

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Commendatio Wirtschaftstreuhand-GmbH, Hermannsgasse 21, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 26. April 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 31. März 2016 betreffend Körperschaftsteuer 2013 und 2014, Umsatzsteuer 2013 und 2014, Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO betreffend Körperschaftssteuer 2013 und Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO betreffend Umsatzsteuer 2013, Steuernummer ***BF1StNr6***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ein gewerbliches Bauunternehmen und Bauträger. Gegenstand des Unternehmens in den gegenständlichen Prüfungsjahren war die Herstellung von Dachgeschosswohnungen, die in der Folge umsatzsteuerfrei verkauft wurden (§ 6 (1) Z 9 UStG).

Bei der Bf. wurde eine die Jahre 2013 und 2014 umfassende Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführt.

Im Zuge dieser Betriebsprüfung fand am 30.11.2015 auch eine Einvernahme des Geschäftsführers der Bf., Herr Ing. Mag. ***1***, betreffend die Firmen ***M*** GmbH, ***G*** GmbH, ***GX*** GmbH und ***V*** GmbH, die Fremdleistungen in beträchtlicher

Höhe an die Bf. erbracht hatten, statt. In der Niederschrift die auszugsweise wiedergegeben wird, gab der Geschäftsführer an er könne nicht mehr sagen, wie er auf die einzelnen Firmen gestoßen sei. Sie seien ihm eventuell von einem Bauleiter empfohlen worden. Dem Geschäftsführer sei nur wichtig, dass die Arbeiten ordnungsgemäß durchgeführt werden. Eine Überprüfung von Formalkriterien (Firmenbuch, HFU-Liste, Gewerbeschein, Anmeldungen Mitarbeiter an die WGKK, Gültigkeit der UID-Nr.....) sei erst bei Rechnungslegung erfolgt. Es sei ihm nicht bekannt gewesen, dass diese Firmen Scheinfirmen sein sollten. Hätte er es gewusst, so hätte er die Rechnungen dieser Scheinfirmen nicht bezahlt. Bei der Umformierung der Fa. ***GX*** seien sehr wohl weiterreichende Unterlagen eingefordert worden (Notariatsakt, Versicherungsvertrag Haftpflichtversicherung, Kopie des Reisepasses des Geschäftsführers, Sozialversicherungskarte, Meldezettel,.....).

Auf die Frage, wer für diese Firma aufgetreten sei, gab der Geschäftsführer der Bf. an, dass sowohl er als auch der Geschäftsführer der Firma ***GX***, Herr ***2***, Bauleiter hätten. Aufgrund seiner Erkrankung sei er selbst nicht auf der Baustelle und habe deshalb seinen vertrauenswürdigen Bauleiter beauftragt den Auftrag abzuwickeln.

Hr. ***2*** sei auf einer Baustelle angetroffen worden. Weiters erinnerte sich der Geschäftsführer der Bf. an den Name ***3***, das sei ein Bauleiter von ***GX***, ein junger Bursch gewesen.

Wenn die Bf. Arbeiten im Sub vergeben habe, seien das Innenausbauarbeiten gewesen, bei denen nichts schiefgehen konnte. Wenn Personalengpässe bei Innenausbauarbeiten vorgelegen seien, und die Bf. keine Pönale zahlen wollte, wurden Firmen dazu genommen. Wer für die Firmen ***M*** und ***V*** aufgetreten sei, konnte der Geschäftsführer der Bf. nicht sagen.

Die Firma ***M*** sei unzuverlässig geworden. Die Firma ***GX*** hätte das größere Auftragsvolumen gehabt und sei auch 2014 beschäftigt worden, da sie preislich besser gewesen sei. Damit sei ein neuer solider Vertragspartner gefunden worden.

Auf die Frage, ob die Vertreter der ***G*** bzw ***GX***, ***M*** und ***V*** der deutschen Sprache mächtig waren und wenn nein wer als Dolmetscher agiert habe, gab Herr ***1*** an, dass Herr ***2*** Deutsch gesprochen hätte, soweit dies auf den Baustellen erforderlich sei. Herr ***3*** hätte gut Deutsch gekonnt. Der Geschäftsführer der Bf. habe, auf einer Gipskartonpalette sitzend, den Diskussionen zugehört, sich aber nicht selbst mit ihm unterhalten.

