensbestandteile), die aktuelle Schuldsituation (Kredite, übernommene Haftungen) und den Güterstand.

Die Daten für die Beurteilung der Bonität und Kreditwürdigkeit bei einer Firma hingegen bestehen aus a) den allgemeinen Angaben aus Bankauskunft, Wirtschaftsauskunftei; b) der Rechtsform und Unternehmenssatzung; c) dem Jahresabschluss [Eigenkapitalquote, verfügbarer Cashflow (Cash-Flow-Berechnung), Cash-Flow in Prozent des Umsatzes, Gewinn- oder Verlustsituation, Qualität des Managements, Unternehmensplanung, Investitionspolitik, Vermögens- und Schuldsituation.

Bei der Abgrenzung von personenbezogenen Daten mit Hinweis auf eine schlechte Bonität des Betroffenen (= Negativmerkmale) von den sog. Positiv- bzw. Grunddaten mit dem Merkmal der Bescheinigung einer positiven bzw. keiner negativen Zahlungsprognose sind die Negativmerkmale der Art nach in harte und weiche Negativmerkmale zu unterteilen.

Harte Negativdaten sind beweiskräftige Angaben über die Bonität des Betroffenen mit dem Hauptmerkmal „*gerichtliche Bestätigung*“ (z.B.: Eröffnung eines Insolvenzverfahrens, die Abgabe einer Eidesstattlichen Versicherung oder Zwangsvollstreckungsmaßnahmen, ein rechtskräftiges Urteil). Weiche Negativmerkmale sind Angaben zur Bonität des Betroffenen mit nur geringer Aussagekraft und zeichnen sich durch ihr Hauptmerkmal „*einseitige Ausübung des Rechts eines Vertragspartners (z.B.: Klageerhebung, außergerichtliche Mahnung)*“ aus.

Zu den firmenbezüglichen Beweismitteln, für die die Bf. rechtzeitig Vorsorge treffen und im Zuge der Betriebsprüfung vorlegen hätte können, gehörten die Bonitätsauskünfte (Informationen über Zahlungsverhalten und finanzielle Situation eines Unternehmens) beim Kreditschutzverband von 1870 (KSV1870), (zum Beweis für die Bonität im Sinne eines Nichtvorliegens harter Negativmerkmale z.B.:) eine Auskunft aus dem Schuldnerverzeichnis des zuständigen Vollstreckungsgerichts ohne Ausweis offener Forderungen oder Negativatteste des Insolvenzgerichts, wonach gegen den Geschäftsführer der Fa. A-GmbH „*kein Insolvenzverfahren anhängig ist oder war*“.

Vor allem die Vorlage von **Bautagebücher** im Administrativ- und Rechtsmittelverfahren wäre für das Vorbringen der Bf. zweckdienlich gewesen, weil ein ordnungsgemäß geführtes Tagebuch des bauausführenden Unternehmers die Eintragungen bezüglich aller relevanten Zustände und Ereignisse beinhaltet. Es ist stets der **Bautagesbericht**, der vom Bauunternehmer geführt wird, ohne dass ihm der Auftraggeber die Dokumentation des Baugeschehens

verwehren kann. Werden Aufzeichnungen dem Vertragspartner übermittelt, so stellen sie Wissenserklärungen dar. Erhält der Auftraggeber Wissenserklärungen, so sollte im Falle einer Eintragung aus seiner Sicht als unrichtig zeitnahe dagegen eingesprochen werden. Anderenfalls liegt später die Beweislast, dass eine unbeeinträchtigt gebliebene Eintragung unrichtig ist, bei ihm. Das nachfolgende Schaubild zeigt die Ablichtung eines Musters für einen Bautagesbericht:

„

Bautagesbericht

FIRMA:						
SONNIG	BEWOLKT	SCHLECHT- WETTER	J N	TEMPERATUR MIN. MAX.	BAUVORHABEN	NR.:
REGEN	SCHNEE					DATUM:
Personaleinsatz davon 50+ lt. Vergabe Bestbieter davon Lehrling lt. Vergabe Bestbieter davon überlassene Arbeitskräfte					GERÄTESTAND	
ANZAHL	QUALIFIKATION	a	STD	SUMME STD.		
	POLIER					
	FACHARBEITER					
	HILFSARBEITER					
	MASCHINIST					
	SONSTIGE					
	LEHRLING					
ARBEITSZEIT:	VON:	BIS:				
ARBEITSLEISTUNGEN REGIELEISTUNGEN SIND AUSSCHLIESSLICH IM REGIEBERICHT ZU VERMERKEN						

.....

BESONDERE VORKOMMISSE (ERSCHWERNISSE)						
PRÜFUNGEN						
REGIELEISTUNGEN	ANGEORDNET		DURCH GEFAHR IN VERZUG		REGIEBERICHT Nr.	
BAUBESUCH VON	AUFTRAGGEBER		SONSTIGE BESUCHER (STATIKER, etc.)			
	BEVOLLMÄCHT. VERTRETER					
AUFTRAGNEHMER:			ÖBA: BAUTAGESBERICHT ÜBERNOMMEN (allfällige Einsprüche ergehen binnen 14 Tagen)			
Datum:	UNTERSCHRIFT		Datum:	UNTERSCHRIFT		

“

Die Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. und der Fa. A-GmbH in den Jahren 2012 und 2013 zeichnete sich durch eine Handlungsweise einer Steuerberatungskanzlei mit Mandanten aus der Baubranche aus, aufgrund dieser der Geschäftsführer der Bf. nach dem Wechsel in der Geschäftsführung der Fa. A-GmbH im Dezember 2012 die nötige Sorgfalt außer Acht gelassen hatte, die ihm allerdings zuzumuten war und er deshalb nicht erkannt hatte, dass er einen Sachverhalt im abgabenrechtlichen Sinn verwirklichen wollte, ihn aber nicht beweisen konnte, weil er sich auf den Zugriff der Steuerkanzlei auf die Buchhaltungsdaten der Fa. A-GmbH unter der Geschäftsführung des S.J. verlassen hatte, ohne bei seinen Überlegungen die Geltung der Datenschutzbestimmungen für alle Unternehmen unabhängig von der Größe der Firma (für

Ein-Personen-Unternehmen, KMUs und Großunternehmen, die in irgendeiner Art und Weise personenbezogene Daten verarbeiten (erheben, erfassen, speichern) oder über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung solcher Daten entscheiden) in Österreich zu berücksichtigen. Die Abgabenbehörde trifft zwar die Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung (§ 115 Abs. 1 BAO), jedoch bestehen erhöhte Mitwirkungspflichten der Bf. sowie Beweisvorsorgepflichten bei Sachverhalten mit beteiligten Baufirmen nach Wechsel deren Geschäftsführer, wenn der neue Geschäftsführer nach Österreich zugezogen ist und über Migrationserfahrung verfügt. Hinsichtlich den Begriffen „*Willkommenskultur*“ und „*Willkommens- und Anerkennungskultur*“ umfasst der erstgenannte Begriff die Gesamtheit aller Maßnahmen, durch die dem Gefühl von Migranten, willkommen zu sein, eine Grundlage in der Realität gegeben werden soll. Entfalten nach Österreich zugezogene Personen bzw. Personen mit Migrationshintergrund Aktivitäten als Geschäftsführer im Rahmen von (Bau-)Firmen, so werden Menschen mit einer längeren Aufenthaltsdauer in den Begriff „*Willkommens- und Anerkennungskultur*“ miteinbezogen. Die Interpretation des Konzepts der „*Anerkennung*“ ist als eine Anerkennung der Gesetze und Wertevorstellungen des Gastlandes Österreich seitens der Gäste zu deuten. Im Falle der Beteiligung von nach Österreich und somit in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union zugezogenen Personen am Arbeitsmarkt bzw. am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist daher die Akzeptanz der österreichischen Rechts- und Werteordnung durch jeden Geschäftsführer einer Firma in welcher Branche auch immer - der Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG), der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 Abs. 1 BAO), das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG), die Anerkennung von Lohnnebenkosten und SV-Beiträge in Form deren Abfuhr, etc.- gegenüber den jeweiligen Vertragspartner stets einzufordern und begründet daher eine erhöhte Mitwirkungspflicht im Administrativ-, Betriebsprüfungs- und Rechtsmittelverfahren. Fehlt die Zustimmung des nach Österreich zugezogenen Geschäftsführers/Gesellschafter zu den gegebenen berufsbranchenspezifischen, sozialen, ökonomischen, politischen Bedingungen, so entsteht eine gesellschaftliche Selbstorganisation eines segregierten, sozialen Milieus, das sich von den Werten der Mehrheit der österreichischen (Bau-)Wirtschaft abschottet und ein alternatives Wertesystem befolgt, das, ideologisch, ethnisch oder religiös oder von allem zugleich geprägt sein kann. Die Tatsache, dass der Begriff „*Parallelgesellschaft*“ dabei nicht den überkommenen Regeln der Baubranche entspricht, sich in seinem Bedeutungsinhalt mit den Begriffen „*Gegenrechtskultur*“ und „*Subkultur*“ überschneidet, heißt, dass J.T. durch seine Geschäftsbeziehungen mit Baufirmen unter der Geschäftsführung von Personen mit Migrationshintergrund ohne Nachweis deren Fachkenntnisse von Baurechtsvorschriften und Konsumentenschutzrechten in der jeweiligen in Österreich gültigen Fassung bedingt mit einer erhöhten Beweisvorsorgepflicht in Bezug auf die Zahlungen an die z.B. Fa. A-GmbH unter dem Titel „*Fremdleistungsaufwendungen*“ und deren abgabenrechtlichen Charakter belastet war. Da J.T seiner Beweisvorsorgepflicht in Bezug auf die neue Geschäftsführung bei der Fa. A-GmbH im Jahr 2013 nicht entsprochen hatte, fehlten Beweismittel im Sinn des § 166 BAO für den streitrelevanten Zeitraum nach dem Wechsel der Geschäftsführung bei der Fa. A-GmbH in Form von z.B. Bautagesberichten, folglich dessen die

Ausführungen zur Subfirma in der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013 in Anbetracht der Aktenlage nicht geeignet waren, eine Abänderung der Position „Fremdleistungen“ für die Berechnung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens des Jahres 2013 zu begründen.

B-GmbH

1. Sachverhalt (Fremdleistungsaufwand 2013: 195.511,00 €)

Der Geschäftsführer der dem Geschäftsführer der Bf. über eine Baustelle bekannten Baufirma ist ein mit gebrochenen Deutsch redender „PT“ mit Heimatstaat Bulgarien.

Laut der personenbezogenen Auskunft des Geschäftsführers der dann verschwundenen Fa. B-GmbH haben die Arbeiter nicht ständig gearbeitet, sind fünf, dann sechs Wochen gekommen und dann weg gewesen. Die Fa. B-GmbH hat kein Personal.

Die Zusammenarbeit zwischen Bf. unter der Geschäftsführung des J.T. und Fa. B-GmbH unter der Geschäftsführung des P.T. hat nur ein paar Monate gedauert. Nur anfangs hat J.T. das Subunternehmen auch kontrolliert. Die Geschäftsadresse der Fa. B-GmbH ist eine Wohnungsanschrift ohne Hinweis auf die (laut Firmenbuch mit 14.02.2014 infolge Vermögenslosigkeit gelöscht) GmbH bzw. den (nicht auffindbaren) Geschäftsführer PT. Anlässlich der Betriebsprüfung bei der Fa. B-GmbH sind die Abgabenbemessungsgrundlagen mangels vorgelegter Unterlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungsverfahren ermittelt worden. Angesichts der von jemand erbrachten Arbeiten sind seitens der Betriebsprüfung die ER als Deckungsrechnungen gewertet und 50% von den nicht anerkannten Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand anerkannt worden.

2. Beweiswürdigung

Beweis über die Nichtanerkennung der von der Fa. B-GmbH an die Bf. im Jahr 2013 in Form von Deckungsrechnungen in Rechnung gestellten Kosten als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Daten zur Fa. B-GmbH und deren geschäftsführenden Gesellschafter in den Berichten über die Erhebungsergebnisse der Abgabenbehörde bei der Fa. B-GmbH, im Firmenbuch und im Zentralmelderegister. Das Beweismaterial für die anlässlich der Betriebsprüfung bei den Firmen Bf. und B-GmbH getroffenen Feststellungen wurde sichergestellt und für Beweis Zwecke im entsprechenden Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt a III. (Abänderung Körperschaftsteuerbescheid 2013)

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 war in Bezug auf die Kosten für die Fa. B-GmbH als unbegründet abzuweisen, weil den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Bf. zufolge die Eingangsrechnungen für das Jahr 2013 als Deckungsrechnungen zu werten

waren. Da die Arbeitsleistungen von jemand erbracht worden waren, waren 50% von den nicht anerkannten Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand und somit als gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen.

Den Ausführungen in der Beschwerde war zu entgegnen, dass eine Zusammenarbeit zwischen der Bf. unter der Geschäftsführung des J.T. und der Fa. B-GmbH unter der Geschäftsführung des nach Österreich zugezogenen PT begründet wurde, ohne dass J.T. das Risiko der Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. und der Fa. B-GmbH einer näheren Prüfung unterzogen hatte. Dies wäre notwendig gewesen, weil die Wohnsitzadresse des P.T. die Adresse war, die als Sitzadresse der GmbH im Firmenbuch registriert wurde. Eine Befragung der von der Fa. B-GmbH beschäftigten Arbeiter als Zeugen zur Aufklärung des für die Entscheidung über die Beschwerde relevanten Sachverhalts war dadurch, dass aufgrund der Aktenlage von einer aus wirtschaftlichen Gründen unsteten, ungebundenen und somit nicht-sesshaften Lebensweise der Arbeiter auszugehen war, ohne Möglichkeit einer Identitätsfeststellung nicht durchführbar. In Hinblick auf die Fa. B-GmbH unter der Geschäftsführung des P.T. als ein Gewerbebetrieb im Handels- und Dienstleistungssektor wäre es für Beweis Zwecke der Bf. wichtig gewesen, für Beweise betreffend Zuverlässigkeit und Vertrauenswürdigkeit des Geschäftsführers und der für die Fa. B-GmbH eingesetzten Arbeiter Vorsorge zu treffen (z.B.: Arbeitszeitaufzeichnungen, **Bautagesberichte**, etc.), um diese im Bedarfsfall im Zuge von Prozessen vorlegen zu können. Bei der Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. und der Fa. B-GmbH im Jahr 2013 war anhand der Aktenlage eine Handlungsweise der Geschäftsführung der Bf. gegenüber der Subfirma zu erkennen, bei der J.T. die nötige Sorgfalt außer Acht gelassen hatte, die ihm zuzumuten war, und daher nicht erkannt hatte, dass er einen Sachverhalt im abgabenrechtlichen Sinn verwirklichen wollte, ihn aber ohne Vorlage entsprechender Beweismittel, insbesondere Bautagesberichte, Arbeitszeitaufzeichnungen, etc. nicht einmal glaubhaft machen konnte. Tatsache ist, dass der Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung (§ 115 Abs. 1 BAO) durch die Abgabenbehörde Mitwirkungspflichten des J.T. sowie Beweisvorsorgepflichten des J.T. bei Sachverhalten mit beteiligten Baufirmen unter der Geschäftsführung von nach Österreich zugezogenen Personen gegenüber gestanden sind. Der Begriff „*Willkommens- und Anerkennungskultur*“ bezieht Menschen mit einer längeren Aufenthaltsdauer ein. Da das Konzept der „*Anerkennung*“ als eine Anerkennung der Gesetze und Wertevorstellungen des Gastlandes seitens der Gäste interpretiert wird, ist von österreichischen Baufirmen unter der Geschäftsführung von Personen mit Migrationshintergrund die Akzeptanz der österreichischen Rechts- und Werteordnung - Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG), Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 Abs. 1 BAO), Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG), Anerkennung von Lohnnebenkosten und SV-Beiträge samt Abfuhr, etc. - einzufordern. Da J.T. seine Pflicht, für Beweismittel im Sinn des § 166 BAO in Form von z.B. Bautagesberichten Vorsorge zu treffen, verletzt hatte, waren die Ausführungen zur Fa. B-GmbH in der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013 aufgrund der Aktenlage nicht geeignet, eine

Abänderung der Kostenposition „Fremdleistungen“ für die Berechnung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens für das Jahr 2013 zu begründen.

C-GmbH

1. Sachverhalt (Fremdleistungsaufwendungen 2013: 74.200,00 €)

Die Firma unter der Geschäftsführung von – laut J.T. namens S.B. oder so - ist eine Baufirma. Die Dauer der Zusammenarbeit zwischen der Bf. und der Fa. C-GmbH hat nur ein oder zwei Monate betragen. Der Auftrag ist ein kleiner Auftrag gewesen.

Mit 16.09.2008 ist der Fa. C-GmbH die Gewerbeberechtigung für „*Die Montage von mobilen Trennwänden durch Verschrauben fertig bezogener Profileile ...*“ erteilt worden. Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer ist bis 06.06.2013 V.M., ab 06.06.2013 S.B. gewesen. Die Verlegung des Firmensitzes per 6.06.2013 ist von der Adresse H-Platz an die Adresse C-Platz erfolgt.

Betriebsbesichtigungen am alten und neuen Firmensitz haben ergeben, dass der Firmensitz in H-Platz, am **10.01.2013** eine Wohnung im Erdgeschoss ohne von außen ersichtliche Hinweise auf einen Firmensitz (kein Firmenschild am Haus/im Stiegenhaus, kein Firmenvermerk am Postkasten) gewesen ist. Auf dem Postkasten der Top 4 ist lediglich der Name V.M. gestanden. Eine weitere Begehung des Firmensitzes am 23.04.2013 hat ergeben, dass die anzutreffen gewesenen Personen für die Führung eines Gesprächs nicht ausreichend der deutschen Sprache mächtig gewesen sind. Die Frau mit Griff zum Mobiltelefon hat den telefonischen Kontakt zu dem kaum über Deutschkenntnisse verfügenden V.M. hergestellt. Die zweite angetroffene Person - ein junger Mann- hat im sehr schlechten Deutsch zu verstehen gegeben, am Vortag nach Wien gekommen zu sein und in dieser Wohnung geschlafen zu haben. Das mache er immer so, wenn er in Wien ist.

Zu diesem Zeitpunkt hat ein Hinweis auf eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit eines Unternehmens gefehlt.

Der Wohnungsmieter ist V.M. gewesen. Mit Vertrag vom 28.05.2013 ist die Fa. C-GmbH an S.B. abgetreten und der Firmensitz an eine Adresse im 2. Wiener Gemeindebezirk verlegt worden. Die Besichtigung des neuen Firmensitzes in C-Platz und gleichzeitig Wohnsitzes des neuen Gesellschafters/Geschäftsführers am 20.08.2013 hat ergeben, dass die Adresse jene eines definitiv nicht für Wohnzwecke nutzbaren leeren Gassenlokals ist. Trotz Hinweise auf die Fa. C-GmbH von außen ist das Geschäftslokal leer gestanden. Laut Angabe der Betreuerin des Hauses ist zu keiner Tageszeit jemand in den Räumlichkeiten anwesend.

Die Betriebsbesichtigung des neuen Firmensitzes am 17.01.2014 hat ergeben, dass niemand in den Firmenräumen anzutreffen gewesen ist. Im Gassenlokal befindet sich mittlerweile ein Schreibtisch samt Vorhänge ohne Hinweis auf eine wirtschaftliche Tätigkeit der Firma. Nach Angaben von S.B., Inhaber eines serbischen Reisepasses, am 17.01.2014 wohnt dieser momentan noch in Serbien, ist aber immer wieder zwecks Geschäftsführung der Fa. C-GmbH in Wien, erreichbar an seiner im Zentralmelderegister eingetragenen Wohnsitz- und gleichzeitig

Firmensitzadresse.

Nach den Angaben des Geschäftsführers der Bf. zu den Geschäften mit der Fa. C-GmbH noch im Jahr 2013 sind nur sechs oder sieben Leute im Sommer tätig gewesen.

Laut Tz. 3 PB ist ein Zettel mit der Aufschrift "*C-GmbH*" an der Tür der als Büro eingerichteten Anschrift C-Platz angebracht worden. Die Subfirma hat keine Leistungen im Jahr 2013 erbracht. Die Rechnungen sind zur Deckung der Personalkosten der "*Kunden*" der Fa. C-GmbH gelegt worden. Im Anschluss an die Überweisungen der "*Kunden*" sind Barabhebungen zu verzeichnen gewesen.

Nach der Schlussfolgerung der Betriebsprüfung ist der Mantel ausschließlich zur Vertuschung der tatsächlichen Machenschaften gegründet worden. Die Arbeiten sind von jemand erbracht worden, sodass 50% von den nicht anerkannten Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand berücksichtigt werden.

2. Beweiswürdigung

Beweis über die Nichtanerkennung der von der Fa. C-GmbH an die Bf. im Jahr 2013 in Form von Deckungsrechnungen in Rechnung gestellten Kosten als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Daten zur Fa. C-GmbH und deren geschäftsführenden Gesellschafter in den Berichten über die Erhebungsergebnisse der Abgabenbehörde bei der Fa. C-GmbH, das Firmenbuch und das Zentralmelderegister. Das Beweismaterial für die anlässlich der Betriebsprüfung bei den Firmen Bf. und C-GmbH getroffenen Feststellungen wurde sichergestellt und für Beweis Zwecke im entsprechenden Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt a III. (Abänderung für den Körperschaftsteuerbescheid 2013)

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 war betreff die Aufwendungen für die Fa. C-GmbH als unbegründet abzuweisen, weil den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Bf. zufolge in Verbindung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Deckungsrechnungen die Eingangsrechnungen für das Jahr 2013 als Deckungsrechnungen zu werten und daher 50% von den Fremdleistungsaufwendungen der Fa. C-GmbH als fiktiver Lohnaufwand zu bestätigen waren.

Nach der Aktenlage war auch die Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. und der Fa. C-GmbH eine Beziehung, die J.T. nicht näher auf den Bestand eines Unternehmerrisikos hin geprüft hatte. Dies wäre notwendig gewesen, weil aufgrund der Aktenlage in Bezug auf die Geschäftsbeziehungen zwischen der Bf. und den übrigen in Rede stehenden Subfirmen eine Handlungsweise des J.T. zu erkennen war, bei der der Geschäftsführer der Bf. die nötige

Sorgfalt außer Acht gelassen hatte, die ihm zuzumuten war, und deshalb nicht erkannt hatte, dass er einen Sachverhalt verwirklichen wollte, ihn aufgrund seiner der Betriebsprüfung als Beweismittel angebotenen Unterlagen aber nicht beweisen konnte. Ein solcher Beweis wäre z.B. **der Bautagesbericht** gewesen, weil in diesem Tagebuch des bauausführenden Unternehmers alle relevanten Zustände und Ereignisse festgehalten werden. Es ist stets der Bauunternehmer, der den Bautagesbericht führt. Der Auftraggeber kann ihm die Dokumentation des Baugeschehens nicht verwehren. Die Aufzeichnungen sind, wenn sie dem Vertragspartner übermittelt werden, Wissenserklärungen. Erhält der Auftraggeber Wissenserklärungen, sollte bei einer aus seiner Sicht unrichtigen Eintragung zeitnahe dagegen eingeschritten werden. Anderenfalls liegt später die Beweislast, dass eine unbeeinträchtigt gebliebene Eintragung unrichtig ist, bei ihm.