Auf die Frage welche Verträge od. Vereinbarungen mit dieser Firma getroffen wurden, gab der Geschäftsführer an, dass schriftliche Angebote gelegt worden seien. Es hätte sich um einfache Arbeiten gehandelt, die lediglich nach Fläche abgerechnet wurden. Es hätte verschiedene Vorgehensweisen gegeben. Wenn vom Dachgeschoss die Fixhülle fertig war, wurden die

Gipskartonwände aufgestellt. Es ging dem Geschäftsführer nicht um kleine Preisdifferenzen, sondern um Zuverlässigkeit und Qualität der Arbeit. Der Bestbieter sei ausgewählt worden. ***GX*** hätte gute Leute gehabt. 2013 gab es zeitgleich mehrere Baustellen.

Betreffend die Frage ob Angebote gelegt wurden und ob diese vorlegt werden können, sagte Herr ***1***, dass er von einem Projekt ziemlich konkrete Abwicklungsunterlagen hätte. Er hätte für jedes Projekt einen separaten Vertrag gemacht (als Beispiel Projekt S-Gasse: Angebot, Teilrechnung, Abnahmen). So hätte sich das auch bei den anderen Projekten abgespielt.

Der Geschäftsführer der Bf. gab an das er nie am Firmensitz der ***GX*** GmbH war.

Zur Überprüfung, ob die Firma existiere, habe er Firmenbuchauszug, Gewerbeschein, UID-Nr., HFU-Liste, Mitarbeiter-Anmeldungen herangezogen.

Es seien ihm die Anmeldungen (Elda) vorgelegt worden, und von seinem Bauleiter vor Ort mit den anwesenden Arbeitern verglichen bzw. überprüft worden. Ob die Dienstnehmer tatsächlich bei dieser Firma noch angemeldet waren, konnte er nicht überprüfen. Es hätte auch mehrere Kontrollen der Finanzpolizei auf seinen Baustellen gegeben.

Bezüglich eines persönlichen Kontaktes mit den Geschäftsführern der betreffenden Firmen gab Herr ***1*** an Herrn ***2*** einmal auf der Baustelle gesehen zu haben. Den Geschäftsführer von ***V*** habe er sicher nicht gesehen, das sei nur ein Mini-Auftrag gewesen (Angebot gestellt, Rechnung gestellt – erledigt). Betreffend ***M*** könne er sich nicht erinnern, ob er einen persönlichen Kontakt mit dem Geschäftsführer hatte.

Auf die Frage, welche Vereinbarungen in Hinblick auf Entsendung oder Beschäftigung von ausländischen Arbeitskräften vorliegen und welche Kontrolle durch den Geschäftsführer veranlasst wurden, wurde ausgeführt, dass nur angemeldete Leute auf seinen Baustellen beschäftigt waren. Weder bei ihm noch bei Subunternehmen wurde gegen das AuslBG verstoßen. Es hätten mehrere Überprüfungen durch die KIAB stattgefunden, wobei er niemals eine Rückmeldung erhalten hätte. Er gehe daher davon aus, dass immer alles ordnungsgemäß gewesen sei.

Auf die Frage, ob es über die gelegten Rechnungen Leistungsaufzeichnungen bzw. eine Aufstellung, welche Personen diese Leistungen erbracht haben, gebe, gibt der Geschäftsführer an, dass er nicht wisse, wer auf den Baustellen gearbeitet habe. Es werde nicht nach Stunden, sondern nach m², abgerechnet.

Der Geschäftsführer wurde gefragt, ob ihm nicht aufgefallen sei, dass die gelegten Rechnungen unzureichende Leistungsbeschreibungen beinhielten bzw. schwerwiegend mangelhaft seien und wurde darauf hingewiesen, dass eine Baufirmen-Rechnung eine genaue Leistungsbeschreibung, Leistungsort, Dauer der Leistung – wieviele Stunden Arbeitsleistung, an welchen Tagen, wie viele m², Stundensatz, Positionen der einzelnen Materialien, usw. zu

beinhalten habe. Auf den gelegten Rechnungen würden lediglich: „Innenausbau – 10.000,--“, oder „Trockenausbau – 15.000“ stehen. Herr ***1*** wurde gefragt, ob ihm das seriös erschienen sei und ob er jemals Zweifel an der Seriosität der Unternehmen gehabt hätte.