Aufgrund der Aktenlage waren somit die Ausführungen zur Fa. C-GmbH in der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013 nicht geeignet, eine Abänderung der Kostenposition „Fremdleistungen“ für die Berechnung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens für das Jahr 2013 zu begründen.

D-GmbH

1. Sachverhalt (Fremdleistungs- & Materialkosten 2014: 436.398€ brutto, 17.677,49€)

Die Firma ist eine große Firma mit Geschäftsführer genannt V1. Nach den Angaben des J.T zur Geschäftsbeziehung mit dieser Subfirma ist die Kontrolle gleich wie bei den anderen Firmen. Ein Vergleichsergebnis der Rechnungsnummern Bf. und Fa. D-GmbH hat ergeben, dass Nummern teilweise doppelt vergeben worden sind (z.B.: Aufscheinen der Nr. 2014-0163 im Rechenwerk bei der Fa. D-GmbH für einen anderen Kunden).

Doppelte Rechnungsnummer 2014 – 0163

Rechnung 2.06.2014 - BVH 1 – LZB 05.05.2014 – 16.05.2014

LZB 05.05.2014 – 16.05.2014						"
Pos.	Bezeichnung der Leistung	Menge	EH	Einzelpreis €	Gesamtpreis €	
01	PA-Region Stunde	168	Std	26,30	4.418,40	"
02	HA-Region Stunde	196,5	Std	23,00	4.519,50	

1. Teilrechnung 20.6.2014-BVH 2, Sanierung nach Brandschaden:

Rechnung adressiert an Pizzeria

Pos.	Bezeichnung der Leistung	Menge	EH	Einzelpreis €	Gesamtpreis €
Sanierungsarbeiten nach Brandschaden lt. Gutachten					
01.	Austräumen und Entlüftungsbearbeitung nach Brandschaden				
	Stellung d. Kälteventile Nische mit dämm. Mittel				
	alle Mulden und A. befüllen				
	Aluabdeckung:	1,00	PA	45.000,00	45.000,00
	für Tischlerarbeiten (Schränke) und d. Garderobekasten				
	Lüftungsarbeiten				
	Installationsarbeiten				
	Elektroarbeiten				
	lt. Gutachten				

Teilweise liegen die Rechnungsnummern vom selben Tag so weit auseinander, dass ein Stammen vom selben Rechnungskreis unmöglich ist (z.B.: 03.10.2014: Buchung einer ER bei der Fa. Bf. mit der Nummer 2014-0768 BVH 3, LZR 01.10.2014- 03.10.2014; Bauleistungsbetrieb XY, BVH 4; Verwendung der Rechnungsnummer 2014-0553 für anderen Kunden im Rechenwerk der Fa. D-GmbH mit Datum 3.10.2014).

Die nachfolgenden Schaubilder zeigen die letztgenannten Rechnungen in der Reihenfolge ihrer Nennung:

Rechnung an die Bf. vom 3.10.2014

”

Datum: 03.10.2014
RECHNUNG NR. 2014-0768

BVH: A11
LZR: 01.10.2014 – 03.10.2014

2014-0553

Pos	Bezeichnung der Leistung	Menge	EH	Einzelpreis €	Gesamtpreis €
1	FA – Regiestunde	226	Std	26,30	5.943,80

”

Rechnung an den zuvor genannten Bauleistungsbetrieb vom 3.10.2014

”

Datum: 03.10.2014
RECHNUNG NR. 2014-0553

BVH: Flug Platz
LZR: Sep 2014

Pos	Bezeichnung der Leistung	Menge	EH	Einzelpreis €	Gesamtpreis €
01.	Innenputz	787,00	m²	7,00	5.509,00
02.	Regie	30,00	std	30,00	900,00

”

Rechnung an die Bf. vom 3.10.2014, BVH: 5

”

Datum: 03.10.2014
RECHNUNG NR. 2014-0767

BVH: Wien
LZR: 01.10.2014 – 03.10.2014

Pos	Bezeichnung der Leistung	Menge	EH	Einzelpreis €	Gesamtpreis €
1	FA – Regiestunde	108	Std	26,30	2.840,40
2	HA – Regiestunde	80	Std	23,00	1.840,00

”

Vorsteuern in Höhe von 17.677,49 € sind wegen formeller Rechnungsmängel (Firmenadr. = Briefkastenanschrift) und materiellen Mängel (kein Materialbesitz der Fa. D-GmbH für den Verkauf) nicht anerkannt worden.

Eine Außenprüfung bei der Fa. D-GmbH für den Zeitraum 3-9/2014 hat ergeben, dass der am 26.02.2014 aus Bulgarien zugezogene Geschäftsführer V.D.V. bei mehreren Begehungen am Wohn- und Firmensitz in D-Platz nicht anzutreffen gewesen ist. An der Adresse ist weder ein Namens- noch ein Firmenschild angebracht gewesen.

Eine Betriebsprüfung bei der Fa. D-GmbH hat ergeben, dass die Firma seit dem Frühjahr 2014 eine Betrugsfirma mit dem Gegenstand des Handels mit Scheinrechnungen und Anmeldungen zur Sozialversicherung gewesen ist, ohne eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt zu haben. Bis auf den Firmenmantel ist die Existenz eines am Markt tätigen Unternehmens nicht

nachgewiesen worden. Angesichts der nachweislich verrichteten Arbeiten sind 50% von den nicht anerkannten Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand berücksichtigt worden.

2. Beweiswürdigung

Zur Begründung für die Anerkennung des Vorsteuerabzugs betreff die Rechnungen der Fa. D-GmbH für das Jahr 2014 ist auf den Punkt Umsatzsteuer für das Jahr 2014 und die dortigen Ausführungen zur Abänderung des Umsatzsteuerbescheides 2014 als Grundlage für die Abänderung des Umsatzsteuerbescheides 2014 zu verweisen.

Beweis über die Nichtanerkennung der von der Fa. D-GmbH an die Bf. im Jahr 2014 in Form von Deckungsrechnungen in Rechnung gestellten Kosten als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Daten zur Fa. D-GmbH und deren geschäftsführenden Gesellschafter in den Berichten über die Erhebungsergebnisse der Abgabenbehörden bei der Fa. D-GmbH, im Firmenbuch und Zentralmelderegister. Das Beweismaterial für die anlässlich der Betriebsprüfung bei den Firmen Bf. und D-GmbH getroffenen Feststellungen wurde sichergestellt und für Beweis Zwecke im entsprechenden Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt a III. (Abänderung: Körperschaftsteuerbescheid 2014)

Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2014 war lediglich aufgrund des Abzugs der Materialkosten von den Fremdleistungskosten bei der Fa. D-GmbH abzuändern, weil den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Bf. zufolge die Eingangsrechnungen für das Jahr 2014 als Deckungsrechnungen zu werten waren und 50% von den nicht anerkannten Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand anzuerkennen war. Nach der Aktenlage war auch die Geschäftsbeziehung zwischen den Firmen Bf. und D-GmbH eine Beziehung, bei der J.T. es unterlassen hatte, die Geschäftsbeziehung einer näheren Prüfung auf den Bestand von Unternehmerwagnissen zwischen den Firmen hin zu unterziehen. Aufgrund der Aktenlage war in Hinblick auf die Beziehungen zwischen der Bf. und der Fa. D-GmbH und darüber hinaus auch zu den übrigen in Rede stehenden Subfirmen eine Handlungsweise des J.T. als Geschäftsführer der Bf. zu erkennen, bei der dieser wiederholt Handlungen begangen hatte, um sich eine dauerhafte Einkommensquelle zu verschaffen, und dabei wiederholt die nötige Sorgfalt außer Acht gelassen hatte, die ihm zuzumuten war und deshalb nicht erkannt hatte, dass er einen Sachverhalt im abgabenrechtlichen Sinn verwirklichen wollte, ihn aber nicht beweisen konnte. Die Geschäftsbeziehung der Bf. zur Fa. D-GmbH war genauso wie jene der Bf. zu den übrigen in Rede stehenden fünf Subfirmen der Bildung einer Selbstorganisation eines segregierten, sozialen Milieus, das ein alternatives Wertesystem in den Bereichen Steuer-, Arbeits- und Sozialrecht in der Baubranche befolgt, förderlich. Jeder Bauunternehmer hatte bereits in den

Streitjahren von Berufs wegen Kenntnis über den Bestand von **Bautagesberichten (BTB)**, in denen alle bei der Bauausführung relevanten Zustände und Ereignisse festgehalten werden und die vom jeweiligen Bauunternehmer geführt werden, dem der Auftraggeber die Dokumentation des Baugeschehens nicht verwehren kann. Die Aufzeichnungen sind Wissenserklärungen, wenn sie dem Vertragspartner übermittelt werden. Erhält der Auftraggeber Wissenserklärungen, sollte er bei einer aus seiner Sicht unrichtigen Eintragung zeitnahe dagegen Einspruch erheben. Anderenfalls liegt später die Beweislast betreff Unrichtigkeit einer unbeeinsprucht gebliebenen Eintragung bei ihm.

In Hinblick auf die Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2014 waren die Ausführungen zur Fa. D-GmbH in der Beschwerde gegen den letztgenannten Bescheid aufgrund der Aktenlage nur insoweit geeignet, eine Abänderung der Kostenposition „Fremdleistungen“ für die Berechnung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens für das Jahr 2014 zu begründen, als die Materialkosten aus der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer für das Streitjahr 2014 auszuschneiden waren. Der besseren Verständlichkeit halber sei auf die Abänderung des Umsatzsteuerbescheides 2014 infolge Anerkennung des Vorsteuercharakters der auf die Materialkosten in den Rechnungen der Fa. D-GmbH entfallenden Umsatzsteuer im Sinn des § 12 Abs. 1 UStG 1994 verwiesen.

Fa. E-GmbH

1. Sachverhalt (Fremdleistungsaufwendungen 2014- 176.174,00 €)

Die Firma im Bereich Baugewerbe und Baumanagement ist laut Angaben des Geschäftsführers der Bf. eine Kapitalgesellschaft unter der Geschäftsführung von einem Herrn namens P.K. mit einem dem Geschäftsführer der Bf. namentlich nicht mehr bekannten Albaner mit mazedonischen Akzent am Telefon. Die gewerbebehördliche Befugnis der Firma hat aus dem Zusammenbau von beweglichen Gütern bestanden.

Finanzpolizeiliche Erhebungen vom 18.12.2014 haben ergeben, dass der Geschäftsführer der Betrugsfirma seinen Wohnsitz am Firmensitz gehabt hat. Die Lokalwohnung mit der Anschrift der Firma ist unbenützt und leer. Hinsichtlich des Gewerbes - laut GISA-Abfrage: Zusammenbau von beweglichen Sachen- ist keine Übereinstimmung des angemeldeten Gewerbes mit der ausgeübten Tätigkeit festzustellen gewesen. Der letzte Jahresabschluss der im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit am 8.12.2015 gelöschten Firma datiert mit 30.09.2014. In zeitlicher Hinsicht fallen die Deckungsrechnungen in den Zeitraum November und Dezember jeweils des Jahres 2014.

Aufgrund der nachweislich erbrachten Leistungen sind 50% von den nicht anerkannten Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand und somit als Betriebsausgaben anerkannt worden.

2. Beweiswürdigung

Beweis über die Nichtanerkennung der von der Fa. E-GmbH an die Bf. im Jahr 2014 in Form von Deckungsrechnungen in Rechnung gestellten Kosten als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Daten zur Fa. E-GmbH und deren geschäftsführenden Gesellschafter in den Berichten über die abgabenbehördlichen Erhebungsergebnisse bei der Fa. E-GmbH, im Firmenbuch und Zentralmelderegister. Das Beweismaterial für die anlässlich der Betriebsprüfung bei den Firmen Bf. und E-GmbH getroffenen Feststellungen wurde sichergestellt und für Beweis Zwecke im entsprechenden Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt a III. (Abänderung: Körperschaftsteuerbescheid 2014)

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2014 war in Bezug auf die Kosten für die Fa. E-GmbH unbegründet, weil den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Bf. zufolge die Eingangsrechnungen für das Jahr 2014 als Deckungsrechnungen zu werten waren. In Anbetracht der Tatsache, dass die Arbeitsleistungen von jemand erbracht worden waren, waren 50% von den nicht anerkannten Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand und somit als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 abzugsfähig.

Anhand der Aktenlage war die Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. unter der Geschäftsführung des J.T. und der Fa. E-GmbH unter der Geschäftsführung des in Bulgarien geborenen V.D.V. als eine Beziehung ohne Prüfung auf ein mit dieser Geschäftsbeziehung verbundenes Unternehmerwagnis hin festzustellen. Aufgrund der Aktenlage war in Hinblick auf diese Beziehung und über diese hinaus auch bei den übrigen Geschäftsbeziehungen mit Fremdleistungsaufwand von wiederholten Handlungen des J.T. mit der Absicht, sich unter seiner Geschäftsführung durch diese Handlungen in einer Hochrisikobranche eine fortlaufende Einnahmequelle von einiger Dauer und einigem Umfang zu verschaffen, auszugehen. Die Handlungsweise des Geschäftsführers der Bf. ließ erkennen, dass J.T. in diesem gewerbebetrieblichen Zusammenhang die nötige Sorgfalt außer Acht gelassen hatte, die ihm zuzumuten war und er deshalb nicht erkannt hatte, dass er einen Sachverhalt im abgabenrechtlichen Sinn verwirklichen wollte, ihn aber nicht in Form der Vorlage von z.B. Bautagesberichten oder sonstigen Beweisen für in Bautagesberichten eingetragene Daten beweisen konnte.

Die Dringlichkeit eines Bautagesberichts (BTB) für Beweis Zwecke beweist die Tatsache, dass dieses Tagebuch des bauausführenden Unternehmers Daten für alle relevanten Zustände und Ereignisse beinhaltet. Den Bautagesbericht führt der Bauunternehmer, dem der Auftraggeber die Dokumentation des Baugeschehens nicht verwehren kann. Die Aufzeichnungen sind, wenn sie dem Vertragspartner übermittelt werden, Wissenserklärungen. Erhält der Auftraggeber Wissenserklärungen, sollte im Falle der Unrichtigkeit einer Eintragung aus seiner

Sicht zeitnahe dagegen eingesprochen werden. Anderenfalls liegt später die Beweislast, dass eine unbeeinträchtigt gebliebene Eintragung unrichtig ist, bei ihm.

Aufgrund der Aktenlage waren somit die Ausführungen zur Fa. E-GmbH in der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2014 nicht geeignet, eine Abänderung Kostenposition „Fremdleistungen“ für die Berechnung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens des Jahres 2014 zu begründen.

Berechnung der Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb für das Jahr 2014 NEU:

D-GmbH alt	436.398,00 €
D-GmbH ohne Vorsteuer 418.720,51	
abzgl. Materialkosten - 88.387,00	
D-GmbH neu 330.333,51	330.333,51 €
E-GmbH	176.174,00 €
Einkünfte aus den Gewerbebetriebe D-GmbH und E-GmbH neu	506.507,51 €
Davon 50% Hinzurechnung Fremdleistungen	253.253,76 €
Bilanzgewinn 2014 vor AP	43.539,23 €
Gewinn lt. BFG	296.792,99 €

F-GmbH

1. Sachverhalt (Fremdleistungsaufwendungen 2015: 168.634 €)

Die Subfirma war eine Firma im Baugewerbe mit B.A.S. als alleinigen geschäftsführenden Gesellschafter.

Laut den Angaben von J.T. ist B.A.S. ein ziemlich alter Mann mit Unsicherheit in der Sprache. Der 2. Chef ist ein Ingenieur aus Ungarn. B.A.S. ist in Wien unterwegs, die Firma ist auf Baustellen präsent. J. T. hat bezahlt.

Eine Betriebsprüfung bei der Bf. hat zur Fa. F-GmbH ergeben, dass die Rechnungsformate der Fa. F-GmbH zwischen den an die Bf. adressierten Eingangsrechnungen und den für andere Kunden ausgestellten Rechnungen ein unterschiedliches Erscheinungsbild haben. Während das Firmenlogo der Fa. F-GmbH bei anderen Rechnungen oben Mittig und die Kontaktdaten gleich unter dem Logo stehen, stehen bei den an die Bf. adressierten Rechnungen das Logo rechts oben und die Kontaktdaten in der Fußzeile. Hinsichtlich den Rechnungsnummern ist bei den bei der Fa. F-GmbH gefundenen Rechnungen das Datum wesentlicher Bestandteil der Nummer z.B.: 0109/01/15, während bei den für die Bf. ausgestellten Eingangsrechnungen nur eine fortlaufende Nummer ist, die überdies einige Male doppelt vergeben worden ist.

Anlässlich der Konkursprüfung bei der Fa. F-GmbH im Jänner 2016 sind Ausgangsrechnungen für 9-12/2015 an die Bf. nicht aufgeschienen.

Angesichts der nachweislich verrichteten Arbeiten sind 50% von den nicht anerkannten Aufwendungen als fiktiver Lohnaufwand anerkannt worden.

2. Beweiswürdigung

Beweis über die Nichtanerkennung der von der Fa. F-GmbH an die Bf. im Jahr 2015 in Form von Deckungsrechnungen in Rechnung gestellten Kosten als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Daten zur Fa. F-GmbH und deren geschäftsführenden Gesellschafter in den Berichten über die abgabenbehördlichen Erhebungsergebnisse bei der Fa. F-GmbH, im Firmenbuch und Zentralmelderegister. Das Beweismaterial für die anlässlich der Betriebsprüfung bei den Firmen Bf. und F-GmbH getroffenen Feststellungen wurde sichergestellt und für Beweis Zwecke im entsprechenden Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt a II. (Abweisung Körperschaftsteuerbescheid 2015)

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 war hinsichtlich der Fremdleistungsaufwendungen für die Fa. F-GmbH unbegründet, weil den Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Bf. zufolge die Eingangsrechnungen für das Jahr 2015 als Deckungsrechnungen zu werten waren. In Anbetracht der Tatsache, dass die Arbeitsleistungen von jemand erbracht worden waren, war von den nicht anerkannten Aufwendungen 50% als fiktiver Lohnaufwand zu berücksichtigen.

Nach der Aktenlage war die Geschäftsbeziehung zwischen der Bf. und der Fa. F-GmbH letztendlich auch eine jener Geschäftsbeziehungen, die J.T. eingegangen war, ohne den Geschäftsführer der Fa. F-GmbH auf Bonität und Kreditwürdigkeit der Fa. F-GmbH unter der Geschäftsführung des „*ziemlich alten Manns mit Unsicherheit in der Sprache*“ und auf seine branchenspezifischen Anlagen, Fähigkeiten und Kenntnisse über die Vorteilhaftigkeit z.B. der Führung von Bautagebüchern für Beweis Zwecke in kontradiktorischen Verfahren in Österreich hin geprüft zu haben.

Aufgrund der Aktenlage verklarten alle Geschäftsbeziehungen zwischen der Bf. und den in Rede stehenden Subfirmen das Merkmal des Handelns in der Absicht, sich durch wiederholte Begehung von Taten gleicher Art (wenn auch nicht notwendig für die Dauer, so doch für eine längere Zeit und nicht nur vorübergehend) eine Einkommensquelle zu erschließen, ohne in dem nach dem von der Betriebsprüfung angesprochenen Wechsel der Geschäftsführung in den diversen Subfirmen gelegenen Zeitraum Erkundigungen über die Anlagen, Fähigkeiten, Kenntnisse und Wissen des jeweiligen Geschäftsführers betreff z.B. Haftung von Auftraggebern für Beiträge und Umlagen ihrer Subfirmen bei der Erbringung von Bauleistungen (Inanspruchnahme von Fortbildungskursen) einzuholen. Dies wäre notwendig gewesen, weil

der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs zufolge die Auftraggeberhaftung bei Subunternehmern aus dem Ausland auch für nicht sozialversicherte Arbeitnehmer aus dem Ausland (z.B. Ungarn) gilt. Die Identifikation von Arbeitnehmern einer ausländischen Subfirma bei einer Kontrolle als nicht gemeldet und nicht sozialversichert führt zur Auftraggeberhaftung des österreichischen Auftraggebers für offene Sozialversicherungsbeiträge und lohnabhängige Abgaben.

Die österreichische Gebietskrankenkasse wird daher einen österreichischen Auftraggeber wegen der Auftragsgeberhaftung in Anspruch nehmen, wenn ein österreichischer Auftraggeber z.B. einen Subunternehmer mit Sitz in Bulgarien und einer Zweigniederlassung in Österreich beauftragt und ungarische Arbeitnehmer bei einer Kontrolle der Finanzpolizei entdeckt werden, die dem bulgarischen Subunternehmer zuzuordnen waren, aber weder in Österreich noch in Bulgarien sozialversichert waren. Diese Arbeitnehmer gelten aufgrund ihrer tatsächlichen Tätigkeit in Österreich und der fehlenden Versicherung im Ausland kraft Gesetzes als in Österreich pflichtversichert.

Das vorangegangene Beispiel zeigt, wie wichtig es für österreichische Firmen, die mit ausländischen Subunterfirmen zusammenarbeiten, ist, die Auftragsgeberhaftung ernst zu nehmen und die sozialversicherungsrechtliche Situation der Arbeitnehmer sorgfältig zu überprüfen. Eine enge Zusammenarbeit mit den ausländischen Subunternehmern und gegebenenfalls die Einholung fachlicher Beratung sind von großer Bedeutung, um rechtliche Konsequenzen zu vermeiden.

Aufgrund der Aktenlage waren somit die Ausführungen zur Fa. F-GmbH in der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2015 nicht geeignet, eine Abänderung der Kostenposition „Fremdleistungen“ für die Berechnung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens für das Jahr 2015 zu begründen.

Verkauf von 3 PKWs – Tz 8 PB

1. Sachverhalt (Erlös 2013: 50.000 €)

Im Jahr 2013 wurden drei dem Betriebsvermögen der Bf. zugeordnete Leasing-PKWs (Audi Q7 Quattro, Audi A4, ein Mercedes C 200 CDI) abgemeldet und bei Angehörigen der Familie des Geschäftsführers der Bf. neu angemeldet. Einträge von in Zusammenhang mit der Abmeldung der PKWs stehenden Erlöse in der Buchhaltung fehlen. Seitens der Außenprüfung erfolgte eine außerbilanzielle Hinzurechnung einer verdeckten Ausschüttung - 50.000 € - mit 25% Kapitalertragsteuer und die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer mit Haftungsbescheid am Abgabekonto des Geschäftsführers der Bf..