Herr ***1*** gab an, dass er nie an der Seriosität der Unternehmen gezweifelt habe. Die runden Pauschalen haben sich durch Abrundungen der Leistungssummen ergeben. Die Rechnungen seien als Einzelrechnungen geschrieben worden, man könnte sie auch als Teilrechnung definieren, dann würde man möglicherweise einer Schlussrechnung nach „laufen“.

Jede Rechnung sei für sich wie ein in sich geschlossenes Konglomerat definiert. Die Leistung sei erbracht worden – das könne man auf der Baustelle anschauen.

Die Rechnungen seien manchmal per Post und manchmal per mail (E-Mail-Adresse des Geschäftsführers) zugestellt worden. Es wurden e-mails von ***2*** (Geschäftsführer der ***GX***) vorgelegt.

Die Rechnungen seien immer mit Banküberweisung und niemals mit Barzahlung beglichen worden.

Der Geschäftsführer hatte keine Zweifel, dass der Stundenaufwandsersatz zu gering oder zu hoch wäre, da nach m² abgerechnet wurde. Wenn es keine Vereinbarung nach m² gab, sei der Stundensatz ca. 30 Euro pro Stunde gewesen. Wenn die Bf. selbst Arbeitnehmer angestellt hätte, hätte ihr das zw. 20 und 25 Euro pro Stunde gekostet.

Betreffend die Vorlage der Bautagebücher führte der Geschäftsführer der Bf. aus, dass es keine Bautagebücher gebe, da die Baustellen für das Führen eines Bautagesbuches zu klein seien.

Herr ***1*** gab an keine Stundenaufzeichnungen von den beschäftigten Subfirmen vorlegen zu können, da es nicht die Aufgabe der Bf. sei, die Stundenaufzeichnungen der Subfirmen zu führen.

Auf die Frage, ob Besprechungsnotizen, Notizen über die Terminvereinbarungen vorgelegt werden können, gab der Geschäftsführer an, dass wenn eine Firma ein Angebot stellte, es dann klar war, bis wann die Leistung erbracht werden müsse.

Es hätte Rechnungskorrekturen gegeben und auch Sachen, die nicht gepasst haben, diese wurden ausgebessert und wenn die Leistung dann erbracht und abgenommen wurde, wurde immer gleich bezahlt, deshalb von Haus aus Sofortabzug von 3 %.

Die Materialbereitstellung sei unterschiedlich gehandhabt worden. Die Gipskartonplatten wurden vor dem Schließen des Daches hineingehoben und wurden daher in der Regel vom der Bf. bereitgestellt. Zu der Baustelle in der K-Gasse, auf der die Firma ***GX*** beschäftigt war,

wurde angegeben, dass das Material bereits dort war. Die klobigen Dinge wurden von der Bf. geliefert, Kleinmaterial sei von Auftragnehmer mitgebracht worden. Die Gipskartonplatten seien schon Monate vor der Benötigung des Materials dort gewesen.

Nach Angabe des Geschäftsführers der Bf. gab es keine Vereinbarungen hinsichtlich des Deckungs- und Haftrücklasses mit den Firmen ***GX***, ***M*** und ***V***. Ein Deckungsrücklass würde automatisch, in dem Moment passieren, in dem man weniger bezahlt als die freigegebene Summe.

Die Auftragserteilung erfolgte auf unterschiedlichen Wegen, prinzipiell schriftlich, in Ausnahmefällen mündlich.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 17.3.2016 wird in den einzelnen Tz's auf die jeweilige Tz der Niederschrift vom 16.3.2016 sowie auf die Tz der separaten Beilage zum Bericht vom 17.3.2016 verwiesen.

Im Zuge der Prüfung der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlagen für den Prüfungszeitraum wurde ein Berechnungsfehler in den Umsatzsteuer-Erklärungsdaten 2013 zu Ungunsten der GmbH i. H. von € 2.088,29 festgestellt und in der Tz 1 (Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlagen) die richtigen Beträge dargestellt. Dadurch kam es zu einer Verminderung der Zahllast für das Kalenderjahr 2013 in Höhe von € 2.088,29.