Anlässlich des Erörterungsgesprächs wurde Einigung zwischen den Verfahrensparteien über den Schätzwert hinsichtlich der drei Betriebsfahrzeuge in Höhe von 25.000,00 € erzielt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass drei Leasing-PKWs der Bf. nach der KFZ-Abmeldung im Jahr 2013 neu angemeldet worden sind, ohne dass der Wechsel der Firmen-PKWs von der betrieblichen Sphäre der Bf. in die Sphäre von nahen Angehörigen des Geschäftsführers der Bf. in der Buchhaltung der Bf. verzeichnet worden ist. Der Wert der Leasing-PKWs steht mit 25.000 € außer Streit.

2. Beweiswürdigung

Der Wert ist, da der Gewinn der Bf. gemindert wurde, dem Einkommen der Gesellschaft außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen. Auf Gesellschaftsebene erhöht sie – nun als unbeachtliche Gewinnverwendung – das Einkommen der Bf.. Das so erhöhte Einkommen unterliegt der Körperschaftsteuer.

Rechtslage

Nach § 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 der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Nach § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Nach § 115 Abs. 3 BAO haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Nach § 115 Abs. 4 BAO hat die Abgabenbehörde, solange sie nicht entschieden hat, auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Nach § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, 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. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist jeder Schätzung eine gewisse

Ungenauigkeit immanent (VwGH 23.04.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.02.2012, 2009/17/0127; 23.04.2014, Ro 2014/13/0022). Im Rahmen eines Schätzungsverfahrens gemäß § 184 BAO ist das Parteiengehör bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu wahren (VwGH 17.02.1994, 93/16/0160; 20.06.1995, 92/13/0037; 28.05.1998, 96/15/0260; 30.05.2012, 2008/13/0230; 12.11.2019, Ro 2019/16/0014), folglich dessen der Partei vor der Erlassung des Bescheides die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen sind. Es liegt danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die z.B. für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.06.1989, 88/13/0015).

Auf die Pflicht der Behörde, auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (z.B. VwGH 31.07.2002, 98/13/0194; 28.10.2004, 2001/15/0137; 27.10.2008, 2005/17/0199; 27.06.2012, 2012/13/0015; 2.10.2014, 2012/15/0123), sei verwiesen.

Nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen - im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Hinsichtlich Ausschüttungen ist auf Ebene der Körperschaft die Verpflichtung zur Einbehaltung der Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 93 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 95 Abs. 2 und Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von bis 31.12.2015 25% (danach 27,5%) zu beachten, sofern nicht eine Befreiung im Sinn des § 94 EStG 1988 vorliegt.

Auch ausländische juristische Personen, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, und ihre Hauptverwaltung oder Geschäftsleitung in Österreich haben, sind zum Abzug von Kapitalertragsteuer verpflichtet (vgl VwGH 20.09.2006, 2005/14/0124). Auf Empfängerebene führen die Ausschüttungen bei natürlichen Personen, soweit eine Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird, zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinn des § 27 EStG 1988. Bei Halten einer Beteiligung im Betriebsvermögen zählen die offenen Ausschüttungen zu den jeweiligen betrieblichen Einkünften.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ergibt sich der Tatbestand der verdeckten

Ausschüttung aus der notwendigen Abgrenzung von betrieblich veranlassten Vorgängen zur Einkommenserzielung und sozietär veranlasster steuerneutraler Einkommensverwendung (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 0016). Bei der Körperschaft soll jener Gewinn ausgewiesen werden, der sich aus betrieblich veranlassten Vermögensänderungen ergibt (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 0016).

Der Zweck des Aufgreifens der verdeckten Ausschüttung liegt vor allem in der Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Eine willkürliche Herbeiführung von steuerlichen Folgen durch verdeckte Ausschüttungen würde diesem Grundsatz entgegenstehen (vgl. VwGH 19.03.1985, 84/14/0174). Das Erfassen der verdeckten Ausschüttung stellt die Besteuerung des objektiv richtigen steuerlichen Einkommens auf Ebene der Körperschaft sicher.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt a III. (Abänderung)

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013 war abzuändern, weil der Verkehrswert eines Kraftfahrzeugs (Kfz) stets jener Wert ist, den ein Marktteilnehmer auf dem Gebrauchtwagenmarkt einem Fahrzeug beimisst.

Der Kraftfahrzeugwert ist von vielen Faktoren und in Bezug auf die in Rede stehenden drei von der Bf. geleasteten PKWs - vom betrieblichen Einsatz abhängig. Der Wertverlust eines Autos kann erheblich sein, besonders im ersten Jahr und nach den ersten zehn Jahren. Zu den Arten für die Ermittlung eines Kfz-Verkehrswerts zählen z.B. „*Online-Rechner*“ (von denen zahlreiche Maschinen kostenlos eine erste Einschätzung des Fahrzeugwerts ermöglichen), eine „*Expertenbewertung*“ (Fahrzeugbewertung eines Sachverständigen/Gutachters mit detaillierter, genauer Einschätzung des Werts), Kfz-Gutachten (Methode zur Wertermittlung oftmals bei Versicherungsfällen oder gerichtlichen Auseinandersetzungen), PKW-Bewertungen für Mitglieder bei den Organisationen ARBÖ und ÖAMTC für ihre Mitglieder an.

Das Ergebnis einer Schätzung bei PKWs im Schätzungsverfahren gemäß § 184 BAO ist immer ein Wert und kein Preis, weil der Preis sich durch das Aufeinandertreffen von Angebot und Nachfrage ergibt. Der Wert eines Fahrzeugs wird durch Schätzung - einer Orientierung an Vergleichsobjekten - ermittelt und bleibt daher abstrakt. Der Begriff Preis ist objektiv und konkret und manifestiert sich erst beim tatsächlichen Verkauf.

Die den Kfz-Wert beeinflussenden Faktoren sind das Alter und der Kilometerstand, der Zustand (erhebliche Wertminderung durch Schäden, Mängel, Reparaturen), Marke und Modell (Bestimmte Marken und Modelle wertstabiler als andere), Ausstattung (Zusatzausstattung: ein den Wert positiv beeinflussender Faktor), Nachfrage (Nachfrage nach bestimmten Fahrzeugtypen als mögliche Preisbeeinflussung).

Je älter ein Fahrzeug und je mehr Kilometer es gefahren ist, desto geringer ist in der Regel der Wert. Da im Zuge des Rechtsmittelverfahrens begründete Überlegungen zum Schätzwert der PKWs vorgebracht worden waren, die gegen den Wert von 50.000,00 € für betrieblich genutzte

Leasing- PKWs gesprochen hatten, bestanden seitens des BFG keine Bedenken, den Angaben der Verfahrensparteien als Grundlage für deren Einigung über den Schätzwert, gegen dessen Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestanden hatten, der Entscheidung zugrunde zu legen. Dem Ergebnis im gemäß § 184 BAO durchgeführten Schätzungsverfahren entsprechend wurde die verdeckte Ausschüttung in Höhe von 25.000,00 € für das Jahr 2013 als erwiesen angenommen. .

Berechnung der Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb für das Jahr 2013 NEU

Bilanzverlust 2013 vor AP		-69.243,91 €
Hinzurechnungen		
A-GmbH	322.154,00 €	
B-GmbH	195.511,00 €	
C-GmbH	74.200,00 €	
Zwischensumme	591.865,00 €	
Davon 50% Hinzurechnung Fremdleistungen		295.933,00 €
Hinzurechnung Erlöse PKW lt. Mail vom 20.05.2025		25.000,00 €
Gewinn lt. BFG		251.689,09 €

Umsatzsteuer 2014

I. Verfahrensgang

Mit dem Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 30.03.2017 wurde die Abgabe unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sind, mit -24.932,17 € festgesetzt.

Mit der gegen den zuvor genannten Bescheid erhobenen Beschwerde wurde vorgebracht, dass die Nachforderung sich auf die Nichtanerkennung von Fremdleistungen der Fa. D-GmbH (Tz 4 PB) stütze und die Verweigerung des Vorsteuerabzugs gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 infolge der Bestreitung der Nichtanerkennung der angeführten Kosten als Betriebsausgaben im Sinn des § 4 Abs. 4 EStG 1988 rechtswidrig sei.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Beschwerde wurden zum Punkt „*Abgabebetrag im Umsatzsteuerrecht*“ nach Darstellung der Rechtslage (Zitat der §§ 21 bis 23, 162 BAO,

Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und Verwaltungsgerichtshofs) das Gegenüberstehen der akribischen Einhaltung und Erfüllung von Formalerfordernissen und Formalprüfungen aus Sicht der Amtsprüfung dem Fehlen bzw. der nachlässigen & lückenhaften Erfassung von Aufzeichnungen betreff Auftragsvergaben, Kostenvoranschläge, Baustellen- und Arbeiteraufzeichnungen, Gewährleistungskonditionen und -ansprüchen bzw. Reklamationen etc. thematisiert, der Kontakt der Subfirmen bzw. deren Machthaber als laut Auskunft der Geschäftsführung in der Regel in Kaffeehäusern und direkt auf Baustellen bestimmt und abschließend bemerkt, dass die Summe der dargestellten Sachverhaltspunkte in Anlehnung an die Rechtslage im Umsatzsteuerrecht auch hinsichtlich der Ermittlung des Einkommens für die Körperschaftsteuer der Bf. die Betriebsprüfung zum Schluss kommen lasse, dass der Auftraggeber aufgrund der Gesamtumstände "Wusste" bzw. "Wissen hätte müssen...", dass es sich bei den beauftragten Firmen um Rechnungsleger zum Zweck des Abgaben- & SV-Betruges und somit um Betrugsfirmen handle.

Mit der abweisenden Beschwerdeentscheidung erging zur Nichtabzugsfähigkeit des Fremdleistungsaufwands bei der Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 in Verbindung mit dem „*Abgabenbetrug im Umsatzsteuerrecht*“ unter Punkt 2 der Vorhalt, dass die im Baugewerbe tätige Bf. wegen der laufenden Beauftragung diverser Subunternehmen im Prüfungszeitraum 2012 bis 2014 laufend einen Fremdleistungsaufwand in der Buchhaltung ausgewiesen hätte. Aufgrund durchgeführter Prüfungsmaßnahmen bzw. Erhebungen komme die Behörde zum Schluss, dass ein Großteil des geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes durch Scheinrechnungen von Betrugsunternehmen verursacht sei.

Seitens der Betriebsprüfung bei der Bf. wurden folgende Punkte als auffallende Indizien für Abgabenbetrug bei den Subfirmen bezeichnet:

- Kontaktierung der Ansprechpersonen (Geschäftsführer/Gesellschafter/Machthaber) der Betrugsfirmen laut Angabe der Bf. in der Regel in Kaffeehäusern oder auf Baustellen; keine Möglichkeit der Vorlage von Grundaufzeichnungen bzw. Aufzeichnungen über die handelnden Personen (Arbeiter) oder sonstiger Schriftverkehr, welcher in aller Regel bei derartigen Geschäftsabläufen zwangsläufig anfallen würde, (z. B. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Angebote, Besprechungsprotokolle, Garantie- und Gewährleistungskonditionen, Reklamationen, etc.).
- Die Betrugsfirmen würden dadurch, dass sie durchwegs keine Lohnabgaben oder SV-Beiträge gemeldet oder entrichtet hätten oder selbst ER von anderen Betrugsfirmen in ihrem Rechenwerk erfasst hätten, vorsätzlich für den SV- und Lohnabgabenbetrug eingesetzt.
- Die Betrugsfirmen seien Unternehmen mit in der Regel Wechsel des Gesellschafters bzw. Geschäftsführers; ab dem Wechselzeitpunkt Ausstellung von Scheinrechnungen solange, bis die Betrugsfirmen den Behörden auffällig würden und in weiterer Folge in Konkurs gehen würden oder die Einstellung eines Insolvenzverfahren wegen Vermögenslosigkeit erfolge;
- In der Regel: keine Tätigkeiten der Betrugsfirmen an den offiziellen Firmenanschriften nach Wechsel des Gesellschafters / Geschäftsführers, der auch nicht anzutreffen sei. Mangels Erstellung eines Jahresabschlusses und Entrichtung von Ertragssteuern seien

Überprüfungsmaßnahmen ab diesem Zeitpunkt in der Regel nicht mehr möglich.

- Fehlen von formal Anhaltspunkten für die Einstufung der beauftragten Subfirmen als Scheinunternehmen als Folge der Einhaltung der formalen Erfordernisse durch die Auftraggeber: regelmäßige und akribische Abfragen: * Abfrage HFU-Liste, UID-Nummer, Firmenbuchauszug; *teilw. Passkopien der Gesellschafter/Geschäftsführer etc..

Hinsichtlich Aufzeichnungen wurde der Bf. vorgehalten, dass es bei den Betrugsfirmen trotz strikter Achtung auf die Erfüllung der Formalerfordernisse weder Aufzeichnungen betreff die für das Subunternehmen aufgetretenen Arbeiter und die Baustellen, auf denen diese gearbeitet hätten, noch Aufzeichnungen über die eigenen Arbeitnehmer darüber, auf welchen Baustellen diese zu welchem Zeitpunkt für welche Dauer gearbeitet hätten, gebe. Eine Nachvollziehbarkeit der Notwendigkeit von Fremdleistungen hinsichtlich Arbeitsort und Arbeitszeitpunkt sei somit nicht möglich.

Angesichts des Fehlens der Nachweisbarkeit der Art der konkreten Verwendung der Zahlungen an die Firmen führte die Amtsvertretung an Varianten die Entlohnung der "Schwarzarbeiter" in bar entweder durch die Geschäftsführung der Bf. mit "*kick-back*" Zahlungen bar an die Bf. oder durch die de facto Machthaber der Firmen selbst mit diesen Zahlungen ins Treffen, bestätigte die Nichtnachweisbarkeit dessen, ob und in welcher Höhe sich die Geschäftsführung der Bf. oder der jeweilige Machthaber des jeweiligen Subunternehmens selbst bereichert hätten, verwies auf die Erfahrungen des täglichen Lebens, wonach davon auszugehen sei, dass sich zumindest die Machthaber der Betrugsunternehmen maßgeblich bereichert hätten, und kam zu dem Schluss, dass die Besteuerungskette dadurch, dass die tatsächlichen Empfänger der Zahlungen unbekannt bleiben würden, nicht geschlossen werden könne.

In abgabenrechtlicher Hinsicht verwies die Amtsvertretung auf die Relevanz des wahren wirtschaftlichen Gehalts (§ 21 BAO) und die Nichtanerkennung von Scheingeschäften gemäß § 23 BAO im Abgabenverfahren, zitierte §§ 21 bis 23 und 162 BAO und hielt der Bf. zum Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die ständige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs VwGH 26.03.2014, 2009/13/0172, vor, dass dieses Recht für den Fall, dass aufgrund der objektiven Sachlage die Geltendmachung dieses Rechts in betrügerischer Weise oder missbräuchlich feststehe, zu versagen sei. Die objektiven Kriterien für den Vorsteuerabzug seien demnach nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begehe. Gleiches gelte aber auch, wenn er wusste oder wissen hätte müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteilige, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen sei. Denn in einer solchen Situation gehe der Steuerpflichtige „den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und mache sich ihrer mitschuldig“ (vgl. EuGH 6.07.2006, C-439/04 und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn. 53 ff). Dabei komme es nicht darauf an, ob der Lieferant des Steuerpflichtigen den Mehrwertsteuerbetrug begehe, oder ob dieser von einem anderen Händler in der Lieferkette verübt werde (vgl. EuGH 6.07.2006, C-439/04 und 0440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn.45 f.; EuGH 6.12.2012, C-285/11, Bonik EOOD, Rn.40; BFH 19.5.2010,

XI R 78/07, UR 2010, 952, & Brandl, Karussellbetrug-Umsatzsteuerliche & finanzstrafrechtliche Konsequenzen, in Achatz/Tumpel (Hrsg), Missbrauch im Umsatzsteuerrecht (2008), 145).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs VwGH 26.03.2014, 2009/13/0172 wären mit dem AbgSiG 2007, BGBl. I Nr. 99/2007, in § 12 UStG 1994 die letzten beiden Sätze (Entfall des Rechts auf Vorsteuerabzug, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt werde, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen stehe, wobei dies insbesondere auch gelte, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betreffe) angefügt worden.

Nach den Materialien zum AbgSiG 2007 (vgl. RV 270 BlgNr. 23.GP, 12 f) komme dieser Bestimmung nur klarstellender Charakter zu, da bereits nach der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs einem Unternehmer kein Recht auf Vorsteuerabzug zustehe, wenn er wusste oder wissen hatte müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt sei, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet wäre (Hinweis auf EuGH 12.01.2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Optigen Ltd. u.a.; EuGH 6.07.2006, C-439/04, und C-440/04, Kittel und Recolta Recycling).

Seitens des Europäischen Gerichtshofs werde die Versagung des Vorsteuerabzugs aus dem allgemeinen Verbot missbräuchlicher Praktiken sowie dem anerkannten und geförderten Ziel der 6. Richtlinie 77/388/EWG, ABI. L145, 5.1, bzw. der Richtlinie 2006/112/EG, ABI. L347, 5.1, Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Steuermisbrauch zu bekämpfen, abgeleitet (vgl. etwa EuGH 21.02.2006, C-255/02, Halifax, Rn.70 f; EuGH 6.07.2006, C-439/04 & C-440/04, Kittel und Recolta Recycling, Rn.54; EuGH 6.12.2012, C-285/11, Bonik EOOD, Rn.35, mwN).

Aus Sicht der Außenprüfung stehe der Einhaltung und Erfüllung von Formalerfordernissen und Formalprüfungen die fehlende / nachlässige und lückenhafte Erfassung von Aufzeichnungen hinsichtlich Auftragsvergaben, Kostenvoranschläge, Baustellen- und Arbeiteraufzeichnungen, Gewährleistungskonditionen und -ansprüchen bzw. Reklamationen etc. gegenüber.

Die Betrugsfirmen bzw. deren Machthaber wären laut Auskunft der Geschäftsführung in der Regel in Kaffeehäusern und direkt auf den Baustellen kontaktiert worden.

Die Summe der dargestellten Sachverhaltspunkte lasse in Anlehnung an die Rechtslage im Umsatzsteuerrecht auch hinsichtlich der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens die Außenprüfung zum Schluss kommen, dass der Auftraggeber aufgrund der Gesamtumstände "*Wusste*" bzw. "*Wissen hätte müssen...*", dass die beauftragten Firmen Rechnungsleger zum Zwecke des Abgaben- und Sozialversicherungsbetruges gewesen wären und somit Betrugsunternehmen seien.

Für die Annahme, dass J.T. zumindest wissen hätte müssen, dass die von ihm beauftragten Betrugsfirmen in Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen stehen, spreche auch die Häufigkeit der Geschäftsverbindungen mit derartigen Unternehmen. Im Prüfungszeitraum wären die vorgeblich leistenden Scheinfirmen in auffälliger Regelmäßigkeit immer wieder durch eine weitere Scheinfirma ersetzt worden. Ein Fehler könne passieren, eine Kontrolle

einmal versagen; die wiederholte Geschäftstätigkeit mit einer beträchtlichen Zahl von typischen Scheinfirmen beweise aber die gezielte Beauftragung von dubiosen Baufirmen. Ein ordentlicher Kaufmann (Unternehmer) hätte im Rahmen einer Gesamtbetrachtung bei Beachtung der entsprechenden Sorgfalt von der Einbeziehung der konkreten Umsätze der gegenständlichen Baufirmen in einen Umsatzsteuerbetrug wissen müssen.

Aufgrund der obigen Ausführungen wurden daher sämtliche ER der in Rede stehenden Subfirmen als reine Schein- bzw. Deckungsrechnungen, denen eine tatsächliche Leistungserbringung der bezeichneten Firmen nicht zu Grunde liege, beurteilt.

Unter Punkt 3 der Beschwerdeentscheidung hielt die Amtsvertretung der Bf. zur Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuer für das Jahr 2014 hinsichtlich der Fa. D-GmbH vor, dass der Leistungsempfänger gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 über eine den Anforderungen des § 11 UStG 1994 entsprechende Urkunde mit der unter anderem Angabe des Namens und der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers, der tatsächlich die Leistung erbracht habe, zu verfügen habe. Eine unabdingbare Voraussetzung für den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 sei die Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vom Rechnungsleger. Eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestehe allerdings nicht, wenn eine Rechnung mit Ausweis eines Steuerbetrags ausgestellt werde, obwohl der Rechnungsaussteller die angeführte Leistung nicht ausführe. In einem solchen Fall sei die Voraussetzung einer ausgeführten Leistung nicht erfüllt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliege der Beweis für die Erbringung der behaupteten, aber zweifelhaften Leistung der Bf. (und nicht der Behörde), weil nur ihr die näheren Umstände über die dem Leistungsempfänger angeblich erbrachte Leistung bekannt sein können. Die Existenz der Fa. D-GmbH unter der im Firmenbuch angegebenen Adresse sei im Zuge des im Feber 2015 erfolglosen abgabenbehördlichen Versuchs einer Kontaktaufnahme mit dem zuständigen Firmenvertreter bei der Fa. D-GmbH an der angeblichen Betriebsadresse nicht verifizierbar gewesen. Die diesbezüglich erhobenen Beweismittel wären nach Ansicht des Finanzamtes stichhaltig und würden für jede der in Rede stehenden Subfirmen im weiteren Rechtsmittelverfahren dem Bundesfinanzgericht zur Beweismwürdigung vorgelegt werden.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei ohne Vorliegen der in § 11 Abs. 1 UStG 1994 geforderten Rechnungsmerkmale ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen (vgl. u.a. VwGH 14.01.1991, 90/15/0042), selbst wenn die der Rechnung zugrunde liegende Leistung tatsächlich und von einem Unternehmer erbracht worden sei (VwGH 14.01.1991, 90/15/0042) und die Umsatzsteuer unstrittig an das Finanzamt abgeführt worden sei (VwGH 20.11.1996, 96/15/0027) bzw. unabhängig von der Gut- oder Schlechtgläubigkeit des Leistungsempfängers und auch wenn der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer bezahlt habe (VwGH 3.07.2003, 2002/15/0155).