Die Außenprüfung führte in Tz 2 ihres Berichtes aus, dass Fremdleistungen in der Buchhaltung aufwandswirksam gebucht worden seien. In den Fremdhonoraren seien Zahlungen an Unternehmen enthalten, die seitens der Finanzverwaltung als Schein- bzw. Betrugsfirmen zu qualifizieren seien.

In einer Tabelle wurden die Summen der steuerlich berücksichtigten Fremdleistungsaufwendungen jener Firmen aufgeführt, die von der BP nicht anerkannt wurden. Im Jahr 2013 waren dies Fremdleistungen der Firma ***M*** GmbH & Co KG in Höhe von 47.000,-- €, der ***V*** GmbH in Höhe von 15.000,-- €, der ***G*** GmbH in Höhe von 92.800,-- € und der ***GX*** GmbH in Höhe von 111.500, -- €. Im Jahr 2014 wurden Fremdleistungen der Firma ***GX*** GmbH in Höhe von 112.364,30 € nicht anerkannt.

In der Tz wurde weiters ausgeführt, dass der steuerliche Vertreter bzw. der Geschäftsführer der Bf. daher am 23.7.2015 schriftlich aufgefordert worden sei, die Empfänger dieser getätigten Zahlungen nach § 162 BAO zu nennen, da diese genannten Unternehmen der Finanzbehörde als sogenannte „Scheinfirmen“ bekannt seien, die nicht existent und wirtschaftlich tätig seien, sowie um Vorlage der gesamten Korrespondenz (Besprechungsnotizen, Angebote, Rechnungskorrekturen, Vereinbarungen hinsichtlich Deckungs- und Haftrücklass, Bautagebuch, Prüfung HFU-Liste, etc.) ersucht.

Die Nennung einer falschen / nicht existenten Person / „Briefkastenfirma“ sei keine Empfängernennung, die Auskunft unterliege der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde. Diese Aufwendungen seien im Falle der Nicht-Nennung der tatsächlichen Leistungserbringer nicht abzugsfähig (§ 162 Abs. 2 BAO).

Hinsichtlich der geforderten Empfängernennung konnte vom Abgabepflichtigen keine anders lautende Person genannt werden, die als Empfänger der Leistung in Frage kommen. Aus diesem Grund seien die Aufwendungen gem. § 162 Abs. 2 BAO zwingend nicht anzuerkennen.

Die genannten Eingangsrechnungen seien umsatzsteuerfrei in Rechnung gestellt worden (Steuerschuld gem. § 19 Bauleistungen), die Bf. habe keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht.

In der TZ 2a des BP-Berichtes, mit Verweis auf die Beilage zu diesem, wurde ausgeführt, dass es sich bei den als Scheinfirmen titulierten Firmen um Firmen handle, welche zum Teil oder ausschließlich zum Zweck des vor allem im Baugewerbe weit verbreiteten Baubetrugs missbräuchlich benützt werden. Weiteres wurde dargelegt:

„Diese Firmen haben nach heutigem Ermittlungsstand zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung keine operative wirtschaftliche Tätigkeit vorzuweisen. Oftmals handelt es sich um reine Firmenmäntel, über die zum Schein Dienstnehmer angemeldet werden, Schein- und Deckungsrechnungen geschrieben werden, welche den Rechnungsempfängern den Genuss von Betriebsausgaben und Vorsteuerabzug ermöglichen.

Dies erfolgt üblicherweise über verschiedene im Hintergrund agierende Täter oder Tätergruppen, was das Auftauchen unterschiedlicher Rechnungslayouts bei unterschiedlichen laufenden Abgabenverfahren erklärt.

Abgaben bei den örtlich zuständigen Finanzämtern werden weder gemeldet noch bezahlt. Vielfach bestehen enorme Abgabenrückstände aus Ertragssteuern, Umsatzsteuern und lohnabhängigen Abgaben.

Die Firmen sind stets vermögenslos und ohne erkennbare organisatorische Struktur. Erfolgt eine Überprüfungshandlung durch die Finanzverwaltung, werden die Firmen aufgegeben, gehen in Konkurs und die Abgabenrückstände sind darauf uneinbringlich.

Leistungen werden von der Firma nicht erbracht, da diese vermögenslos ist. Die Geschäftsführer sind namhaft gemachte Strohmänner, welche kurz nach der Übernahme der Gesellschaft nicht mehr auffindbar sind. Die handelnden Personen bleiben verborgen.