Die Frage, ob das Finanzamt den leistenden Unternehmer steuerlich erfasst habe, sei für die Frage des Vorsteuerabzuges des Leistungsempfängers nicht ausschlaggebend (VwGH 20.11.1996, 95/15/0179). Eine dem § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 entsprechende Rechnung müsse deshalb den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers, also den

richtigen Namen und die richtige Adresse zu enthalten.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sei die Vorsteuerabzugsberechtigung aus einer Rechnung, auf der als leistender Unternehmer eine Firma aufscheine, die an der angegebenen Adresse nicht existiere, zu versagen. Die Angabe einer falschen Anschrift des leistenden Unternehmers schließe für sich allein schon die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 aus (vgl. u.a. VwGH 26.09.2000, 99/13/0020; 30.05.2001, 95/13/0226; 20.11.1996, 96/15/0027; 20.11.1996, 95/15/0179; 28.05.1997, 94/13/0230; 24.04.1996, 94/13/0133; 24.04.1996, 94/13/0134; 20.11.1996, 95/15/0179, 96/15/0027; VwGH 1.06.2006, 2004/15/0069; 28.02.2007, 2004/13/0039; 4.03.2009, 2004/15/0174 sowie VwGH 29.07.2010, 2010/15/0072). Bei Rechnungen mit Namen & Anschrift eines unter dem angegebenen Namen oder unter der angegebenen Anschrift nicht existenten Leistenden fehle es am Erfordernis des Namens und der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers für die Rechnung (vgl. u.a. VwGH 14.01.1991, 90/15/0042; 29.11.2000, 95/13/0029 und 95/13/0072). Unter Anschrift im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sei demnach eine Geschäftsanschrift, an der das leistende Unternehmen eine Geschäftstätigkeit entwickelt, zu verstehen.

Nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen sei es als erwiesen anzusehen, dass die Fa. D-GmbH an der in den Rechnungen angeführten - im Firmenbuch als Geschäftsanschrift genannten - Adresse keine Geschäftstätigkeit entfaltet habe. Bei der Erhebung des zuständigen Finanzamtes hätten an der Fakturenadresse keine Betriebsräumlichkeiten des Unternehmens festgestellt werden können. Aus den Ermittlungsergebnissen ergebe sich damit eindeutig, dass weder der Ort der Geschäftsleitung, noch der Geschäftstätigkeit im Sinn des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 sich im Leistungs- und Abrechnungszeitpunkt an der Rechnungsadresse in D-Platz befunden habe. Daran vermöge auch die Rechnungsadresse als Geschäftsanschrift laut Firmenbuch nichts zu ändern.

Es gebe keinen wie auch immer gearteten, sich auf steuerliche Belange ausdehnenden Vertrauensschutz hinsichtlich einer im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse (welche eine bloße Zustelladresse sein könne), die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche. Die Angaben im Firmenbuch zum Sitz bzw. zur Geschäftsanschrift würden daher keine Aussagen über den Ort der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zulassen.

Aus diesen rechtlichen und faktischen Gründen könne daher im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug kein Vertrauensschutz in Bezug auf eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftsadresse als „richtige“ Rechnungsadresse bestehen.

Die Bindung des Vorsteuerabzuges an eine ordnungsgemäße Rechnung sei weder ein inadäquates Mittel noch unsachlich, denn der Leistungsempfänger könne eine Berichtigung solcher Rechnungen verlangen. Die „*Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers*“ sei das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen habe (VwGH 25.04.2001, 98/13/0081).

Selbst wenn für den Rechnungsempfänger der Umstand der falschen Anschrift nicht erkennbar gewesen wäre, und er auf deren Richtigkeit vertraut haben sollte, ändere dies nichts an der objektiv vorliegenden Tatsache, dass das Rechnungsmerkmal Anschrift (= richtige Anschrift)

fehle und die Rechnung daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtige. Somit sei der Vorsteuerabzug aus den gegenständlichen ER zu versagen gewesen.

Mit dem Vorlageantrag wurde hinsichtlich der Fa. D-GmbH nochmals betont, dass die UID-Nummer der Gesellschaft mit Gewerbeberechtigung bis 11/14 gültig gewesen wäre und sich die Fa. D-GmbH auf der HFU-Liste bis 3.12.2014 befunden hätte. Die die rechtmäßige Existenz dieser Gesellschaft beweisenden Unterlagen würden vorliegen.

Die Ausführungen unter der Tz 4 PB seien hinsichtlich des Zeitablaufes nicht nachvollziehbar. Offensichtlich wären die Prüfungshandlungen des Finanzamts erst zu einem späteren Zeitpunkt durchgeführt worden. Eine konkrete Stellungnahme hierzu sei erst möglich, sobald seitens der Behörde offengelegt werde, wann die angeführten Prüfungshandlungen gesetzt worden sein sollen. Bisher würden diese Beweise fehlen. Der Sachverhalt sei weitgehend gleich wie die anderen Fälle, die Zusammenarbeit hätte zwischen 6/14 und 23.10.2014 bestanden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit den Abgabenerklärungen für das Jahr 2014 sind in Bezug auf die Fa. D-GmbH in Hinblick auf die Fremdleistungsaufwendungen und Materialkosten von der Fa. D-GmbH im Jahr 2014 436.398 € brutto an Aufwendungen geltend gemacht und 17.677,49 € als Vorsteuern (§ 12 UStG 1994) in Abzug gebracht worden.

Die per Gesellschaftsvertrag vom 9.06.2008 gegründete Fa. D-GmbH, FN 04a mit Gewerbeberechtigung, gültiger UID-Nummer von 3.11.2008 bis 20.11.2014 und Bankkonto bei der Erste Bank in Österreich ist auf der HFU-Liste bis 3.12.2014 eingetragen gewesen. Seit 23.04.2014 sind die Geschäfte der Subfirma vom alleinigen Gesellschafter V.D.V. selbständig geführt worden. Die Sitzadresse der Fa. D-GmbH ab 1.05.2014 - D-Platz, - ist zugleich die Meldeadresse des in Bulgarien geborenen Geschäftsführers von 26.02.2014 bis 27.03.2015 gewesen. Der Unterkunftgeber ist I.M. gewesen. Im Firmenbuch ist die Löschung der Subfirma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit am 30.09.2014 registriert worden.

Seitens der Betriebsprüfung bei der Bf. sind die Vorsteuern in Höhe von 17.677,49 € wegen formeller Rechnungsmängel (Firmenadresse = Briefkastenanschrift) und materieller Mängel (kein Materialbesitz der Fa. D-GmbH für den Verkauf) nicht anerkannt worden.

Der am 26.02.2014 nach Österreich zugezogene Geschäftsführer V.D.V. ist für die belangte Behörde bei mehreren Begehungen an der Wohn- und Firmensitzadresse der Fa. D-GmbH nicht anzutreffen gewesen. An Namen sind an der in Rede stehenden Adresse jene des V.D.V. und jener der Firma nicht ersichtlich gewesen.

Hinsichtlich Rechnungsnummern sind Nummern laut dem Vergleichsergebnis zwischen ER der Bf. und Fa. D-GmbH teilweise doppelt vergeben worden (z.B.: Nr. 2014-163 im Rechenwerk bei der Fa. D-GmbH für einen anderen Kunden). Teilweise liegen Rechnungsnummern vom selben Tag weit auseinander (z.B.: 03.10.2014: Buchung einer ER bei der Fa. Bf.: Nummer 2014-0768; Rechnungsnummer 2014-0553 für anderen Kunden im Rechenwerk der Fa. D-GmbH).

Laut Angaben des Geschäftsführers der Bf. hat die Firma mit der Fa. D-GmbH unter den bei der Subfirma im Frühjahr 2014 geänderten Gesellschafts-/Geschäftsführerverhältnissen zwischen Juni 2014 und 23.10.2014 zusammengearbeitet. Die Ansprechperson für die Fa. D-GmbH ist der in Bulgarien geborene V.D.V gewesen.

Nach den Buchhaltungsaufzeichnungen und Belegen hat die Fa. D-GmbH Abrechnungen (436.398,00 € brutto) an die Bf. von 2.06.2014 bis 17.10.2014 gelegt. Vorsteuern (17.677,49 €) sind für Materialeinkäufe (Schalungsplatten, Deckenstützen, Elementstützen, etc. ...) geltend gemacht worden. Derartige Anschaffungen sind in den Buchhaltungsunterlagen bei der Fa. D-GmbH nicht entdeckt worden.

Abgabenbehördliche Erhebungen haben ergeben, dass die auf das Bankkonto der Fa. D-GmbH erfolgten Überweisungen unmittelbar BAR behoben worden sind.

2. Beweiswürdigung

Rechtslage

Nach Europäischen Unionsrecht gilt als Steuerpflichtiger - die MwStSyst-RL kennt den Unternehmensbegriff nicht - derjenige, der eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten des Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufen (Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL). Als Steuerpflichtiger kommt unabhängig vom Bestehen einer eigenen Rechtspersönlichkeit oder Rechtsfähigkeit jede natürliche und juristische Person des privaten und öffentlichen Rechts in Betracht, auch eine Personenmehrheit, wenn sie einheitlich nach außen hin auftritt und ihre Mitglieder gemeinsam das wirtschaftliche Risiko tragen (EuGH 29.09.2015, C-276/14, Gmina Wroclaw).

Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSyst-RL gelten insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen als wirtschaftliche Tätigkeiten (VwGH 25.07.2013, 2010/15/0082). Die wirtschaftliche Tätigkeit muss nicht mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH umfasst diese Vorschrift alle Vorgänge ohne Rücksicht auf deren Rechtsform, die darauf abzielen, nachhaltig Einnahmen aus einem Gegenstand zu erwirtschaften (EuGH 26.06.2007, C-284/04, T-Mobile). Damit sind Dauerschuldverhältnisse gemeint, auf Grund derer die Überlassung von Gegenständen zur Nutzung nicht kurzfristig oder gelegentlich, sondern von einer gewissen Dauer zu erfolgen hat (Miet-, Pachtverträge, Lizenzverträge usw.). Dass eine wirtschaftliche Tätigkeit nachhaltig sein muss, kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass die Beurteilung als Steuerpflichtiger auf Grund einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht in Betracht kommt, wenn die Umsätze für private Zwecke und damit nur gelegentlich ausgeführt werden (EuGH 26.09.1996, C-230/94, Enkler).

Der Begriff „*wirtschaftliche Tätigkeit*“ ist gemäß der ständigen Rechtsprechung des EuGH weit auszulegen (EuGH 26.06.2003, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring; EuGH 26.06.2007, C-284/04, T-Mobile). Wesentliches Merkmal für Tätigkeiten mit wirtschaftlichen Charakter ist die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt im Sinn des Art. 2 Abs. 1 lit. a und c MwStSyst-RL (EuGH 20.06.1991, C-60/90, Polysar Investments Netherlands; EuGH 27.09.2001, C-16/00, Cibo Participations).

Ein Steuerpflichtiger, der seine wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt hat, aber für die Räume, die er für diese Tätigkeit genutzt hatte, wegen einer Unkündbarkeitsklausel im Mietvertrag weiterhin Miete und Nebenkosten zahlt, kann die Vorsteuer auf die entsprechenden Beträge abziehen, soweit zwischen den geleisteten Zahlungen und der wirtschaftlichen Tätigkeit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und insoweit weder Betrugereien noch Missbräuche festzustellen sind. Demnach wäre ein Vorsteuerabzug zu verneinen, wenn für die vor der Betriebseinstellung unternehmerisch genutzten Räume weiterhin Miet- und Nebenkostenzahlungen geleistet werden und diese Räumlichkeiten für rein private Zwecke in der Zeit nach der Einstellung des Unternehmens verwendet werden (EuGH 3.03.2005, C-32/03, Fini H).

Auf Art 10 MwStSyst-RL mit der Definition des Begriffs „*selbständig*“ sei verwiesen.

Nach innerstaatlichen Recht ist ein Unternehmer gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 zufolge, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die Bestimmung des § 2 UStG 1994 normiert die Unternehmereigenschaft und legt fest, wer steuerbare Leistungen oder einen steuerbaren Eigenverbrauch im Sinn des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 ausführen kann. Der Unternehmer ist Steuersubjekt und damit Schuldner der Umsatzsteuer (§ 19 Abs. 1 UStG 1994). Mit dem Unternehmerbegriff ist auch die Berechtigung bzw. die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung verbunden (§ 11 Abs. 1 UStG 1994). Erfüllt eine Person die Voraussetzungen des § 2 UStG 1994, ist sie grundsätzlich zum Vorsteuerabzug (§ 12 Abs. 1 UStG 1994) berechtigt und verpflichtet, Aufzeichnungen zu führen (§ 18 UStG 1994) sowie grundsätzlich Umsatzsteuervoranmeldungen und Steuererklärungen abzugeben (§ 21 UStG 1994). Ein Kleinunternehmer im Sinn des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 ist ebenso Unternehmer, das Gesetz legt in diesem Zusammenhang bestimmte Umsatzgrenzen fest. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 2 UStG 1994 ist die Absicht, Gewinne zu erzielen, bei einem eine nachhaltige Tätigkeit selbständig zur Erzielung von Einnahmen ausübenden Unternehmer für die Beurteilung einer Tätigkeit als der Umsatzsteuer unterliegend nicht erforderlich (VwGH 25.07.2013, 2010/15/0082).

Die Tätigkeit eines gewerberechtl. Geschäftsführers für eine einzige GmbH erfüllt die Voraussetzungen einer nachhaltigen Betätigung (VwGH 13.10.1993, 91/13/0058). Wird die Insolvenz über eine GmbH eröffnet, so geht die Unternehmereigenschaft durch die Insolvenzeröffnung nicht unter, die durch den Insolvenzverwalter ausgeführten Umsätze sind

weiterhin dem Unternehmen (Gemeinschuldner) zuzuordnen. Der Gemeinschuldner bleibt weiterhin Abgabenschuldner (VwGH 16.02.2006, 2005/14/0033) und Unternehmer. Der Insolvenzverwalter führt als gesetzlicher Vertreter das Unternehmen des Gemeinschuldners und zählt abgabenrechtlich zum Personenkreis des § 80 BAO (VwGH 8.02.2007, 2006/15/0373).

Bei einer Person mit Auslandsbezug liegt die Unternehmereigenschaft auch dann vor, wenn eine Person nur im Ausland tätig wird (VwGH 7.10.1955, 3206/53).

Die Tatsache, dass nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 die (nachhaltige) Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen erfolgen muss, heißt, dass die Einnahmenerzielungsabsicht Voraussetzung für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer die Sache für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und somit für eine nachhaltige Einnahmenerzielung einsetzt. Objektiver Anhaltspunkt ist ein marktkonformes Streben nach Einnahmen, das die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art 9 Abs 1 iVm Art 167 MwStSyst-RL stützen kann (EuGH 26.9.1996, C-230/94, Enkler).

Die Formulierung im § 2 Abs. 1 UStG 1994 „*auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt*“ bringt eindeutig zum Ausdruck, dass der Unternehmerbegriff weder einen tatsächlichen Gewinn noch eine Absicht der Gewinnerzielung voraussetzt. Der Zweck, für den die erzielten Einnahmen verwendet werden sollen, ist für die Umsatzsteuerpflicht nicht von Belang. Entgelt ist jede tatsächlich erhaltene Gegenleistung, die in einem ursächlichen unmittelbaren Zusammenhang mit der erbrachten Leistung steht. Sie muss keinen nach objektiven Maßstäben bestimmten Wert darstellen (EuGH 21.3.2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club). Leistung und Gegenleistung müssen nicht gleichwertig sein (VwGH 25.01.2001, 95/15/0172). Auch ideelle, karitative oder gemeinnützige Tätigkeiten können demnach unternehmerisch tätig werden. Dies gilt auch für Tätigkeiten, die einer privaten Neigung entsprechen (VwGH 12.12.1952, 2757/50).

Der Fremdvergleich und die Art der Bewirtschaftung sind objektive Anhaltspunkte für die Beurteilung der Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwStSyst-RL entfaltet wird. Auf die Verbundenheit von Personen kommt es dabei nicht an.

Hinsichtlich der Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit bedeuten die Einstellung der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, die Auflösung der Gesellschaft und ihre Löschung im Firmenbuch noch nicht das Ende der Unternehmereigenschaft. Die Unternehmereigenschaft im Sinn des Umsatzsteuergesetzes wirkt über die Betriebsaufgabe im Sinne des Einkommensteuergesetzes hinaus und endet somit nicht bereits mit der formalen Betriebseinstellung oder mit der Aufgabe der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, sondern umfasst auch noch alle Vorgänge und Handlungen, die der Liquidierung der ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit dienen (VwGH 25.01.1995, 94/15/0023). Ein bereits veräußertes Unternehmen kann aus Eingangsrechnungen, die noch nach der Veräußerung empfangen werden und die mit der vorangegangenen betrieblichen Tätigkeit in einem direkten Zusammenhang stehen, einen Vorsteuerabzug geltend machen.

Bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens bleibt der Steuerpflichtige weiterhin Abgabenschuldner betreff alle Abgabenschuldigkeiten, die durch den Fortbetrieb oder die Beendigung seines Unternehmens entstanden sind. Der Insolvenzverwalter tritt nicht als Abgabenschuldner an seine Stelle, sondern ist gesetzlicher Vertreter des Abgabepflichtigen (VwGH 27.05.1998, 93/13/0052).

Auch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs lässt einen Vorsteuerabzug trotz Beendigung der wirtschaftlichen Tätigkeit aus noch zu leistenden Zahlungen zu, soweit zwischen diesen und der wirtschaftlichen Tätigkeit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht. Da unter „*wirtschaftlicher Tätigkeit*“ alle in der betreffenden Berufssparte möglichen Tätigkeiten zu verstehen sind, kann die wirtschaftliche Tätigkeit auch in verschiedenen aufeinander folgenden Tätigkeiten bestehen.

Ein Vorsteuerabzug aus Mietzahlungen, die dem Steuerpflichtigen im Zuge der Liquidation seines Betriebes entstanden sind, ist zulässig, da es sich dabei um Ausgaben zum Zweck der Beendigung dieser Tätigkeit handelt, die zweifelsfrei als Bestandteil der wirtschaftlichen Tätigkeit zu betrachten sind. Jede andere Auslegung würde eine willkürliche Unterscheidung zwischen Ausgaben für die Zwecke eines Unternehmens vor der tatsächlichen Aufnahme seiner Tätigkeit sowie während dieser Tätigkeit und Ausgaben zum Zweck der Beendigung dieser Tätigkeit bedeuten (EuGH 3.03.2005, C- 32/03, Fini H).

Trotz Beendigung eines Betriebes kann sich nach den Gesamtumständen ergeben, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, die Unternehmertätigkeit fortzuführen. Ist dies der Fall, liegt ein Ruhen der Unternehmertätigkeit, auch wenn vorübergehend keine Umsätze erzielt werden, und keine Beendigung vor.

Hinsichtlich der Ausstellung von Rechnungen hat Art 220 MwStSyst-RL zufolge jeder Steuerpflichtige in genau bezeichneten Fällen, insbesondere wenn er Gegenstände liefert oder Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person erbringt, eine Rechnung entweder selbst auszustellen oder dafür Sorge zu tragen, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird.

Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 ist ein Unternehmer zur Rechnungsausstellung verpflichtet, sofern er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausführt. Zur Vermeidung von Missbräuchen in der Bauwirtschaft wurden im Absatz 1a des § 19 UStG 1994 in der Fassung des BGBl. I Nr. 132/2002 bei Bauleistungen das Reverse Charge System normiert und Haftungsbestimmungen bei Beauftragung und zur Erbringung von Bauleistungen geschaffen (§ 67a ASVG, § 82a EStG 1988). Ab 1.1.2016 wurde durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 BGBl. I 118/2015) die Verpflichtung zur unbaren Auszahlung von Arbeitslöhnen normiert.

Rechnungen im Sinn des Umsatzsteuerrechts haben nach EU-Recht nur die in Art 226 MwStSyst-RL definierten Angaben zu enthalten. Den Mitgliedstaaten ist jedoch freigestellt, unabhängig von innergemeinschaftlichen Lieferungen oder Umsätzen mit Übergang der Steuerschuld, die UID des Leistungsempfängers als Rechnungsmerkmal zu bestimmen (Art 227

MwStSyst-RL). Die Unterzeichnung von Rechnungen wird ausdrücklich nicht verlangt (Art 229 MwStSyst-RL).

Rechnungen im Sinn des § 11 UStG 1994 haben gemäß § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 die folgenden Angaben zu enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
- c) die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
- d) den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (beispielsweise Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
- e) das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4 UStG 1994) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
- f) den auf das Entgelt (lit. e) entfallenden Steuerbetrag. Wird die Rechnung in einer anderen Währung als Euro ausgestellt, ist der Steuerbetrag nach Anwendung einer dem § 20 Abs. 6 entsprechenden Umrechnungsmethode zusätzlich in Euro anzugeben. Steht der Betrag in Euro im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung noch nicht fest, hat der Unternehmer nachvollziehbar anzugeben, welche Umrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 6 angewendet wird. Der Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994) bemisst sich nach dem in Euro angegebenen oder jenem Betrag in Euro, der sich nach der ausgewiesenen Umrechnungsmethode ergibt;
- g) das Ausstellungsdatum;
- h) eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- i) soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Für den Vorsteuerabzug ist nach EU-Recht erforderlich, dass der Steuerpflichtige unter anderem eine gemäß den Art 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 MwStSyst-RL ausgestellte Rechnung besitzt (Art 178 lit a MwStSyst-RL). Nach innerstaatlichen Umsatzsteuerrecht kann der Unternehmer gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als

Vorsteuerbeträge abziehen. Nach den beiden letzten Sätzen des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wurde, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Steuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Zu den materiellen Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts ist Art. 17 Abs. 2 lit. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 168 lit. a der Richtlinie 2006/112) zu entnehmen, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (vgl. VwGH 29.05.2018, Ra 2016/15/0068 mit Verweis auf EuGH 22.10.2015, C-277/14, PPUH Stehcomp, Rn. 28). Es muss also ein Leistungsaustausch zwischen zwei Unternehmern, nämlich dem Rechnungsaussteller und dem Empfänger der Rechnung, als erwiesen angenommen werden können.

Zu den materiellen Voraussetzungen zählt nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (vgl. EuGH 21.11.2018, C-664/16, Rs Vadan) auch die tatsächliche Entrichtung der Umsatzsteuer. Kann der Leistungsempfänger das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen durch objektive Nachweise belegen, so steht ihm nach dem Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität der Vorsteuerabzug zu.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 sind nur die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) ausgewiesenen Steuerbeträge als Vorsteuer abzugsfähig. Der Vorsteuerabzug verlangt eine den Vorschriften des § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung (EuGH 8.05.2013, C-271/12, Petroma Transports ua; kein Vorsteuerabzug bei nicht ordnungsgemäßen oder ungenauen Rechnungen). Wer wann an wen was geleistet hat und wie hoch das Entgelt gewesen ist, sind die Mindestanforderungen an eine Rechnung wie diese in Art 226 MwStSyst-RL spezifiziert werden (EuGH 15.09.2016, C-516/14, Barlis 06). Fehlt eine dieser Mindestanforderungen an eine Rechnung oder sind die Angaben in der Rechnung fehlerhaft, so ist ein Vorsteuerabzug nur dann zulässig, wenn die beschwerdeführende Partei den Nachweis erbringt, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind. Die Steuerverwaltung darf das Recht auf Vorsteuerabzug in einem solchen Fall nicht verweigern, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für das Vorsteuerabzugsrecht geltenden materiellen Voraussetzungen vorliegen (EuGH 15.09.2016, C-516/14 Rn 49, Barlis 06).

Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (z.B. EuGH 21.04.2005, C-25/03, HE; EuGH 11.05.2006, C-384/04, Federation of Technological Industries; EuGH 6.7.2006, C-439/04, Kittel, und C-440/04; EuGH 1.03.2012, C-280/10, Polski Trawertyn; EuGH 15.09.2016, C-516/14, Barlis) dürfen die Rechnungsanforderungen nicht so weit gespannt sein, dass dadurch das Recht auf Vorsteuerabzug vollständig ausgeschlossen oder

übermäßig erschwert wird. Angesichts der Entscheidung EuGH 15.09.2016, C-516/14, Rn 42 bis 44, ist aus dem Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer abzuleiten, dass der Abzug der Vorsteuer gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen dafür erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt. Daher darf die Steuerverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug in einem solchen Fall nicht verweigern, wenn sie über sämtliche Daten verfügt, um zu prüfen, ob die für das Vorsteuerabzugsrecht geltenden materiellen Voraussetzungen vorliegen. Dabei darf sich die Steuerverwaltung nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken. Sie hat auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen (VwGH 29.05.2018, Ra 2016/15/0068, Rn 12; ebenso VwGH 12.06.2019, Ro 2017/13/0011, Rn 26 und VwGH 19.05.2020, Ro 2019/13/0030, Rn 25).

Die Maßgeblichkeit der materiellen Voraussetzungen heißt, dass das Vorliegen einer mangelhaften Rechnung oder einer „*Nichtrechnung*“ im Einzelfall zu beurteilen ist. Von einer „*Nichtrechnung*“ ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Rede, wenn a) der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (VwGH 12.06.2019, Ro 2017/13/0011), b) nicht abschließend beurteilt werden kann, ob die in den Rechnungen verzeichnete Leistung mit der erbrachten Leistung übereinstimmt (VwGH 19.05.2020, Ro 2019/13/0030).

Hinsichtlich der Rechnungsangabe im § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 „*Name und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmens*“ reichen Rechnungen mit richtigen Namen ohne richtige Adresse des leistenden Unternehmers für den Vorsteuerabzug nicht aus (VwGH 26.09.2000, 99/13/0020). Das Recht auf Vorsteuerabzug kann nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs grundsätzlich nur ausgeübt werden, wenn der Steuerpflichtige eine Rechnung besitzt (vgl. EuGH 1.03.2012, C-280/10, Polski Trawertyn; EuGH 8.05.2013, C-271/12, Petroma Transports SA ua.). Im Fall von umsatzsteuerlich relevanten Betriebsstätten eines Unternehmens an mehreren Standorten ist die Firma insgesamt als ein Unternehmen anzusehen; jede einzelne Standortadresse gilt als gültige Anschrift des Unternehmers. Die Standortadressen gelten als Adressen des Unternehmers. **Enthält eine Rechnung die Angabe des richtigen Firmenwortlautes und einer Standortadresse, so ist diese Angabe bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ausreichend.**

Die Angabe der Geschäftsanschrift laut Firmenbuch ist zwar nicht erforderlich, aber ausreichend, wenn an dieser Anschrift tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird.

Hinsichtlich des Verbots des Vorsteuerabzugs bei Betrugsfällen haben nationale Behörden und Gerichte der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (vgl. EuGH 18.12.2014, C-131/13, C-163/13, C-164/13, Schoenimport „*Italmoda*“ Mariano Previti ua; EuGH 7.12.2010, C-285/09) entsprechend einem Unternehmer im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung das Recht auf Vorsteuerabzug, auf Mehrwertsteuerbefreiung oder auf Mehrwertsteuererstattung zu versagen, sofern anhand objektiver Umstände nachgewiesen ist, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des betreffenden Rechts beruft, an einer im Rahmen einer begangenen

Mehrwertsteuer-Hinterziehung beteiligt hat. Dies gilt auch, wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen.

Bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung kann der Ausgangsmitgliedstaat der Lieferung aufgrund der ihm nach dem ersten Satzteil von **Art. 28c Teil A Buchst. a der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern-Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17.10.2000 geänderten Fassung** zustehenden Befugnisse die Mehrwertsteuerbefreiung für einen Umsatz, bei dem der Lieferer bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem die Hinterziehung der Mehrwertsteuer zu ermöglichen, zu versagen.

- Aus Gründen der Übersichtlichkeit wurde der Vorsteuerabzugsentfall aus § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 in den § 12 Abs. 14 UStG 1994 verschoben (StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118). Der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs entsprechend erfasst § 12 Abs. 14 UStG 1994 vom Gesetzeswortlaut her die Fälle des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 (gesondert ausgewiesene österr. Umsatzsteuer) und darüber hinaus auch alle Fälle des Vorsteuerabzugs (EUSt, Reverse Charge, Erwerbsteuer). Die Neuregelung gilt mangels einer konkreten Inkrafttretensbestimmung seit 15.08.2015 (Tag nach Kundmachung des StRefG 2015/2016).

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (z.B. EuGH 6.07.2006, C-439/04, Kittel, und Recolta, C-440/04) steht einem Unternehmer kein Vorsteuerabzug zu, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers getätigten Umsatz vorausgegangen oder nachgefolgt ist, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet war. In einer solchen Situation geht der Steuerpflichtige den Urhebern der Hinterziehung zur Hand und macht sich ihrer mitschuldig (EuGH 6.07.2006, C-439/04, Rn 57); eine solche Auslegung wirkt betrügerischen Umsätzen entgegen, indem sie ihre Durchführung erschwert (EuGH 6.07.2006, C-439/04, Rn 58).

In Hinblick darauf, dass der Vorsteuerabzug einem Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen musste, dass der betreffende Umsatz in einem vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, auf Grund nationaler zivilrechtlicher Rechtsvorschrift nicht versagt werden darf, ist es der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zufolge die Behörde, die bei tatsächlicher Leistung und ordnungsgemäßer Rechnung anhand objektiver Umstände den Nachweis dafür, dass der Steuerpflichtige um den Betrug wusste oder hätte wissen müssen, zu erbringen hat (EuGH 21.06.2012, C-80/11, Mahagében Kft., und C-142/11, Péter Dávid; EuGH 6.12.2012, C-285/11, Bonik EOOD). Bei einer Rechnung mit allen Angaben, die zur Bestimmung des Ausstellers und der Art der erbrachten Dienstleistungen erforderlich sind, hängt die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft und damit der Vorsteuerabzug somit nicht davon ab, ob der Leistende behördlich erfasst ist (EuGH 06.09.2012, C-324/11, Gábor Tóth). Es genügt, dass ein Steuerpflichtiger von einer Einbeziehung des betreffenden Umsatzes in eine

Steuerhinterziehung wissen konnte, um den Vorsteuerabzug zu versagen (EuGH 31.01.2013, C-643/11, Rn 60, LVK).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kommt die Versagung des Vorsteuerabzuges wegen „*Wissen müssen*“ um den Umsatzsteuerbetrug in der Lieferantenkette auch zur Anwendung, wenn nicht der direkte Lieferant, sondern ein Vorlieferant den Umsatzsteuerbetrug begangen hat; dabei muss sich eine juristische Person das Wissen ihres Geschäftsführers (Vertreter) sowie die dienstlichen Kenntnisse der übrigen Mitarbeiter zurechnen lassen (VwGH 26.03.2014, 2009/13/0172). Ein finanzstrafrechtlich relevantes vorsätzliches Handeln seitens der Vorlieferanten ist allerdings nicht Voraussetzung und es besteht keine Bindung der Abgabenbehörden an die Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung in einem gegenüber Dritten ergangenen Straferkenntnis (VwGH 26.03.2014, 2009/13/0172).

Ob der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die das BFG in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat (VwGH 12.06.2019, Ro 2017/13/0011).

Ob ein Steuerbetrug vorliegt, der den Vorsteuerabzug ausschließt, muss die Steuerverwaltung aufgrund objektiver Anhaltspunkte prüfen, die nach innerstaatlichen Beweisregeln ermittelt werden müssen. Diesbezüglich ist im Rahmen einer Einzelfallbeurteilung zu entscheiden, welche Maßnahmen vernünftigerweise von einem Steuerpflichtigen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind. Dabei kann er verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Waren oder sonstige Leistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen. Allerdings kann die Steuerverwaltung vom Steuerpflichtigen nicht generell eine Prüfung verlangen, ob der Rechnungsaussteller tatsächlich über die Gegenstände und Dienstleistungen verfügte und sie liefern konnte und seinen umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (EuGH 4.06.2020, C-430/19, SC C.F. srl,).

Zwecks Beurteilung, ob ein Unternehmer von einem Umsatzsteuerbetrug zumindest hätte wissen müssen, gilt, dass dann, wenn der Unternehmer bei Vorliegen untypischer Verhältnisse das Geschäft ohne weitere Nachforschungen abschließt und die weitergehenden Ermittlungen der Finanzverwaltung zeigen, dass ein Fall von Steuerbetrug vorliegt, ein Gutglaubensschutz regelmäßig ausgeschlossen ist (BFG 18.02.2020, RV/7102457/2015).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt a III. (Abänderung)

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2014 war abzuändern, weil der Vorsteuerabzug eine Rechnung verlangt (EuGH 8.05.2013, C-271/12, Petroma Transports ua), die Antwort auf die

Fragen, wer wann an wen was geleistet hat und wie hoch das Entgelt gewesen ist, gibt und den Mindestanforderungen an eine Rechnung wie diese in Art 226 MwStSyst-RL spezifiziert werden (EuGH 15.09.2016, C-516/14, Barlis 06), entspricht.

Die Ausführungen in der Tz 4 PB zum Rechnungsmerkmal in § 11 Abs. 1 Z. 3 lit. a UStG 1994 ändern nichts an der Tatsache, dass eine Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1994 für den Vorsteuerabzug eine Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten muss, unter der er **postalisch erreichbar** ist. Dass die Rechnung weitergehend einen Ort angibt, an dem der leistende Unternehmer seine Tätigkeit ausübt, ist nach der aufgrund des Urteils des Europäischen Gerichtshofs EuGH 15. 11. 2017, Rs C-374/16 und C-375/16, Geissel und Butin, geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht mehr erforderlich (vgl. BFH 21.06.2018, V R 25/15; 21.06.2018, V R 28/16). Die Standortadressen gelten als Adressen des Unternehmers. Hat ein Unternehmen umsatzsteuerliche Betriebsstätten an mehreren Standorten, so ist diese Firma insgesamt als ein Unternehmen anzusehen. Die Angabe des richtigen Firmenwortlautes und einer Standortadresse in der Rechnung ist somit bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ausreichend.

Da die Angabe der Geschäftsanschrift der Bf. laut Firmenbuch nicht erforderlich, aber ausreichend war, wenn an dieser Anschrift tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wurde, und eine Rechnung eine Anschrift des leistenden Unternehmers zu enthalten hatte, unter der die Bf. postalisch erreichbar war, war den in den Rechnungen der Fa. D-GmbH (§ 11 UStG 1994) ausgewiesenen Steuerbeträgen -17.677,49 €- Vorsteuercharakter im Sinn des § 12 UStG 1994 zu bescheinigen.

Der Annahme, dass der Steuerpflichtige J.T. von Abgabebetrug bei der Fa. D-GmbH wusste oder wissen hätte müssen, war zu erwidern, dass es stets der Vorlage von Beweismitteln durch die Behörde bedarf, um den Betrug bei tatsächlicher Leistung und ordnungsgemäßer Rechnung von Subunternehmern in der Baubranche anhand objektiver Umstände zu dokumentieren, weil keine Geschäftsführung einer Firma die Möglichkeit einer Einsichtnahme in die Buchhaltung einer Fremdfirma hat.

Parallelgesellschaften sind Folge von Drogen- oder Alkoholproblemen, Asylwerbern und Menschen mit Migrationshintergrund, behindern die Integrationsbemühungen der österreichischen Gesellschaft und sind der Nährboden für Gewalt. Ist das Unrechtsbewusstsein das Bewusstsein, dass mit einem bestimmten Handeln Unrecht getan wird, so ist die Einsicht, Unrecht zu tun, die Erkenntnis und das Verstehen der Rechtswidrigkeit der Tat. Es kommt nicht darauf an, dass der Geschäftsführer z.B. einer Baufirma mit dem Werturteil der Rechtsordnung in Einklang geht und ihr gefühlsmäßig zustimmt. Zur Unrechtseinsicht genügt das Bewusstsein eines Verstoßes gegen die Rechtsordnung; nicht die konkreten Kenntnisse einer bestimmten Norm und deren konkreten Folgen bei ihrer Verletzung. Viele Baubetriebe in der Branche mit weitverbreitetem Subunternehmertum - z.B. die in der Beschwerde der Bf. angesprochene Fa. M-Bau GmbH - haben ihren Hauptstandort außerhalb von Wien und nehmen dennoch Aufträge aus der Bundeshauptstadt an. Überprüfungen bei der Finanzpolizei haben die von J.T.

thematisierten Kontaktgespräche und damit das Unrechtsbewusstsein der Geschäftsführung der Bf. bestätigt, jedoch unterliegen finanzpolizeiliche Erhebungsergebnisse dem Datenschutz und haben angesichts der Finanzpolizei als Bundesbehörde keinen Einfluss auf die Vergabe von Bauaufträge der Gemeinde Wien. Auf die Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft (WKStA) als spezialisierte Staatsanwaltschaft zur Verfolgung großer Wirtschafts- und Korruptionsdelikte sei verwiesen.

Baufirmen sind bei Anwendung einer branchenspezifischen Betrachtungsweise Firmen in einer nicht nur in den Streitjahren männlich-dominierten Branche mit den ausgeprägten Merkmalen *„Involvierung einer Vielzahl an Firmen verschiedener Subbranchen in Bauprojekten“*, *„hoher Anteil an unselbständig beschäftigten Arbeitnehmer mit Bestand des Arbeitsinhalts vorrangig aus körperlicher Arbeit mit hoher Arbeitsschwere durch überwiegend mittlere bis schwere Muskelarbeit teilweise im Freien“*, *„überdurchschnittlich hoher Anteil an Migranten, insbesondere aus Osteuropa“* und die für die Baubranche typischen Arbeitszeiten nach dem System *„kurz-lang“* (wochenweise abwechselnd vier bzw. fünf Tage).

Die Mehrzahl der Wiener Bauunternehmen sind Firmen mit weniger als zehn Beschäftigten. Großfirmen sind überproportional vertreten. Viele Lehrlinge mit Migrationshintergrund, schlechtes Image der Lehre am Bau in Familien ohne Migrationshintergrund und das Wochenpendeln sind Ursache für den zunehmenden Verlust an Attraktivität des Berufs und verschärft den Mangel an Fachkräften. Die Baubranche ist daher eine *„Integrationsbranche“* mit niederschweligen Einstiegshürden für Geflüchtete und Zugewanderte und somit der Steigerung der Nachfrage nach a) Beschäftigungsbewilligungen für zugezogene Personen und b) Nöchtigungsmöglichkeiten für aus dem Ausland zugezogene Menschen förderlich.

Angesichts der Sprachbarrieren und Kommunikationsschwierigkeiten als Folge der Vielzahl an Beschäftigten mit unterschiedlicher Herkunft in der Baubranche und den eher unattraktiven äußeren Arbeitsbedingungen für (Schwarz-)Arbeiter [Ausübung körperlich anstrengender Tätigkeiten auf Baustellen häufig bei Wind und Wetter, Hitze/Kälte, teilweise nachts und/oder am Wochenende] versuchen Arbeitgeber die sonstigen Rahmenbedingungen in Form von z.B. sich an den individuellen Bedürfnissen der Mitarbeitenden orientierenden flexiblen Arbeitszeitmodelle möglichst angenehm zu gestalten, um so die Arbeitsplätze attraktiv zu halten. Im Rahmen der Arbeitszeitmodelle können Mitarbeiter sich innerhalb des Teams die Anwesenheit selbst organisieren, wobei etwaige Restriktionen (etwa Nachtbaustellen) zu berücksichtigen sind. Die im Idealfall auf betrieblicher Ebene bestehenden legalen Arbeitszeitarangements sehen im Winter einen Stundenabbau bei dessen Ausgleich im Sommer durch entsprechende Mehrarbeit auf Baustellen oder bei Infrastrukturprojekten vor und erfordern – wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen – systemimmanent bedingt die Führung von Arbeitszeitaufzeichnungen:

Der Begriff *„Arbeitszeit“* bestimmt jenen Zeitraum, in dem ein Arbeitnehmer seiner Arbeitspflicht nachzukommen hat.

Nach EU-Recht ist *„Arbeitszeit“* gemäß Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 2003/88/EG über bestimmte Aspekte der Arbeitszeitgestaltung welche Zeitspanne auch immer, *„während der ein*

Arbeitnehmer gemäß den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften und/oder Gepflogenheiten arbeitet, dem Arbeitgeber zur Verfügung steht und seine Tätigkeit ausübt oder Aufgaben wahrnimmt“. Dies schließt Bereitschaftsdienste ein. Die letztgenannte EU-Richtlinie gilt als arbeitsrechtliche Rahmenbedingung in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union und daher auch in dem seit 1.01.2007 zu den Mitgliedstaaten der Europäischen Union zählenden Heimatstaat des Geschäftsführers der Fa. D-GmbH: Bulgarien.

Tatsache ist, dass auch soziale Grundrechte ein Bestandteil der seit dem Vertrag von Lissabon im Jahr 2009 rechtsverbindlichen Charta der Grundrechte der Europäischen Union sind. Der einheitliche Grundrechtekatalog beinhaltet die Grund- und Menschenrechte inkl. auch sozialen Grundrechten innerhalb der Europäischen Union und hat den gleichen Rang wie die Gründungsverträge der Union (sogenanntes EU-Primärrecht). Die Unionsorgane und die EU-Mitgliedstaaten sind somit bei der Durchführung des Unionsrechts an die Grundrechtecharta gebunden.

Das im Zuge der Betriebsprüfung bei der Bf. festgestellte Fehlen von Arbeitszeitaufzeichnungen verschaffte Gewissheit über ein generell beträchtliches Risiko in Verfahren über jenes der Bf. vor dem Bundesfinanzgericht hinaus, weil die Grundrechte in der Charta in Verfahren vor dem für die korrekte Anwendung der Grundrechtecharta zuständigen Europäischen Gerichtshof (EuGH) in Luxemburg sowie vor den österreichischen Gerichten bei der Umsetzung und Anwendung von Unionsrecht geltend gemacht werden. Seit einer Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes im Jahr 2012 (VfSlg. 19.632/2012) sind die in der Grundrechtecharta der Europäischen Union verankerten Rechte auch vorm Verfassungsgerichtshof durchsetzbar und können auch durch Individualbeschwerden vor dem Verfassungsgerichtshof geltend gemacht werden. Auf die Möglichkeit der Geltendmachung der von der Grundrechtecharta der Europäischen Union garantierten Rechte vor inländischen Zivil-, Straf- & Verwaltungsgerichten bzw. der Aufhebung von Gesetzen durch den Verfassungsgerichtshof, die den Rechten der Grundrechtecharta der Europäischen Union widersprechen, sei verwiesen.

Das Fehlen von Zeitaufzeichnungen betreff Baustellenarbeiter in der Buchhaltung der Bf. verklärt das Wagnis einer Ertragsminderung aufgrund von z.B. Gerichtsverfahrenskosten in Zusammenhang mit Arbeitsprozessen, Abgabennachzahlungen samt Anfall von Beratungskosten in höheren Umfang wegen des aufgrund der Aktenlage zu erwartenden höheren Beratungsbedarfs in Administrativ- und Rechtsmittelverfahren etc. umso mehr, als Art. 31 Abs. 2 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union die Grundlage für das Recht von Arbeitnehmern wie z.B. Bauarbeiter auf eine Begrenzung der Höchstarbeitszeit, auf tägliche und wöchentliche Ruhezeiten sowie auf bezahlten Jahresurlaub ist und das innerstaatliche Arbeitszeitgesetz den rechtlichen Rahmen für die Bestimmung der Arbeitszeit der meisten Arbeitnehmer bildet. Das letztgenannte innerstaatliche Gesetz definiert die Arbeitszeit als die Zeit vom Beginn bis zum Ende der Arbeit ohne Ruhepausen und legt u.a. die tägliche bzw. wöchentliche Normalarbeitszeit und die Höchstgrenzen der Arbeitszeit fest. Es ist die Differenz zwischen der Höchstarbeits- und der Normalarbeitszeit, die die Zahl der Mehrarbeits- und Überstunden ergibt.

Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Arbeitszeiterfassung (vgl. die in der herrschenden Literatur als Gestaltungsauftrag an den Gesetzgeber verstandene Entscheidung des EuGH 14.05.2019, C-55/18, aus dem Jahr 2019) lässt zum Schutz von u.a. Bauarbeitern keinen Zweifel daran bestehen, dass die Einrichtung eines Systems, mit dem die von jedem Arbeitnehmer geleistete tägliche Arbeitszeit gemessen werden kann, erforderlich ist, um die tatsächliche Einhaltung der wöchentlichen Höchstarbeitszeit sowie der täglichen und wöchentlichen Mindestruhezeiten sicherzustellen, weil ohne ein solches System, das sich durch Auslegung sowohl der Arbeitsschutz- als auch der Arbeitszeit-Richtlinie und dem Grundrecht auf gerechte und angemessene Arbeitsbedingungen gemäß Art. 31 Abs. 2 der EU-Grundrechtecharta ergibt, weder die Zahl der vom Arbeitnehmer tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden sowie ihre zeitliche Lage noch die über die gewöhnliche Arbeitszeit hinausgehende, als Überstunden geleistete Arbeitszeit objektiv und verlässlich ermittelbar ist. Zur Arbeitszeiterfassung im Lichte der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs **ging der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 14.05.2019, C-55/18** in der Rechtssache betreff ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof, Spanien) mit Entscheidung vom 19.1.2018, beim Gerichtshof eingegangen am 29.01.2018, in dem Verfahren Federación de Servicios de Comisiones Obreras (CCOO) gegen die Deutsche Bank SAE **die Klage der spanischen Gewerkschaft CCOO** gegen eine Tochtergesellschaft der Deutschen Bank mit dem Ziel der Durchsetzung der Einrichtung eines Systems zur täglichen Arbeitszeiterfassung durch das Unternehmen anhand der aus der Grundrechte-Charta der EU und der Arbeitszeitrichtlinie 2003/88/EG abgeleiteten Dokumentationspflicht voraus. Mit seiner Entscheidung vom 14.05.2019 verneinte der EuGH die Vereinbarkeit des nationalen Arbeitsrechts mit der EU-Charta für den Fall des Fehlens einer Arbeitgeberpflicht betreff die Messung der täglichen Arbeitszeit jedes Mitarbeiters, betonte in diesem Zusammenhang die Wichtigkeit des in der EU-Charta festgeschriebenen Grundrechts jedes Arbeitnehmers auf Beschränkung der Höchstarbeitszeit samt Einhaltung der Ruhezeiten und darüber hinaus die die Mitgliedstaaten treffende Sorgspflicht hinsichtlich der Einhaltung der Arbeitnehmerrechte und überließ es dennoch den einzelnen Mitgliedsstaaten, die Maßnahmen, die sie dafür in ihrem Arbeitsrecht ergreifen, selbst zu bestimmen. Da die erfassten Arbeitszeitdaten laut Europäischen Gerichtshof objektiv und verlässlich sein müssen und sowohl Arbeitgeber als auch Arbeitnehmer Zugriff auf die Daten zur tatsächlich geleisteten Arbeitszeit haben müssen, besteht für Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Möglichkeit, mögliche Verstöße bei den zuständigen Behörden nachweisen zu können. Jeder Arbeitgeber hat sich daher mit seinen bedarfsbedingt passenden Kontrollsystemen zur Zeiterfassung auseinanderzusetzen, wenn er nicht gegen die ihn treffende Beweisvorsorgepflicht z.B. in Abgabenverfahren verstoßen will. Hinsichtlich Arbeitskräfte zählen arbeitsplatznahe Unterkünfte bei einer Subfirma, bei der nicht alle Positionen mit Fremdarbeitern aus der Region oder Tagespendlern ausgefüllt werden können, zur kritischen Infrastruktur.