Der Verdacht der Abgabenhinterziehung ergab sich, als die Fremdleistungen überprüft wurden. Ein Teil der aufscheinenden Fremdleister wurde von der Abgabenbehörde als Scheinfirmen qualifiziert.“

Zu den einzelnen Gesellschaften wurde von der Außenprüfung folgendes festgestellt:

„Tz. 2b. *M*** GmbH u Co KG**

*Die ***M*** GmbH & Co KG wird als Scheinfirma erkannt, mit welcher die Verwirklichung der Tatbestände des Abgaben- und Sozialbetruges herbeigeführt wurden.*

Dabei wurden unter dem Mantel der Firma Personen als Arbeiter beschäftigt und zur Sozialversicherung angemeldet. Dies erfolgte jedoch stets ohne die angefallenen Lohn- und Sozialversicherungsabgaben zu melden bzw. abzuführen. Im Namen der Gesellschaft traten Personen auf, welche zu keinerlei Rechtshandlungen für die Gesellschaft berechtigt waren.

Die eingetragenen Geschäftsführer waren nur zum Schein eingesetzte Strohmänner, welche keinen nachweislichen Aufenthalt im Inland vorweisen und sich damit den Befragungen entzogen.

Üblicherweise wurden erhöhte Aufwendungen in Rechnung gestellt, um Betriebsausgaben für den Leistungsempfänger zu lukrieren.

*Die ***M*** GmbH & Co KG besaß seit dem 2. Halbjahr 2012 keine Rechnungsadresse bzw. hat sich wahrscheinlich auch nie dort befunden. Die Gesellschaft befindet sich seit tt. 09. 2013 in Konkurs.*

*Die ausgestellten Rechnungen weisen teilweise keinen genauen Leistungszeitraum, keine genaue Tätigkeitsbeschreibung sowie kein genaues Rechnungsdatum aus. Der Finanzbehörde liegen Rechnungen der Fa. ***M*** GmbH & Co KG in unzähligen verschiedenen Rechnungslayouts vor. Die Unterschrift auf den Rechnungen und Zahlungsbelegen entspricht nicht der Musterzeichnung des Geschäftsführers.*

Es ist zu keinem Zeitpunkt nachvollziehbar, welche Personen die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht haben.

Seit dem 2. Halbjahr 2012 befindet sich der Geschäftssitz nicht mehr an der im Firmenbuch angeführten Adresse, sie diene ab diesem Zeitpunkt lediglich als „Briefkasten“, das Unternehmen existiert nicht mehr, es handelt sich nach Ansicht der BP um eine SCHEINFIRMA.

*Das für die ***M*** GmbH & Co KG (vormals ***M*** KG) zuständige Finanzamt hat festgestellt, dass es sich bei den von der Firma ***M*** KG ausgestellten Rechnungen um Schein- bzw. Deckungsrechnungen handelt, zumindest seit Eintreten des neuen unbeschränkt haftenden Gesellschafters ***4*** (Mit 25.11. 2011 hat ***4*** die Firma ***M*** KG als unbeschränkt haftender Gesellschafter übernommen).*

Tz. 2c. Fa. *V*** GmbH**

*Von der Finanzverwaltung wurde festgestellt, dass es sich bei dem leistenden Unternehmen, Fa. ***V*** GmbH, um Firmen handelt, gegen die bereits wegen dem Verdacht auf Scheinfirmen ermittelt wurde bzw. wird.*

*Bei Betriebsbesichtigungen am Geschäftssitz der Fa. ***V*** GmbH zwischen Jänner 2013 und Jänner 2014, in Adresse V1 und Adresse V2 konnten keine betrieblichen Tätigkeiten festgestellt werden. Es erfolgte ein Geschäftsführerwechsel mit 28.05.2013.*

*Die Firma ***V*** GmbH besitzt keinen Firmensitz, an dem eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden kann, weiters verfügt die Firma ***V*** GmbH außer über einen Pkw über keine weiteren Betriebsmittel.*

*Ausgangsrechnungen der ***V*** GmbH, welche der Außenprüfung als Kontrollmaterial dienten, entsprachen nicht dem eigentlichen Rechnungsbild. Sowohl Layout als auch Kontonummer entsprach nicht dem Geschäftskonto der ***V*** GmbH.*

*Auf Grund der vorhandenen Kontrollmitteilungen und die enthaltenen unterschiedlichen Rechnungen der Firma ***V*** GmbH ist davon auszugehen, dass seit dem Gesellschafter / Geschäftsführer – Wechsel die Firma von verschiedenen Machthabern als Rechnungsvehikel genutzt wird.*

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

*Die Betriebsprüfung kommt zu der Schlussfolgerung, dass es sich bei der Firma ***V*** GmbH um keine Leistungsfirma handelt, dessen Mantel ausschließlich zur Vertuschung der tatsächlichen Machenschaften gegründet wurde. Die ausgestellten Rechnungen der Firma ***V*** GmbH sind als Schein- bzw. Deckungsrechnungen einzustufen.*

Das Vorliegen von Schein- und Deckungsrechnungen lassen den wahren Gehalt der vorliegenden Handlungen und Geschäfte nicht ohne weiteres nachvollziehen. Es liegen Scheingeschäfte gem. § 23 BAO vor, welche eine sachliche Richtigkeit ausschließen.

Der Wahrheits- und Offenlegungsverpflichtung gem. § 119 BAO gegenüber der Finanzverwaltung wurde nicht entsprochen. Seitens des Geschäftsführers wird die Rechtmäßigkeit der Scheingeschäfte weiter behauptet.

Tz 2d. Fa. *G*** GmbH und Fa. ***GX*** GmbH**

Rechnungslegung

*Es existieren am Wirtschaftsmarkt verschiedenste Rechnungs-Layouts der Fa. ***G***, späterer Fa. ***GX***, mit verschiedenen Schriftzügen, sowie Angabe unterschiedlicher Bankkonten.*

Rechnungsmängel:

a) Falsche Standortadresse des Rechnungsausstellers

b) Wechsel des Firmenwortlauts und der Standortadresse, obwohl klar ist, dass es sich um dasselbe Unternehmen handelt. An keiner dieser Adressen verfügte die angebliche Leistungserbringerin somit über eine Betriebsstätte. Das Erscheinungsbild nach außen durch Zusatz eines „x“ im Firmenwortlaut neu zu kreieren, stellt ein Indiz dar, dass die Firma in Betrugsszenarien involviert sein muss.

*Ein Bauunternehmer, welcher mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns am allgemeinen Wirtschaftsleben teilnimmt, hätte jedenfalls wissen müssen, dass die Firma „***G***“ – im Jahr 2013 plötzlich wieder-erschieden unter der Firmenbezeichnung „***GX***“ (anderer „Firmensitz“, jedoch gleiche UID-Nr., gleicher Schriftzug auf den Rechnungen) nicht redlich arbeitet.*

c) Pauschalverrechnungen für „Trockenausbau“ bzw. „Innenausbau“, fehlende Leistungsbeschreibung, fehlende Materialkosten sowie Regiestunden.

Schwere Mängel der Leistungsbeschreibung: Bloße Sammelbegriffe oder Gattungsbezeichnungen stellen keine handelsübliche Bezeichnungen dar und reichen daher als gesetzliches Rechnungsmerkmal nicht aus.

Eine handelsübliche Bau-Rechnung umfasst die einzelnen separat aufgezählten Materialpositionen, mit Mengenangaben und Materialbeschreibung, wieviel m² Fläche bearbeitet wurden, wieviel Stunden gearbeitet wurde, wie viel der Einzel-Stundensatz beträgt, an welchen Tagen, in welchem Zeitraum die Arbeiten durchgeführt wurden.

*Die vorgelegten Rechnungen in der Buchhaltung der ***Bf1*** führen als Leistungsbeschreibung Bsp. „Trockenausbau – 10.000,-- “ an. Dies ist zweifelsohne eine unzureichende und höchst dubiose Leistungsbeschreibung und lässt an der Richtigkeit der Rechnung sowie an der Seriosität des Rechnungsausstellers zweifeln. Es fehlt auch an einer detaillierten Schlussrechnung, die für eventuelle Gewährleistungsansprüche herangezogen werden könnte.*

d) Zu den Teil-(Pauschal-)rechnungen wurden keine detaillierten Schlussrechnungen mit einer genauen Leistungs- und Materialbeschreibung gestellt.