- Kritische Infrastrukturen sind der „*Richtlinie 2008/114/EG des Rates vom 8.12.2008 über die Ermittlung und Ausweisung europäischer kritischer Infrastrukturen und die Bewertung der Notwendigkeit, ihren Schutz zu verbessern,*“ zufolge Anlagen, Systeme oder ein Teil davon, die von wesentlicher Bedeutung für die Aufrechterhaltung wichtiger gesellschaftlicher Funktionen, der Gesundheit, der Sicherheit und des wirtschaftlichen oder sozialen Wohlergehens der Bevölkerung sind und deren Störung oder Zerstörung erhebliche Auswirkungen hätte, da ihre Funktionen nicht aufrechterhalten werden könnten. Kritische Infrastrukturen sind in § 74 Z 11 StGB sowie in § 22 Abs. 1 Z 6 Sicherheitspolizeigesetz definiert. Nach § 74 Z 11 StGB zählen zur kritische Infrastruktur u.a. Einrichtungen, Anlagen, Systeme oder Teile davon mit wesentlicher Bedeutung für den öffentlichen Verkehr.

Zwecks Bekämpfung der Schwarzarbeit bedarf es bei Fehlen von arbeitsplatznahen Unterkünften des Problembewusstseins hinsichtlich der Notwendigkeit einer intensiven Zusammenarbeit zwischen der Finanz- und Postverwaltung, der (Finanz-, Bau-) Polizei, der Gerichte, des für die meisten Gewerbe in Wien zuständigen Magistratischen Bezirksamts des Bezirks mit dortigen Betriebsstandort des Gewerbebetriebes oder Filiale, der Magistratsabteilung MA 48 (zuständig für Abfallwirtschaft, Straßenreinigung und Fuhrpark), der Wiener Rauchfangkehrer sowie der Hauseigentümer und deren Hausverwaltungen, weil Betrugsfirmen ihren (angemeldeten bzw. nicht angemeldeten) Arbeitskräften gegen Entgelt Betten zur Nächtigung z.B. an Adressen von Liegenschaften, Wohnungen, Geschäftslokalen überlassen, ohne an diesen Adressen baubehördlich zugelassene Nächtigungsquartiere zur Verfügung stellen zu können.

Vor diesem Hintergrund werden Arbeitskräfte mit Familienwohnsitz in Drittstaaten z.B. Serbien, Bosnien-Herzegowina, etc. ohne Fremdsprachenkenntnisse regelmäßig per Bus auf den Routen (Sonntagabend:) „*Abfahrtsort-Schlafstelle*“, (werktags:) „*Schlafstelle-Arbeitsplatz*“ hin und retour und (letzter Wochenarbeitstag:) „*Arbeitsplatz - Abfahrtsort*“ befördert. Die gegen geringes Entgelt an Arbeitskräfte je nach Arbeitsschicht überlassenen Betten in den durch den z.B. Lagerumbau ohne baubehördlichen Umbaubewilligungsbescheid geschaffenen Schlafstellen und die beengten Verhältnisse ohne Privatsphäre sind die Grundlage für soziale Konflikte und hygienische Missstände. Mit der häufigen Verbreitung von Krankheiten und Seuchen [Epidemien (COVID), Tuberkulose, Syphilis] durch Arbeitskräfte ohne eigene Waschmöglichkeit und den Wochenendpendelverkehr der (Schwarz-)Arbeiter zwischen Österreich und Drittstaaten (z.B. Serbien) nimmt der Arbeitgeber = Mieter das Risiko einer von den Lagerbauten mit den darin befindlichen Betten ausgehenden Gefahr für das Leben oder die Gesundheit von Menschen oder einer größeren als die ortsübliche Beeinträchtigung für die Nachbarschaft in Kauf und preist vom Bauprojektbeginn an Strafen in die Kostenkalkulation ein.

Die Organisation und die Versorgung von pendelnden Arbeitskräften mit Nachtquartieren in der Sphäre des Arbeitgebers sind nicht offenkundig, weil sie in Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb stehen, nur einem eng begrenzten Personenkreis bekannt sind und nach dem

Willen des Betriebsinhabers aufgrund eines berechtigten wirtschaftlichen Interesses geheim gehalten werden sollen. Mussten bis 1.01.2025 gemeinsam genutzte Räume wie z.B. Küche und Wohnzimmer dem jeweiligen Arbeitnehmer vollständig zugerechnet werden, so waren bei einem von zwei Mitarbeitern gemeinschaftlich genutzten Haus - 64 m² -, bestehend aus zwei Schlafzimmern (jeweils 18 m²) und einer Allgemeinfläche (Küche, Bad, Gang) mit insgesamt 28 m², 18 m² Zimmer sowie 28 m² Allgemeinfläche jedem der beiden Mitarbeiter 46 m² (18 + 28) zuzurechnen. Aufgrund der Zurechnung von mehr als 30m² jedem der Mitarbeiter war ein Sachbezug für jeden Mitarbeiter in den Streitjahren zu berechnen.

Indizien für einen Überbelag und ein Massenquartier wären für die Abgabenbehörde in Form der Befragung von Auskunftspersonen (z.B. Eigentümer bzw. Verwalter des jeweiligen Hauses, Mieter, MA 48, Rauchfangkehrer, Post- und Polizeiangestellte) oder Durchführung von standardisierten Vorhalteverfahren zu den Themen

- Störung der Nachtruhe der Mieter als Folge der kraft des Willens der Arbeitgeber von Schwarzarbeitern forcierten Durchbrechung von Zugangssperren zum Haus bzw. Grundstück zwecks Sicherstellung illegaler Nächtigungen unter Kontrollausschluss und des Einsatzes von Schwarzarbeitern zum Wohl der Geschäftsführung der jeweiligen Subfirma!
- Beeinträchtigung der Regulation emotionaler Prozesse und geringere soziale Sensibilität als Folge von dissozialen Verhalten wie egozentrischen Entscheidungen (Lärm vieler Menschen auf engstem Raum bis spät in die Nacht in den Bereichen der Schlafstellen samt auf den Flächen außerhalb der Lager)!
- Art des (Sonder-)Mülls und Umfang der angefallenen Mengen (Verhältnis des Müllanfalls zur Zahl der an der Adresse gemeldeten Personen)!
- Bei der Polizei eingegangene (Telefonische Notruf-) Anzeigen wegen Verletzung der Nachtruhe (Lärmexzesse), Gefahr von Leib, Leben und Gesundheit der Mieter als Folge der Bildung von Parallelgesellschaften (Zusammenkunft von Personen zwecks
 - a) Drogen- bzw. Alkoholkonsums,
 - b) Inanspruchnahme von Leistungen von der Prostitution nachgehenden Personen zu lautstärkenintensiven, energiegeladenen und kraftvollen Klängen von traditioneller osteuropäischer Volksmusik sowie Klängen des Mittelmeer- und Balkanraums im Revier eines Zuhälters), etc.
- Beschwerden von Hausmietern bei der Hausverwaltung, verifizierbar.

Die aktive Zusammenarbeit zwischen Polizei, Gewerbeamt des Wiener Bezirksamts, Post und Finanzamt bei der Bekämpfung von Schwarzarbeit ist gerade in Hinblick auf das Fehlen von Nachtquartieren für Schwarzarbeiter notwendig, weil die Post an einen Schwarzarbeiter dadurch, dass sie mangels Meldung nicht an eine Wohnsitzadresse des Arbeiters zustellbar ist, in der Regel an die Betriebsadresse der Betrugsfirma ohne Angabe der Firma adressiert ist. Der „Polizei“ ist bekannt, dass die Ausnutzung der Notlage illegaler Einwanderer oft im Zuge der Vermittlung von Schwarzarbeitern durch Zuhälter anhand deren Arten, Abhängigkeiten auszunutzen, festzustellen ist. Betreffend Zuhälter mit Einfluss auf die Beeinträchtigung der

Wohnqualität und das Verhältnis zwischen Unterwelt und Polizei ist auf die Website <https://www.derstandard.at/story/1311802731432/wien-fall-cretu-zwanzig-jahre-haft-fuer-feuerattacke-vom-4.08.2011-zum-fall-cretu> und der über den Zuhälter verhängten Freiheitsstrafe für eine Feuerattacke auf eine Prostituierte in der Disco Fantastique in Wien-Favoriten zu verweisen, demnach *„die Geschworenen im Gerichtssaal das Opfer sagen hören: "Wenn die Polizei schon früher etwas unternommen hätte, würde ich jetzt nicht so aussehen." Der schwere Vorwurf bezieht sich auf Vorfälle vor zwei Jahren. Schon damals habe "Cretu" versucht, Prostituierte zu erpressen. "Er hat mich und meine Cousine geschlagen und uns eine Pistole an den Kopf gesetzt. Meinen kleinen Neffen hat er unter Wasser gedrückt." Anzeigen bei der Polizei hätten nichts gebracht.“* (Zitat Ende).

Zuhälter unterscheiden sich der Art nach zwischen jenen Luden, die ihr Revier mit Gewalt verteidigen und Geld von allen innerhalb des Reviers tätigen Prostituierten unter Gewaltandrohung verlangen, und manchen Frauenwirten, die im Gegenzug aktiv Kunden vermitteln, die Prostituierten vor gewalttätigen Freiern beschützen oder Geld bei zahlungsunwilligen Freiern eintreiben. Teilweise schließen sich Zuhälter jedoch auch zusammen und gehen gemeinsam, teils mit verteilten Aufgaben, ihrem „Gewerbe“ nach. Dazu gehören oft auch andere kriminelle Delikte wie Menschenhandel und Mietwucher (Vermietung von z.B. denkmalgeschützten Mietzinshäusern an Personen z.B. Asylanten mit dem Ziel, das Schutzobjekt dauerhaft zu beschädigen und die Bausubstanz nachhaltig zu beeinträchtigen bzw. zu zerstören).

- Nach § 1 Abs. 10 DMSG (Denkmalschutzgesetz) BGBl. Nr. 533/1923 in der Fassung des BGBl. I Nr. 170/1999 und dem gleichlautenden § 1 Abs. 8 DMSG BGBl. Nr. 533/1923 in der Fassung des BGBl. I Nr. 41/2024 *„kann die Erhaltung nicht im öffentlichen Interesse gelegen sein, wenn sich das Denkmal im Zeitpunkt der Unterschutzstellung in einem derartigen statischen oder sonstigen substanziellen (physischen) Zustand befindet, dass eine Instandsetzung entweder überhaupt nicht mehr möglich ist oder mit so großen Veränderungen in der Substanz verbunden wäre, dass dem Denkmal nach seiner Instandsetzung Dokumentationswert und damit Bedeutung als Denkmal nicht mehr in ausreichendem Maße zugesprochen werden könnte. Ausgenommen sind Denkmale, denen auch als Ruinen Bedeutung im obigen Sinn zukommt.“*

Nach § 31 Abs. 1 DMSG BGBl. Nr. 533/1923 in der bis 31.08.2024 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 170/1999 *„hat die zuständige Bezirksverwaltungsbehörde auf Antrag des Bundesdenkmalamtes oder - bei Gefahr im Verzug - von Amts wegen die jeweils geeigneten Maßnahmen (einschließlich baulicher Art), Verfügungen und Verbote zur Abwendung dieser Gefahr zu treffen, wenn Gefahr besteht, dass Denkmale (vor allem entgegen den Bestimmungen der §§ 4 bis 6) zerstört, verändert oder veräußert werden und dadurch das Interesse an der unversehrten Erhaltung des Denkmals wesentlich geschädigt würde. Soweit Maßnahmen eine in diesem Bundesgesetz nicht vorgesehene Erhaltungs- bzw. Instandsetzungsverpflichtung zum Inhalt haben, können diese nur dann aufgetragen*

werden, wenn die Kosten dieser Maßnahmen dem/den Verpflichteten von dritter Seite (allenfalls auch im Wege einer Ersatzleistung oder Förderung gemäß § 32) zur Verfügung gestellt werden“.

Die mit 1.01.2000 in Kraft getretene Novelle zum Denkmalschutzgesetz integrierte unter anderem das Ausfuhrverbotsgesetz. Nach der Novelle endet die vorläufige Unterschutzstellung kraft gesetzlicher Vermutung bei öffentlichen Gebäuden mit 31.12.2009 (Novellierung von § 2). Nach § 31 Abs. 1 DMSG ist eine Erhaltungs- bzw. Instandsetzungspflicht für Denkmäler nicht vorgesehen (Österreich hat die 1985 beschlossene internationale Konvention von Granada des Europarats nicht ratifiziert und kennt deswegen keinen „aktiven Denkmalschutz“, d. h. eine unbedingte Erhaltungspflicht). Der Denkmalbegriff wird in Österreich aufgrund der Versteinerungstheorie vom Verfassungsgerichtshof in jenem (engen) Sinn interpretiert, der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Kompetenzartikel der österreichischen Bundesverfassung (1.10.1925) gesetzlich gegeben war. Auf die sich daraus ergebenden Probleme mit neueren, erweiterten Konzepten des Denkmalschutzes wie dem **Ensembleschutz** oder dem Schutz der Gartendenkmale (Naturschutz ist in Österreich Sache des Landes) sei verwiesen.

Zu den Arten der Abhängigkeit, die Zuhälter ausnutzen, zählen über die Notlage illegaler Einwanderer (oft im Zuge der Vermittlung von Schwarzarbeitern) hinaus die Drogensucht, im Zuge dieser der Zuhälter gleichzeitig Dealer ist, der zusätzliche Einnahmen aus der Herbeiführung der Drogenabhängigkeit von ihm zuzuordnenden Prostituierten erzielt und darüber hinaus manchmal den Auftrag an Schwarzarbeiter betreffend nächtliche Wildplakatierungsaktionen und die nächtliche widerrechtliche Montage von Geldautomaten mit eingebauten elektronischen Kühltür an einer Hausfassade in einer des Nachts menschenleeren Straße erteilt, um dort eine Kontaktstelle für Rauschgifthändler für den Vertrieb von Stoffen, die auf das Zentralnervensystem des Menschen erregend oder lähmend wirken und so zu Bewusstseinsveränderungen und Euphorie führen und psychische wie körperliche Abhängigkeit hervorrufen können, mit dem Ziel, dass die Stoffe anonym auf den entsprechenden Markt gelangen und dort angeboten werden können, zu eröffnen. Hinsichtlich der Aufstellung des an das Stromnetz angeschlossenen Automaten ist ein gemeinsames Interesse der Drogendealer und deren Kunden daran festzustellen, dass es für die richtige Lagerung von z.B. Cannabis gut verschlossener, luftdichter Behälter bedarf, um die Frische und den Schutz des Cannabis vor direkter Lichteinstrahlung, die die Qualität beeinträchtigen kann, zu bewahren. Die Lagertemperatur ist zwecks Vermeidung hoher Temperaturen zu kontrollieren. Für die Gewährleistung der Frische sind an Mengen überschaubare und daher nur kleine Mengen für einen möglichen zeitnahen Verbrauch zu lagern.

Die Bedeutung von Bautagesberichten für Beweis Zwecke einer Baufirma unter einer Geschäftsführung mit dem Willen, den Anforderungen der Finanzverwaltung zu entsprechen, wird durch den unauflösbaren Widerspruch zwischen dem Interesse der Geschäftsführung der

Bf. am Zugang zu Informationen & Daten bezüglich welcher Subfirma auch immer und den Bedarf der jeweiligen (Sub-)firma am Schutz ihrer Betriebs- & Geschäftsgeheimnisse zwecks Wahrung von Wettbewerbsvorteilen und Verhinderung der unautorisierten Weitergabe oder Nutzung bekräftigt.

Während Betriebsgeheimnisse interne Abläufe, technische Verfahren oder spezifische Kenntnisse umfassen, beziehen sich Geschäftsgeheimnisse auf strategische Pläne, Kundenlisten oder Marketingstrategien. Den nicht öffentlichen Betriebsgeheimnissen mit Bezug auf den technischen Betriebsablauf und den Geschäftsgeheimnissen mit Bezug auf den allgemeinen Geschäftsverkehr der Firma (z.B. Kunden- und Lieferantenkarteien, Unterlagen über Kalkulation und Gestaltung des Preises, unter Umständen auch Lohn- und Gehaltslisten, sofern ihr Inhalt Rückschlüsse auf die Kalkulation zulässt) stehen somit an öffentlichen Daten, die keine Betriebs-/Geschäftsgeheimnisse sind, die z.B. Daten und Zahlen aus veröffentlichten Jahresabschlüssen bei Kapitalgesellschaften und Referenzmarketing gegenüber.

Referenzmarketing ist ein Instrument zum Vertrauensaufbau von insbesondere Firmen in der Start-Up-Phase oder Existenzgründung (=Firmen mit kleinen Kundenkreis) bei potentiellen neuen Kunden mittels Referenzen, besteht aus der *„Einverständniserklärung einer Person oder einer Firma, die mit einem Unternehmen in geschäftlicher Beziehung steht, als Referenz dieses Unternehmens genannt werden zu dürfen“*, *„unter Umständen auch aus Äußerungen zu Details der Zusammenarbeit“* und geht daher davon aus, dass potenzielle Kunden während der Entscheidungsphase eher den Erfahrungen anderer Kunden als den Versprechen des Anbieters glauben. Im Gegensatz zum Empfehlungsmarketing wird Referenzmarketing aufgrund der Konzentration darauf, Bewertungen vorhandener Kunden gezielt und gesteuert zu generieren, durch in der Regel Vermittlung von konkreten Inhalten über erfolgte Leistungen vor allem im Geschäftsverkehr zwischen Unternehmen (B2B) eingesetzt. Diese Art des Marketings gilt als wirkungsvoll und für die Gewinnung von neuen Kunden als glaubwürdig (und für die Abgabenverwaltung möglicherweise als Beweismittel im Sinn des § 166 BAO im Zuge z.B. einer Betriebsprüfung geeignet), weil bei dieser Art des Marketings positive Aussagen über die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens nicht von diesem Unternehmen selbst, sondern von seinen zufriedenen Kunden kommen. Der Interessent hat eine unabhängige Informationsquelle, der Referenzgeber kann seine Kompetenz unter Beweis stellen und der Referenznehmer erhält einen Fürsprecher.

Auch Baustellenbesuche samt Kontakt mit Beschäftigten am Bau ist ein Informationscharakter zu bescheinigen und stellen daher nicht zwangsläufig ein Indiz für eine Betrugsfirma dar, weil dem § 124 Abs. 2a Bauordnung für Wien zufolge der Bauwerber, sofern es sich nicht um Bauführungen gemäß § 62 leg. cit. handelt, eine von der öffentlichen Verkehrsfläche bzw. dem Aufschließungsweg deutlich und dauernd **sicht- und lesbare Tafel** an der von der Bauführung betroffenen Liegenschaft bei Baubeginn anzubringen hat. Die Tafel beinhaltet **1. die Angabe, um welches Bauvorhaben es sich handelt, 2. das Datum des Baubeginns, 3. die zuständige Behörde, und hat** mindestens drei Monate ab Baubeginn belassen zu werden. Bei Angrenzung der von der Bauführung betroffenen Liegenschaft an mehrere öffentliche Verkehrsflächen oder

Aufschließungswege ist an jeder dieser Verkehrsflächen eine solche Tafel anzubringen.

Die Bautafel kann als Informationstafel für den Zweck, Anwohner & Passanten das Projekt zur Kenntnis zu bringen, die Transparenz und Kommunikation zwischen den Bauprojektbeteiligten und der Öffentlichkeit sicherzustellen und der interessierten Öffentlichkeit wichtige Details des Bauvorhabens offen zu legen (zum Beispiel Bauzeiten, beteiligte Unternehmen, etc.), über die Anzeige dessen, was auf der Baustelle passiert, hinaus auch Sicherheitsrichtlinien und Kontaktinformationen für Rückfragen enthalten.

Hinsichtlich den Begriff „Betriebsgeheimnis“ und dessen Schutz bedarf es angesichts des Fehlens einer Legaldefinition für diesen Begriff der Deutung eines Betriebsgeheimnisses allgemein als eine einem Unternehmen gehörende vertrauliche Information von wirtschaftlichen Wert, geschützt durch angemessene Maßnahmen für die Geheimhaltung, dessen Schutz anhand des Zusammenspiels von Wettbewerbs- und Arbeitsrecht und anderen relevanten Rechtsbereichen mit dem Ziel, unlauteren Wettbewerb zu verhindern und den wirtschaftlichen Nutzen für die Firma zu bewahren, verifizierbar ist.

Das Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb - siehe § 1 UWG - schützt mit dem Verbot der unbefugten Verwertung oder Offenbarung von Betriebs- oder Geschäftsgeheimnissen sowie auch der indirekten Beschaffung solcher Geheimnisse durch Anstiftung oder Beihilfe die Geheimnisse vor unlauterem Verhalten, insbesondere vor Industriespionage oder dem Verrat durch (ehemalige) Arbeitnehmer oder Geschäftspartner.

Die an die Arbeitnehmer adressierte Verschwiegenheitsverpflichtung zur Wahrung der Geheimnisse des Arbeitgebers kann ein Bestandteil des Dienstvertrags sein. Üblich ist, dass diese Pflicht durch besondere vertragliche Vereinbarungen verstärkt wird. Möglich ist, dass derartige Verpflichtungen auch nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses fortbestehen.

Weitere Schutzbestimmungen betreff Betriebsgeheimnisse enthält das Urheberrechtsgesetz (z.B. Schutz von Software und damit verbundenen Geheimnissen) und das Strafrecht mit § 121 StGB (Verletzung von Berufsgeheimnissen), § 122 StGB (Verletzung eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses), § 123 StGB (Auskundschaftung eines Geschäfts-/ Betriebsgeheimnisses) und § 124 StGB (Auskundschaftung eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses zugunsten des Auslands).

Der Schutz von Betriebsgeheimnissen wird durch das EU-Recht harmonisiert, insbesondere durch die EU-Richtlinie 2016/943 über den Schutz vertraulichen Know-hows und vertraulicher Geschäftsinformationen vor rechtswidrigem Erwerb, Nutzung und Offenlegung.

Hinsichtlich der Anbahnung von Geschäften sollten Unternehmen sich frühzeitig über Projekte und Geschäftsmöglichkeiten informieren, Netzwerke knüpfen und Kontaktpersonen vor Ort ausfindig machen. Auf die gesetzliche Interessensvertretung WKO Wirtschaftskammer Österreich und deren Geschäftsbereiche „*Wirtschaftsförderung durch Information und Beratung sowie Vermittlung von Partnern zu Gunsten der österreichischen Wirtschaft*“ und „*die Wissensvermittlung von Expertenwissen für Mitglieder durch Weiterqualifizierung von Mitgliedern und aktiver Wissensvermittlung in allen Bereichen der Wirtschaft*“ sei verwiesen.

Zur abgabenbehördlichen Darstellung der Systematik für die Beurteilung von Subfirmen als Betrugsfirma, welche für die Selbstorganisation eines abgespalteten Berufsmilieus, das eine alternative Art der Geschäftsführung pflegt, bedarf es zum „*Kaffeehaus und dessen Besuch*“ im Sinne der Betriebsprüfung näherer Daten, weil die typische Ausstattung eines Kaffeehauses aus kleinen Tischen mit Marmorplatten ohne Tischtuch samt Stühlen, der Auflage von Zeitungen sowie einem Angebot an Getränken über Kaffee hinaus bzw. an Speisen in Form von Kuchen, Torten und teils einfachen Speisen besteht. Abgesehen von Kaffeehäusern mit der Ausrichtung der Geschäftsführung auf Gäste mit der ausgeprägten Neigung zu illegalen Aktivitäten (z.B. Stoßspiel, Vermittlung von Schwarzarbeitern, etc.) und der Freierwerbung von Prostituierten, also Nischenlokalen ist der Grund für einen Kaffeehausbesuch in der Regel das Verbringen der Freizeit in angenehmer Atmosphäre allein oder in Gesellschaft.

Lounge - als solche sind Cafés häufig konzipiert - ist die Bezeichnung für Bars oder Teilbereiche in ihnen mit ruhiger Atmosphäre. Typisch für solche Art von Cafés sind die lockere Atmosphäre (z. B. dezente Hintergrundmusik, gedimmtes Licht), Öffnungszeiten bis spät abends und oft Internetzugang. Lounge-Musik ist die von der Musikindustrie verwendete Sammelbezeichnung verschiedener Stile. Die Bandbreite reicht von elektronischen Varianten (von Ambient und Trip-Hop, über ruhigere Spielformen des House sowie Mischformen wie Acid Jazz, Nu Jazz, New Age und den neueren Electrotango) bis zu älteren Stilen wie Smooth Jazz und Easy Listening. Zu den neueren, der Lounge-Musik zugeordneten Genres zählen viele Elemente traditioneller regionaler Musikstile, beispielsweise Rhythmen oder typische Vocals aus der afrikanischen und lateinamerikanischen Musik.

Die Bezeichnung Café Bar als Kombination aus Café und Bar ist nicht selten.

Straßencafés haben Tische und Stühle auch draußen vor der Tür platziert. Bei schönem bzw. zumindest trockenem Wetter können Gäste ihren Kaffee im Freien an der frischen Luft trinken. Wie die vorangegangenen Ausführungen zeigen ist allein die Angabe „*Gastronomiebetrieb und dessen Besuch*“ nicht ausreichend, den Bestand eines Indizes für eine Firma in der Baubranche als Betrugsfirma zu begründen, weil der Inhaber eines Kaffeehauses u.a. über ein Konzept in Bezug auf die Zielgruppe verfügen muss, wenn der Betrieb dauerhaft bestehen soll. Ein wesentlicher Bestandteil in den Überlegungen zu einem Konzept für einen Gastronomiebetrieb ist die Zielgruppenanalyse, weil ein möglichst genaues Wissen über den potenziellen Gästekreis sicherstellt, dass dieser auch zielgenau angesprochen wird.

Der Planung der ganzen „Welt“ als eine Zielgruppe steht entgegen, dass nicht alle Menschen auf die gleiche Weise angesprochen werden können bzw. dass dabei der Fokus und aus der Gästeperspektive auch die Authentizität verloren geht, weil eine Nachfrage eines C-Beamten in seiner kurzen Mittagspause mit einem zeitaufwendigen 5-Gänge-Menü genauso wie eine Nachfrage eines Muslims nach einer Schweinsstelze frisch vom Grill mit „Budweiser Budvar“ und dem Weinmagazin „*Falstaff*“ als Lektüre auszuschließen ist.

Die Unterscheidungsmerkmale hinsichtlich den Arten der Zielgruppen sind die demografischen Merkmale „*Alter oder Geschlecht*“, die sozioökonomischen Merkmale „*Bildung, Beruf, Gehalt*“,

die psychografischen Merkmalen „*Motivation, Meinung, Wünsche*“, das typische Kaufverhalten „*Preissensibilität*“ und das „*Milieu*“.

Betreffend das Milieu hätte es dem Prüfbericht bei der Bf. konkreter Feststellungen bedurft, weil die Milieus sich der Art nach unterscheiden und die unterteilten Milieus ein Gesellschafts- und Zielgruppenmodell mit der Gruppierung von Menschen nach ihren Lebensstilen und Werthaltungen darstellt. Die Milieudifferenzierung in Form der wissenschaftlichen Klassifizierung-die sogenannten „Sinus-Milieus“: eine von der Markt- & Sozialforschungsfirma Sinus entwickelte Zielgruppen-Typologie- ist Grundlage in der klassischen Marketingforschung und dient der differenzierten Beschreibung von Kunden-/Käufergruppen, der gezielten Positionierung von Produkten und Dienstleistungen, der Definition von Marktsegmenten für neue Produkte und Relaunches, der Erforschung von Marktnischen, der effizienten Ansprache von Käuferpotentialen und der Früherkennung und Lokalisierung von neuen Motivationen und Verfassungen. (Quelle: sinus-institut.de).

Die Sinus-Milieus sind ein geschützter Markenname, unter dem die Gesellschafts- und Zielgruppen-Typologie des Sinus-Institut vermarktet wird ([https:// www. sinus-institut. de/ infopakete](https://www.sinus-institut.de/infopakete)). Im Jahr 2007 wurde diese Ende der 1970er Jahre entwickelte Milieu-Einteilung laut der Fachzeitschrift „*media & marketing*“ in Deutschland zu den bedeutendsten Ansätzen in der Zielgruppenforschung gezählt (vgl. Florian Allgayer, Jochen Kalka: Der Kunde im Fokus. Die wichtigsten Zielgruppen im Überblick - Milieus, Lebenswelten, Konsumenten. Redline Wirtschaftsverlag, Heidelberg 2007, ISBN 978-3-636-01501-3, S. 7).

Die Sinus-Milieus gruppieren Menschen, die sich in ihrer Lebensauffassung und Lebensweise ähneln (vgl. Lebenswelt). Die Milieu-Einteilung erfolgt entlang zweier Dimensionen: „*Soziale Lage*“ (Unter-, Mittel-, Oberschicht) und „*Grundorientierung*“ („*Tradition*“, „*Modernisierung/ Individualisierung*“ und „*Neuorientierung*“). Grundlegende Wertorientierungen werden dabei ebenso wie Alltagseinstellungen (zu Arbeit, Familie, Freizeit, Konsum, Medien etc.)

berücksichtigt. Soziodemografische Variablen (Alter, Geschlecht, Bildung, Einkommen etc.) dienen der näheren Beschreibung der Milieus (Berthold Bodo Flaig, Bertram Barth: Die Sinus-Milieus® 3.0 - Hintergründe und Fakten zum aktuellen Sinus-Milieu-Modell. In: Zielgruppen im Konsumentenmarketing. Springer Gabler, Wiesbaden 2014, S. 105–120, doi:10.1007/978-3-658-00625-9_8.).

Das nachfolgende Schaubild enthält die aus 10 Gruppen bestehenden Sinus-Milieumodelle:

Milieu-Gruppen	Sinus-Milieu (in Österreich)
Leitmilieus	Konservativ-Etablierte
	Postmaterielle
	Performer
Zukunftsmilieus	Kosmopolitische Individualisten
	Progressive Realisten
Die aktuelle und ehemalige Mitte	Adaptiv-Pragmatische Mitte
	Nostalgisch-Bürgerliche
Milieus der unteren Mitte und Unterschicht	Traditionelle
	Konsumorientierte Basis
	Hedonisten

Der Artikel der Bundeszentrale für politische Bildung: Lebenswelten von Migrantinnen und Migranten | bpb., <https://www.bpb.de/shop/zeitschriften/apuz/32220/lebenswelten-von-migrantinnen-und-migranten/?p=all> beinhaltet die Erweiterung des Sinus-Milieumodells durch das Sinus-Migrantenmilieu als Ergebnis der Untersuchung der Lebenswelten von Migranten. Die obigen Ausführungen verklaren den Bedarf an betriebsspezifischen Feststellungen für das Unternehmenskonzept eines Gastronomiebetriebs in Form eines Kaffeehauses mit den Gästezielgruppen „*Baubranchebezogene Personen mit Bedarf an Arbeitskräften & Quartieren*“ und „*Beförderungsunternehmern mit dem Kerngeschäft im grenzüberschreitenden Transport von Personen und dem Einsatz von Bussen speziell für den Transport von Arbeitern zwischen ihrer Schlafstätte und der Baustelle*“ zur Annahme des Bestands eines „Kaffeehauses“ im Sinn der Betriebsprüfung, weil ein Betrieb mit der - im Extremfall - Geschäftsführung mit der Zielgruppe „*jedermann*“ tatsächlich ein Gastro-Betrieb für niemand ist, der sich angesprochen fühlt. In Hinblick auf die Wichtigkeit des Wissens, wen eine Geschäftsführung überhaupt ansprechen möchte, und den Überschneidungen der Werte der Geschäftsführung mit den Erwartungen und Ansichten der Gäste zeichnet sich eine im Mantel eines Kaffeehauses geführte Kontaktstelle für die Vermittlung von (Schwarz-) Arbeitern durch eine Geschäftsführung ohne Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage des Kaffeehauses durch strukturverbessernde Maßnahmen aus, um den Erfolg des Kerngeschäfts im Extremfall-verdeckte illegale Aktivitäten in Form von Glückspiel, Drogenhandel, Vermittlung von Schwarzarbeitskräfte - mit stets wechselnden Gesellschaftern nicht zu gefährden. Ohne Daten betreff die Namen und Anschriften der von der Betriebsprüfung bei der Bf. in Zusammenhang mit den Subfirmen angesprochenen Gastronomiebetrieben blieb das soziale Kundenumfeld des von der Betriebsprüfung angesprochenen Gastronomiebetriebs in Form von Angaben zum Milieu (z. B. „*Oberschicht*“, „*Mittelschicht*“, „*untere Mitte*“) unbestimmt, womit die Fragen nach dem Bestand der als Kontaktadresse für Betrugsunternehmen thematisierten Kaffeehäuser und deren wirtschaftlichen Entwicklung nicht zu beantworten waren. Hinsichtlich der Subbetriebe und der Klärung des Zeitpunkts der Einstellung der betrieblichen Aktivitäten des jeweiligen Subunternehmens ist auf das zentrale Teilgebiet des internen Rechnungswesens - die Kostenrechnung- zu verweisen, in dem Kosten erfasst, gespeichert, den verschiedensten Bezugsgrößen (z.B. Produkten) zugeordnet und für spezielle Zwecke ausgewertet, d.h. selektiert, verknüpft und/oder verdichtet (Kostenbewertung) werden. Die Gesamtkosten der in einem bestimmten Zeitraum in einem Betrieb angefallenen Kosten setzen sich aus den Einzelkosten und Gemeinkosten bzw. Fixkosten und variable Kosten zusammen. Die variablen Kosten (auch veränderliche, bewegliche oder mengenabhängige Kosten) sind in der betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung derjenige Teil der Gesamtkosten, welcher sich bei einer Änderung der betrachteten Bezugsgröße (meist Beschäftigungsgrad) ebenfalls ändert (vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/variable-kosten-49242>). Im Gegensatz zu den Fixkosten lassen sich die variablen Kosten verursachungsgerecht auf die Produkteinheiten verteilen, um die Stückkosten zu ermitteln (trotzdem unterscheidet man fixe und variable Stückkosten). Der Anteil an variablen und fixen Kosten wird durch Kostenauflösung errechnet.

Zu den für die Durchführung von Bauprojekten notwendigen Ausgaben einer Baufirma zählen z.B. die a) Baustoffkosten, b) Lohnkosten für Mitarbeiter, c) Betriebskosten (z.B. Büro, Lager, Transportmittel, Werkzeuge, Versicherungen, Planungs- und Genehmigungskosten). Die Folge der Betriebsaufgabe und Schließung einer Firma ist in Bezug auf die gegebenenfalls auf die Baufirma lautenden Verträge - Miet- oder Pachtverträge, Lieferverträge (Energie/Wasser, Entsorgung, Telefon/Internet, Zeitung/ Werbung, Wartungs- und Serviceverträge), Leasing-, Darlehens-, Versicherungs-, Lizenz- und sonstige Verträge - die Kündigung oder Anpassung dieser Verträge.

Von den Verträgen eignet sich der **Mietvertrag** der jeweiligen Subfirma als Bestandnehmerin der in der jeweiligen Rechnung ausgewiesenen Firmenadresse als Indiz für die Beendigung der gewerblichen Aktivitäten dadurch, dass die Bestandnehmerin durch den Bestandvertrag zur Leistung periodisch wiederkehrender Zahlungen verpflichtet ist. Ist der Bestandnehmer in Zahlungsverzug, so sollte spätestens nach einer Woche eine gerichtliche Mahnung angedroht werden. Reagiert der Mieter nicht darauf, ist ein Rechtsanwalt einzuschalten bzw. ein Inkassobüro zu beauftragen. Für eine Kündigung muss der Mieter mindestens acht Tage im Rückstand sein, die Räumungsklage ist frühestens zwei Monate nach einem qualifizierten Mietzinsrückstand inklusive Mahnschreiben möglich. Auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bezügliche Daten sind daher in Form der **abgabenbehördlichen Befragung von Vertretern der Hausverwaltung** als Auskunftsperson oder im Rahmen eines **standardisierten Vorhalteverfahrens durch das Finanzamt Österreich** ermittelbar.

Bei den **Stromlieferverträgen** zwischen Erzeugern und Abnehmern werden die Stromtarife für Privathaushalte / Kleingewerbe aus einem verbrauchsabhängigen Arbeitspreis - entsprechend der genutzten Strommenge (kWh)-und einem festen, verbrauchsunabhängigen Bereitstellungs- und Verrechnungspreis (Grundpreis) gebildet. Der Arbeitspreis ist das Entgelt je verbrauchter Einheit an elektrischer Arbeit, angegeben als € (oder umgerechnet in Cent) pro Kilowattstunde (€/kWh). Das zu zahlende Arbeitsentgelt (in €) ergibt sich aus den verbrauchten Einheiten (kWh) multipliziert mit dem Arbeitspreis (€/kWh) und ist daher ein variabler Kostenfaktor. Bei Großkunden kommt zusätzlich ein Leistungspreis für die maximal beanspruchte elektrische Leistung im Abrechnungszeitraum hinzu. Mit diesem Grundsystem werden unterschiedliche nach Leistungsbedarf & Stromverbrauch gestaffelte Tarife von Energieversorgungsfirmen angeboten. Es ist die Höhe der verbrauchten Einheiten, die somit einen Rückschluss auf die Entwicklung der Geschäfte welches Unternehmens auch immer zulässt. Diesbezügliche Daten wären im Rahmen der Durchführung eines standardisierten Auskunftersuchens des Finanzamts Österreich an das Stromversorgungsunternehmen ermittelbar.

Auch die **Telefonverträge** samt den Telefonrechnungen stellen ein Indiz für den Bestand einer Betrugsfirma dar, ist doch gerade anhand der Telefonrechnungen der Zeitpunkt der Zahlung des Grundpreises bei gleichzeitigen Beginn des Fehlens des Abrufs von Einheiten (Kwh) auf Dauer festzustellen. Die Kosten bei diesen Verträgen setzen sich aus den Geräte- und **Gesprächskosten**, den Grundgebühren sowie den Anschlussgebühren zusammen. Die Kundenerreichbarkeit wird durch die Bereitstellung einer Telefonnummer dem Kunden zur

Nutzung und die Überlassung eines Telefonanschlusses dem Kunden ermöglicht. Soweit der Kunde selbst Telefonate führt, wird über die Leistung zur Bereitstellung der Telefonleitung zur Nutzung hinaus eine zusätzliche Leistung gegen Entgelt erbracht. Bei der Anwahl einer Nummer (ausgehendes Telefonat) schuldet der Telefonanbieter seinem Kunden das Herstellen einer Verbindung zum angewählten Anschluss. Der Kunde schuldet seinem Telefonanbieter die Zahlung der auf die Verbindung anfallenden Gebühren nach Maßgabe der in den Telefonvertrag einbezogenen Preisliste. Im Falle der Vereinbarung einer Telefonflatrate ist der Bezug der Formen von Telefongesprächen, auf die sich die Kostenpauschale (Flatrate) bezieht, zu bestimmen.

Bei Abrechnung der Telefonanbieter des Kunden von anderen Telefonanbieter dem Kunden in Rechnung gestellten Telefongebühren kann der Grund für diese Abrechnung von Telefongebühren Dritter die Nutzung des Call - by - Call-Verfahrens bzw. die Führung von Telefongesprächen in inländischen Fremdnetzen (Mobilfunknetz, fremdes Festnetz) oder in das Ausland (ausländisches Mobilfunk- oder Festnetz) durch den Kunden sein. Da die von einem Telekommunikationsunternehmen erhobenen Telefongebühren für die Bereitstellung als auch die Nutzung von Telefonnetzen der Höhe nach von der Nutzung von Telefon-Diensten abhängig und in der Telefonrechnung ausgewiesen sind, lässt der auf die Gesprächskosten entfallende Anteil als variabler Kostenfaktor in den Telefonrechnungen den Rückschluss auf Ruhen bzw. Beendigung des Gewerbebetriebes zu. Zur Möglichkeit der Beschaffung des Nachweises betreff den Bestand einer Betrugsfirma anhand der Überprüfung der Angabe der Telefonnummer für die Lieferfirma in der einem Finanzamt für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs vorgelegten Rechnung im Rahmen eines Auskunftsverfahrens sei auf das Erkenntnis des BFG 27.02.2024, RV/7102644/2016, verwiesen.

Da die Geschäftsdaten bei jeder Firma dem Datenschutz unterliegen, ist es nur der belangten Behörde möglich, Daten betreffend den Zeitpunkt der Zahlungen für Miete, Strom und Telefon und die Höhe der variablen Anteile bei Strom- und Telefonkosten zu erheben. Anhand der Mietverhältnisse in Verbindung mit den Arbeitspreis- und Telefondaten in den Strom- und Telefonrechnungen wäre somit der Zeitpunkt des Ruhens des Betriebs bzw. einer Betriebsaufgabe deutbar.

Zum Thema „*Gewerbebetrieb und dessen Betriebsaufgabe*“ wäre letztendlich auch der für die jeweilige Subfirma zuständige Rauchfangkehrer als Auskunftsperson befragbar, weil der Beruf des Kaminkehrers sich mit der Reinigung und Kontrolle von Abgasanlagen, Feuerstätten, Rauchableitungen, Lüftungsanlagen und ähnlichem in einem Haus und dessen Wohnungen befasst und die Grenzwerte der Luftreinhalte durch Ab- und Verbrennungsgase misst. Die Kehrfristen und damit die Kehrhäufigkeit in jeder Firma und Wohnung sind in feuerpolizeilichen Bestimmungen durch Landesgesetze geregelt. Die Kehrhäufigkeit wird durch den Brennstoff und die Leistung (kW) einer Feuerstätte bestimmt. Bei einem Wert bei 15 kW in Wien liegen die gesetzlich vorgegebenen Kehrungen zwischen ein- und zwölfmal pro Jahr. Die einmalige Kehrung im Jahr ist nur dann gestattet, wenn die Feuerstätte weniger als 25 Tage (pro Jahr) beheizt wird.

Das Kherbuch des Rauchfangkehrers ist ein Dokument mit allen Angaben über Eigentümer und Besitzer von Feuerstätten und Abgasanlagen, den Einträgen aller Durchführungsdaten von Reinigungs- und Überprüfungsdaten und darüber hinaus allen Bescheinigungen zu Mängelmeldungen, Bauabnahmen und sonstigen hoheitlichen Tätigkeiten. Das Buch mit den vom Schornsteinfeger protokollierten Arbeiten an Feuerungsanlagen (Kaminöfen, Heizungen etc.) dient als Nachweis für die durchgeführten Reinigungs-, Kehr- und Überprüfungsarbeiten sowie für etwaige festgestellte Mängel.

Hinsichtlich Rauchfangkehrer und deren Kehrgebiete sind die Kehrgebiete (§ 123 GewO 1994) für das Gewerbe des Rauchfangkehrers durch Verordnungen des Landeshauptmannes geregelte Gebiete je Bundesland. Bei Festlegung der Kehrgebiete ist eine Bedarfsprüfung vorgesehen. Die Vergabe der Konzessionen erfolgt nach fachlicher Eignung. Im Fall der Eignung aller Konzessionswerber in gleicher Weise bei konkurrierenden Konzessionswerbern entscheidet der Zeitpunkt des Einlangens des Konzessionsantrages bei der zuständigen Behörde.