Aufgrund dieser widersprüchlichen und mangelhaften Angaben hätte der Auftraggeber bereits Recherchen z. Bsp. hinsichtlich des Betriebsstandortes durchführen müssen.

*Erhebungen der Finanzbehörde betreffend des Firmensitzes und der Unternehmenstätigkeit zufolge wird die Fa. ***GX*** als Scheinfirma / Betrugsfirma eingestuft.*

*Auf den Bankkonten der Fa. ***GX*** erfolgen zeitnah (am selben Tag bzw. am darauffolgenden Tag) Behebungen bzw. Überweisungen auf das Konto des GF in derselben Höhe wie die Zahlungseingänge der ***Bf1*** (z. Bsp. ***Bf1*** – Bankeingang in Höhe von 12.000,-- Barbehebung 6.000,-- und Überweisung auf das Konto des GF 6.000,-- am selben Tag), diese Bankbewegungen sind ein Indiz für Kick-Back-Zahlungen und stellen die Seriosität der Eingangsrechnungen in Frage.*

Wurde die Leistung von unbekannten Dritten erbracht, ist aus dem Gesamtbild der Verhältnisse das Vorliegen von Kick-Back-Zahlungen zu beurteilen. Hinsichtlich der Zahlungen an unbekannte Dritte ist § 162 BAO zur Anwendung zu bringen. Kick-Back-Zahlungen werden zur Vermeidung der Nachweisbarkeit üblicherweise bar geleistet, sodass die unmittelbaren Barabhebungen vom Bankkonto des rechnungsausstellenden Unternehmers ein verstärkendes Indiz sind.

*Der Mietvertrag der Fa. ***GX*** an ihrem letzten Firmenstandort liegt vor. Es lässt das Betreiben eines Bauunternehmens nicht vermuten. Der GF der Fa. ***GX*** GmbH hat sich seit Mai 2015 nicht mehr an besagtem Ort aufgehalten und hat keine Post behoben, ist nicht kontaktierbar/auffindbar. Es wurde seit März keine Miete bezahlt. (...“Leider kam es nie zu einer Rücknahme des Objektes, der Mieter ist auch von unserer Bildfläche verschwunden. Ob eine Firma ***GX*** anwesend war, weiß ich leider nicht. Die Miete für das Büro wurde bis März 2015 bezahlt, daher ist bereits eine Räumungsklage eingeleitet worden.....“.....zuständige Angestellte der Wirtschaftsagentur Wien, Immobilien-/Projektentwicklung)*

*Im Zuge der Prüfung wurde Kontrollmaterial von über 50 Firmen übermittelt. Bei all diesen Unternehmen ist die Fa. ***GX*** GmbH als Fremdleister aufgetreten. Die vorgelegten Rechnungen weisen unterschiedliche Firmenlogos auf, auf vielen dieser Rechnungen ist ein Konto der Oberbank als Geschäftsverbindung angeführt, welches niemals existierte, die Rechnungen weisen verschieden aufgebaute Rechnungsnummern auf.*

*Zu einigen dieser Rechnungen wurden in der Vergangenheit von der Finanzbehörde mit dem GF ***2*** Niederschriften über die Geschäftsverbindungen und die angeblich geleisteten Arbeiten und Geldflüsse aufgenommen.*

*Hr. ***2*** hat in diesen Niederschriften immer bestritten, die Leistungen erbracht zu haben. Da jedoch die Fa. ***GX*** GmbH niemals über so viel Personal verfügte, dass sie neben den*

erklärten Umsätzen auch die in Rechnung gestellten Leistungen (lt. Kontrollmaterial) erbracht haben kann, stellen diese Rechnungen Schein- bzw. Deckungsrechnungen dar.

Es wird jedoch von der für die Fa. ***GX*** GmbH zuständigen Finanzbehörde mit Sicherheit behauptet, dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von der ***GX*** GmbH erbracht werden konnten, da die ***GX*** GmbH gerade mal über genügend Personal verfügte, die offiziellen Rechnungen lt. Buchhaltung zu bedienen. Aufgrund des vorliegenden Kontrollmaterials wurde festgestellt, dass im gesamten Prüfungszeitraum von der Fa. ***GX*** GmbH Schein- und Deckungsrechnungen ausgestellt wurden.