Bezüglich die Abgrenzung der Kehrgebiete für Rauchfangkehrer nach der Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte kann die Abgrenzung der Gebiete nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs (VfGH 15.03.1986, G 60/82) nur nach feuerpolizeilichen Rücksichten verfügt werden. Die Kehrgebiete sind gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs durch Verordnung des Landeshauptmannes derart abzugrenzen, dass innerhalb eines Kehrgebietes die wirtschaftliche Lebensfähigkeit von mindestens zwei Rauchfangkehrerbetrieben gewährleistet ist. Der Oberste Gerichtshof hat dem Gerichtshof der Europäischen Union aufgrund der Meinung betreff die Unvereinbarkeit der Beschränkung der Gewerbeberechtigung von Rauchfangkehrern auf ein bestimmtes Kehrgebiet mit der Richtlinie 2006/123/EG über Dienstleistungen im Binnenmarkt ein Ersuchen um Vorabentscheidung vorgelegt. Nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 23.12.2015, Gebhart Hiebler gegen Walter Schlagbauer, Vorabentscheidungsersuchen des Obersten Gerichtshofs, Vorlage zur Vorabentscheidung-Richtlinie 2006/123/EG-Sachlicher Anwendungsbereich-Tätigkeiten, die mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden sind-Rauchfangkehrergewerbe- Aufgaben im Bereich der „Feuerpolizei“-Territoriale Beschränkung der Gewerbeberechtigung- Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse-Erforderlichkeit-Verhältnismäßigkeit, (EuGH 23.12.2015, C-293/14) steht eine nationale Regelung, die die Genehmigung für die Ausübung des Gewerbes des Rauchfangkehrers insgesamt auf ein bestimmtes geografisches Gebiet beschränkt, der Niederlassungsfreiheit entgegen, wenn diese Regelung nicht in kohärenter und systematischer Weise das Ziel des Schutzes der öffentlichen Gesundheit verfolgt. Nicht entgegenstehen die Aufgaben der „Feuerpolizei“ als mit einer Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse, sofern die vorgesehene territoriale Beschränkung für die Erfüllung dieser Aufgaben unter Bedingungen eines wirtschaftlichen Gleichgewichts erforderlich und verhältnismäßig ist.

Auf Grund seiner Erfahrung und seiner Ortskenntnisse ist der Rauchfangkehrer als Führer des Kherbuches ein Ansprechpartner für die Feuerwehr und Auskunftsperson für das Finanzamt

betreff a) die Widmung jeder einzelnen der z.B. Geschäftslokale, Wohnungen etc. in seinem Kehrbezirk, b) die Bestimmung der Art der Nutzung der jeweiligen Einheit in zeitlicher Hinsicht (z.B. Hauptkehrtermin: 15.Jänner (Geschäftsbetrieb), Kehrtermin: 21.April (Leerstand). Dem Vorbringen der Amtsvertretung von 10.05.2025 mit dem Verweis auf das BFG-Erkenntnis RV/7104669/2020 vom 16.03.2021 mit den an die Bf. adressierten Ausführungen zum in den Jahren 2012 und 2013 geltenden Sorgfaltsmaßstab im Baugewerbe, der eingehend dokumentierten und sehr umfangreich begründeten Verletzung der Sorgfaltspflicht des Bf. und dem Verweis auf das BFG als Herr des Verfahrens, das allfällige Ausschlussgründe betreffend im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung abgelegte Beweismittel von der Akteneinsicht im eigenen Wirkungsbereich zu beurteilen hat, war zu erwidern, dass ein Amtsvertreter mit Vorbildfunktion stets so agiert, dass er das Verhalten, das er von seinen Abgabepflichtigen als Kunden, insbesondere von jenen mit Migrationshintergrund erwartet, selbst vorlebt. Zu den Kennzeichen eines solchen Verhaltens zählen a) die Kommunikation mit dem jeweiligen Abgabepflichtigen, geprägt von konstruktiven Antworten mit Verständnis für den Zusammenhang zwischen (Bau-) Wirtschaft samt deren Gesetzen und dem Abgabenrecht in der Praxis, b) ständiges Lernen, c) das Interesse an der Förderung des Vollzugs der Gesetze im Sinn des abgabenrechtlichen Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz (Art. 7-BVG, § 114 Abs. 1 BAO, § 115 BAO). Nach der allgemein anerkannten Praxis ist es Aufgabe der Amtsvertretung, die ordnungsgemäße Vertretung der Interessen der belangten Behörde im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wahrzunehmen, die Vorlage von Beweismittel im Einklang mit der österreichischen Rechtsordnung sicherzustellen und durch Genauigkeit, Transparenz und Nachvollziehbarkeit in der Argumentation des Vorbringens als Amtsvertreter das Vertrauen eines Abgabepflichtigen mit Bezug zur Parallelunternehmergesellschaft in der Baubranche in das grundlegende Prinzip des österreichischen Staates - die Gewaltenteilung: Gesetzgebung (Legislative), (Finanz-)Verwaltung (Exekutive), Gerichtsbarkeit (Judikative) - zu vertiefen. Der Gedanke der per 1.01.2014 aufgrund einer Änderung des Bundes-Verfassungsgesetzes eingeführten zweistufigen Verwaltungsgerichtsbarkeit ist im österreichischen Verfassungsrecht insbesondere anhand der organisatorischen Trennung von Gesetzgebungs- & Vollzugsorganen sowie anhand der in Art. 94 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz) verankerten grundsätzlichen Trennung von Justiz und Verwaltung festzustellen. Das „Gewaltentrennende Prinzip“ mit dem Zweck der Aufteilung der Funktionen und gegenseitigen Kontrolle heißt, dass eine Behörde nur entweder Verwaltungsaufgaben erfüllen oder als Gericht tätig sein darf. Vor diesem Hintergrund beweist der Verweis des Vertreters der belangten Behörde (Vollzugsorgan) auf das Bundesfinanzgericht (Gericht) als Herr des Verfahrens, das allfällige Ausschlussgründe von der Einsicht in die von der Amtsvertretung vorgelegten Akten im eigenen Wirkungsbereich zu beurteilen hat, ein zumindest grob fahrlässiges Verhalten der Amtsvertretung, weil der Fehler einem zu respektierenden Finanzbeamten ohne Migrationshintergrund in derselben Situation in einem Verfahren mit einer aufgrund dessen Geschäftsführung in einem Spannungsverhältnis mit den österreichischen Gesetzen stehenden Baufirma als beschwerdeführende Partei

keinesfalls unterlaufen würde. Auf die Behebung dieses Fehlers des Amtsvertreters erst durch Einsatz des Betriebsprüfers am 12.05.2025 und somit zu einem nur zwei Tage vorm Erörterungsgespräch am 14.05.2025 gelegenen Zeitpunkt und die Übermittlung der geschwärzten Akten durch das BFG am Nachmittag des Montags, 12.05.2025, sei verwiesen. Aufgrund der Aktenlage war der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014 stattzugeben und der angefochtene Abgabenbescheid abzuändern.

Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 2014

Umsatzsteuer	106.931,72 €
Vorsteuer alt	+30.799,91 €
Vorsteuer neu	- 48.477,40 €
Steuern gemäß § 19 Abs. 1a (Bauleistungen)	-101.063,98 €
Gutschrift neu	- 42.609,66 €

Wiederaufnahme des Verfahrens (§303 BAO) betreff Körperschaftsteuer 2012 und 2013

I. Verfahrensgang

Mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2012 wurden Fremdleistungsaufwendungen für die Fa. A-GmbH in Höhe von 218.857,00 € als Betriebsausgaben geltend gemacht. Seit Dezember 2012 ist der geschäftsführende Gesellschafter der Fa. A-GmbH S.J..

Mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2013 wurden Fremdleistungsaufwendungen in Höhe von 591.865,00, bestehend aus Aufwendungen für die Firmen A-GmbH (322.154,00 €), B-GmbH (195.511,00 €) und C-GmbH (74.200,00 €), als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 geltend gemacht.

Seitens der Betriebsprüfung wurde die Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO damit begründet, dass der belangten Behörde erst im Zuge der Betriebsprüfung und den damit zusammenhängenden Erhebungen und Überprüfungsmaßnahmen die Eigenschaft der im Bericht angeführten Fremdleistern als Betrugsunternehmen bekannt geworden wären.

Auf die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide folgte die abweisende Beschwerdeentscheidung vom 3.07.2019 mit dem Vorhalt zur Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für die Jahre 2012 und 2013, dass der Charakter der im Prüfbericht Bericht vom 24.03.2017 angeführten Fremdleistern als Betrugsfirmen erst im Zuge des Außenprüfungsverfahrens und

den damit zusammenhängenden Erhebungen und Überprüfungsmaßnahmen der Abgabenbehörde bekannt geworden wären, womit neue Tatsachen im Sinn des § 303 BAO für die Abgabenbehörde gegeben gewesen wären. Die Tatsachen hätten die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich gemacht, da der entscheidungsrelevante Sachverhalt dem Finanzamt im Zeitpunkt der Gewährung des Betriebsausgabenabzuges im Zuge der Veranlagung des Jahres 2012 am 13.01.2014 bzw. des Jahres 2013 am 6.10.2014 nicht so vollständig bekannt gewesen wäre, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr nach Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 31.05.2011, 2009/15/0135; 19.09.2013, 2011/15/0157).

Anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 14.05.2025 wurde u.a. festgehalten, dass dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung zufolge bei den Betrugsfirmen ab dem Zeitpunkt des Wechsels des Geschäftsführers bzw. Gesellschafters solange Deckungsrechnungen ausgestellt worden wären, bis die Firmen den Behörden auffällig geworden wären und die Betrugsfirmen in weiterer Folge in Konkurs gegangen wären oder die Einstellung eines Insolvenzverfahrens wegen Vermögenslosigkeit verfügt worden wäre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Eine abgabenbehördliche Prüfung bei der Bf. in Bezug auf die laufend hohen Aufwendungen für Fremdleistungen der in Rede stehenden Firmen Fa. A-GmbH bis F-GmbH in der Buchhaltung der Bf. für den Prüfungszeitraum 2012 - 2015 hat ergeben, dass bei den Subfirmen ab dem Zeitpunkt des Wechsels des Geschäftsführers / Gesellschafters solange Deckungsrechnungen ausgestellt werden, bis die Subfirmen insolvent werden oder das Insolvenzverfahren wegen Vermögenslosigkeit eingestellt wird. Die Fremdleistungskosten hinsichtlich der Fa. A-GmbH für das Jahr 2012 betragen 218.857,00 € und sind als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 geltend gemacht worden. Der geschäftsführende Gesellschafter der Fa. A-GmbH ist seit Dezember 2012 S.J..

2. Beweiswürdigung

Beweis zum Wechsel des Geschäftsführers bzw. Gesellschafters wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in den Firmenbuchauszug zur Fa. A-GmbH, FN 01d.

Beweis zum abgabenbehördlichen Prüfungsergebnis hinsichtlich der Abgaben bei der Bf. für die Jahre 2012 bis 2015 wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in den Arbeitsbogen ABNr. 001/2016, abgespeichert im Archiv des BP-2000, und den Bericht gemäß § 150 BAO vom 24.03.2017 anlässlich der Betriebsprüfung bei der Bf. betreff die Abgaben für die Streitjahre.

Rechtslage

Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Tatsachen im Sinn des § 303 BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z.B. VwGH 26.01.1999, 98/14/0038; 26.07.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z.B. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.07.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.02.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; 24.05.2023, Ra 2021/15/0066). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z.B. die Zahlungswilligkeit, VwGH 14.06.1982, 82/12/0056).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314; 29.07.2010, 2006/15/0006; 31.05.2011, 2009/15/0135; 19.09.2013, 2011/15/0157; 27.02.2019, Ra 2017/15/0015; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; 13.10.2021, Ra 2021/13/0127; 20.05.2022, Ra 2022/15/0034; 22.02.2024, Ro 2022/13/0009).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (z.B. VwGH 22.02.2024, Ro 2022/13/0009; 27.03.2024, Ra 2021/13/0092; 14.08.2024, Ra 2023/13/0159).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.07.1997, 96/13/0185).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (z.B. VwGH 23.09.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (z.B. VwGH 29.09.2004, 2001/13/0135; 23.04.2008, 2006/13/0019; 24.06.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.02.2013, 2009/15/0016; 27.02.2014, 2011/15/0106; 15.03.2024, Ra 2023/15/0079).

Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (z.B. VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175-0177; VwGH 18.09.2003, 99/15/0120; 24.02.2010, 2009/15/0161; 28.02.2012, 2008/15/0005, 0006; VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127). Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72). Wiederaufnahmsgründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente (vgl. z.B. VwGH 11.09.1997, 97/15/0078; 26.04.2000, 96/14/0176). Dies sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, somit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind.

Eine Wiederaufnahme setzt - neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen - voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (z.B. VwGH 26.11.2002, 99/15/0176; 17.12.2003, 99/13/0131; 4.06.2009, 2004/13/0083; 20.01.2010, 2006/13/0015; dies gilt ab 1. Jänner 2014 auch für die Bewilligung der Wiederaufnahme.

Nach § 20 BAO „*müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.*“

Die im § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu beachten. Zu berücksichtigen ist auch der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung (§ 114 BAO).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs bedeutet „*Billigkeit*“ die „*Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei*“, „*Zweckmäßigkeit*“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. z.B. VwGH 3.07.2003, 2000/15/0043; 17.05.2004, 2003/17/0132; 24.02.2011, 2009/15/0161; 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; VwGH 29.09.2011, 2008/16/0087; 13.10.2022, Ra 2022/13/0090; Orientierung an der Intention des Gesetzgebers, VwGH 31.03.1998, 93/13/0130). Daher ist z.B. für Wiederaufnahmen der Verfahren (§ 303) insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten.

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.04.1990, 89/15/0005; VfGH 30.09.1997, B 2/96; VwGH 22.03.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. z.B. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; 28.05.1997, 94/13/0032; 30.01.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde.

Obwohl das Ziel die absolut richtige Besteuerung ist, wird eine Wiederaufnahme auch dann zu

verfügen sein, wenn hierdurch dieses Ziel nur näherungsweise erreicht wird. Daher ist eine Wiederaufnahme auch dann zu verfügen, wenn mit ihr eine „weniger unrichtige“ Besteuerung erreicht wird.

Angesichts des Ziels der Wiederaufnahme - das insgesamt rechtmäßige Ergebnis – kann die Rechtmäßigkeit der Verfügung der Wiederaufnahme eines Verfahrens daher davon abhängen, ob auch ein anderes Verfahren wiederaufgenommen wird. Nach Ansicht des VfGH (5.03.1988, B 70/87) liegt ein Ermessensmissbrauch vor, wenn eine Wiederaufnahme nur jenes Verfahrens verfügt wird, in dem sich steuerliche Auswirkungen zum Nachteil des Abgabepflichtigen ergeben, jedoch eine Wiederaufnahme für ein Jahr, wo sie sich zu Gunsten der Partei ausgewirkt hätte, unterlassen wird. Sind die steuerlichen Auswirkungen bloß (absolut und relativ) geringfügig (vgl. zu § 303 Abs 4 BAO aF VwGH 25.03.1992, 90/13/0238; 12.04.1994, 90/14/0044; 28.05.1997, 94/13/0032), so werden Wiederaufnahmen in der Regel nicht zu verfügen bzw. zu bewilligen sein. Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; 4.03.2009, 2006/15/0079; 20.06.2021, Ra 2019/15/0125).

Die Unterlassung der Wiederaufnahme (wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen) ist auch „zweckmäßig“ im Sinn des § 20 BAO, weil die Berücksichtigung des mit einer Bescheiderlassung verbundenen Verwaltungsaufwandes wegen des Grundsatzes der Sparsamkeit der Verwaltung geboten erscheint. Dass die Verwaltung auch Überlegungen der Sparsamkeit (Verwaltungsökonomie) zu berücksichtigen hat, ergibt sich nicht zuletzt auch aus Art 126b Abs. 5 B-VG (wonach sich die Überprüfung des Rechnungshofes ua auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu erstrecken hat). Verwaltungsökonomische Erwägungen sind unabhängig davon, ob die Wiederaufnahme sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde, zu berücksichtigen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt a I. (Aufhebung)

Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2012 war stattzugeben und der Bescheid ersatzlos aufzuheben, weil eine Wiederaufnahme das Vorliegen von neuen Tatsachen, die für die Entscheidung über die Beschwerde wesentlich sind und daher im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen sind und somit geeignet sind, den Spruch des Bescheides zu beeinflussen, vorausgesetzt hatte. Der angefochtene Bescheid gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2012 ließ allerdings keinen Zweifel am Fehlen einer neuen Tatsache im Sinn des § 303 BAO bestehen. Angesichts der Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Bf., wonach S.J. die Geschäfte der Subfirma als Gesellschafter der Fa. A-GmbH erst seit Dezember 2012 geführt hätte und

Deckungsrechnungen bei der Fa. A-GmbH erst ab dem Zeitpunkt des Wechsels des Geschäftsführers bzw. Gesellschafters ausgestellt worden wären, und die Fa. A-GmbH ihre Leistungen für das Jahr 2012 der Bf. nachweislich in einem vor dem Geschäftsführerwechsel gelegenen Zeitraum in Rechnung gestellt hatte, war den Fremdleistungskosten in Höhe von 218.857,00 € für das Jahr 2012 die Eignung, einen im Spruch anders lautenden Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2012 zu begründen, abzusprechen. Ohne Angabe eines Wiederaufnahmegrundes im Bescheid gemäß § 303 BAO betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2012 war der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 BAO betreff die Körperschaftsteuer für das Jahr 2012 somit stattzugeben und der Bescheid gemäß § 303 BAO aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt a II. (Abweisung)

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 war abzuweisen und der Bescheid in seinem Bestand zu bestätigen, weil in welchem Wiederaufnahmeverfahren gemäß § 303 BAO auch immer stets maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314; VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006; VwGH 31.05.2011, 2009/15/0135; VwGH 19.09.2013, 2011/15/0157), das heißt, dass die für die Sachentscheidung relevante Sach- und Rechtslage sich seit des abschließenden Bescheides nicht geändert hat.

Der Prüfbericht vom 24.03.2017 enthält Feststellungen zu den körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften der Firmen A-GmbH, B-GmbH und C-GmbH aufgrund von tatsächlich vorliegenden Sachverhaltselementen, die im Zuge des Erörterungsgesprächs akzeptiert worden sind. Diese Tatsachen kamen für die Betriebsprüfung im Rahmen der Außenprüfung bei der Bf. neu hervor und stellten somit einen rechtmäßigen Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens per Bescheid gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 dar, weil sie zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt hätten, wenn sie schon bei Bescheiderlassung bekannt gewesen wären.

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.04.1990, 89/15/0005; VfGH 30.09.1997, B 2/96; VwGH 22.03.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. z.B. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; 28.05.1997, 94/13/0032; 30.01.2001, 99/14/0067).

Eine Wiederaufnahme wird in der Regel nicht zu verfügen bzw. zu bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut und relativ) sind (vgl. zu § 303 Abs. 4 aF

VwGH 25.03.1992, 90/13/0238; 12.04.1994, 90/14/0044; 28.05.1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Gründe für die Wiederaufnahme und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; 4.03.2009, 2006/15/0079; 30.06.2021, Ra 2019/15/0125).

Die steuerlichen Auswirkungen des Bilanzgewinns für das Jahr 2013 von + 276.689,09 € als Folge der Hinzurechnung von 345.933,00 € dem Bilanzverlust für das Jahr 2013 von -69.243,91 € ergaben die Festsetzung der Körperschaftsteuer für 2013 mit 69.172,00 € anstatt der bisherigen Vorschreibung von 1.125,00€ und waren somit nicht von geringfügigen Umfang. Da die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsache zu einem im Spruch anders lautenden Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013 geführt hätte, erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2013) zu Recht.

Körperschaftsteuer 2012

Zu Spruchpunkt b I (Gegenstandsloserklärung)

Mit Erkenntnis vom 11.06.2025, RV/7100116/2020 des Bundesfinanzgerichtes wurde der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2012 gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wurde ersatzlos aufgehoben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. Ritz, BAO⁶, § 307 Tz 8 und die dort zitierte Rechtsprechung). Der beschwerdegegenständliche Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 30.03.2017 scheidet daher aufgrund der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

§ 261 Abs. 2 BAO lautet:

"Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevoentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären."

Da sich die gegenständliche Beschwerde gegen die Sachentscheidung gemäß § 307 Abs. 1 BAO richtet, war die gegenständliche Beschwerde gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Anspruchszinsen für die Jahre 2012 bis 2014

I. Verfahrensgang

Mit den Bescheiden betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2012 bis 2014 wurden Abgabenschulden in Höhe von 1.527,04 € (2012), 2.865,05 € (2013) und 1.989,10 € (2014) ausgewiesen. Gegen diese Bescheide wurde Beschwerde erhoben.

Mit der zur Beschwerde abgegebenen Stellungnahme wurde der Bf. vorgehalten, dass die Anspruchszinsenbescheide an die Nachforderungen oder Gutschriften in den Körperschaftsteuerbescheiden gebunden seien, weshalb der Anspruchszinsenbescheid nicht mit der inhaltlichen Rechtswidrigkeit der Körperschaftsteuerbescheide als Begründung angefochten werden könne. Im Fall der Änderung dieser Bescheide in weiterer Folge würden diese Änderungsbescheide für sich bei Erfüllung der restlichen Voraussetzungen (ua Überschreiten der 50,- Euro-Grenze) erneute Anspruchszinsenbescheide auslösen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Nach § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden, b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt, c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 oder 4 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Nach § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Zu Spruchpunkt a. IV (Abweisung)

Die Beschwerde vom 3.05.2017 gegen die mit 30.03.2017 datierten Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2012 bis 2014 war als unbegründet abzuweisen, weil Anspruchszinsen generell aufgrund der jeweiligen Nachforderung oder Gutschrift als

Bemessungsgrundlage mit Abgabenbescheid (§ 198) festzusetzen sind und auf jede Nachforderung bzw. Gutschrift (gegebenenfalls) ein Anspruchszinsenbescheid mit der Vorschreibung einer Abgabe je Differenzbetrag folgt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist der Zinsenbescheid an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0039; 27.03.2008, 2008/13/0036; 29.07.2010, 2008/15/0107). Eine rechtskräftige Festsetzung der Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer wird von § 205 BAO nicht gefordert (VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036). Wegen der genannten Bindung sind die an die Bf. adressierten Zinsenbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, anfechtbar.

Wenn der Körperschaftsteuerbescheid 2014 sich nachträglich als rechtswidrig erweist und er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben) wird, wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Da ein weiterer Zinsenbescheid ergeht, erfolgt in analoger Anwendung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. z.B. VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332; VwGH 31.01.2019, Ro 2018/15/0005).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt a V. (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.

Da das vorliegende Erkenntnis im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht und die Abweisung betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2012 bis 2014 sich schon aus dem Gesetzestext ergibt, liegt eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung nicht vor, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt b. II (Zur Unzulässigkeit einer Revision)

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

Da die Gegenstandsloserklärung sich schon aus dem Gesetzestext ergibt, war eine Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 30. Juni 2025