Nach den Ermittlungen des Finanzamtes handelt es sich bei der Fa. ***G*** GmbH und bei der Fa. ***GX*** GmbH (=ident) um eine sogenannte Scheinfirma. Der GF der ***Bf1*** behauptet, dass ihm die Tatsache der „Scheinfirma“ unbekannt war und dass er davon ausgehen konnte, dass er dieser Firma das Geld schuldet und sie bezahlte.

Die Umsätze zw. Fa. ***G*** GmbH / Fa. ***GX*** GmbH und ***Bf1*** wurden als Bauleistungen gem. § 19 UStG steuerfrei behandelt.

Tz. 2.e. Würdigung der genannten Unternehmen als Scheinfirmen / Nichtanerkennung der Aufwendungen gem. § 162 BAO

Unter der Annahme, dass die Leistung ausgeführt worden ist, scheint in der Rechnung aber als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter dieser Adresse nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. (VwGH 24.4. 1996; 94/13/0133). Die Verwendung eines Scheinnamens (Scheinfirma) entspricht ebenfalls nicht den Erfordernissen einer Rechnung.

Zu den angeführten Unternehmen wurden folgende Gemeinsamkeiten festgestellt:

- Bei den angeführten Baufirmen handelt es sich durchwegs um Unternehmen, von denen bekannt sei, dass sie ihre Lohnabgaben (L, DB, DZ, SV-Beiträge etc.) nicht ordnungsgemäß entrichten. Bei all diesen Subunternehmern besteht der Verdacht auf das Vorliegen der Abgabenhinterziehung und des Sozialbetrugs.
- Die im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter-Geschäftsführer kämen in der Regel erst kurz vor der Gründung bzw. vor der Übernahme der diversen GmbHs aus dem Ausland nach Österreich und verschwinden kurz darauf wieder. Jedenfalls erfolgt die behördliche Abmeldung in vielen Fällen zu einem Zeitpunkt, wo „ihre“ Gesellschaften nach wie vor in Österreich tätig sind.
- Die Auftragserteilung ist mangels schriftlicher Unterlagen nicht nachvollziehbar. Die nur mündliche Erteilung von Aufträgen ohne irgendeine schriftliche Fixierung ist absolut unüblich.

Bei Scheinunternehmen ist es typisch, dass der Anschein erweckt wird, es handle sich um tatsächlich tätige Unternehmen. Eintragungen in das Firmenbuch, Anmeldungen bei der Sozialversicherung und beim Finanzamt sollen den Eindruck vermitteln, es gäbe die Unternehmen tatsächlich. Gerade in der Bauwirtschaft ist es seit langem bekannt, dass reihenweise Scheinunternehmen agieren, die den Anschein einer unternehmerischen Tätigkeit zu erwecken trachten.

*Das Finanzamt hat im Verfahren ausführlich begründet, warum die als Empfänger genannten Firmen nicht die tatsächlichen Empfänger sind. Insbesondere konnten an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit gefunden werden; vom Geschäftsführer wurden die vermeintlichen Standorte der benannten Firmen auch niemals aufgesucht. Zwischen den Musterzeichnungsunterschriften und den auf den ER der ***Bf1*** aufscheinenden Unterschriften bestehen Diskrepanzen. Formell sei gegenüber Behörden und der Sozialversicherung der Anschein redlicher Unternehmen erweckt worden, Zahlungen seien auf Bankkonten erfolgt.*

*Der GF der ***Bf1*** ist dem Auskunftersuchen der Finanzbehörde gem. § 162 BAO nicht nachgekommen, sondern hat argumentiert, warum bisher genannte Firmen auch die Empfänger sein sollen.*

Wer jedoch die tatsächlichen Empfänger der strittigen Zahlungen waren, wurde während des gesamten Verfahrens der Abgabenbehörde nicht bekannt gegeben.

Damit liegt keine Empfängerbenennung im Sinne des § 162 BAO vor, weil, ungeachtet der erfolgten Banküberweisungen, nach den Feststellungen der Außenprüfung die genannten Empfänger nicht die tatsächlichen Empfänger der Beträge waren. Die näheren Umstände der „Fremdleister“ (Firmen mit unauffindbaren ausländischen Geschäftsführern, keine Geschäftstätigkeit an den angeblichen Firmensitzen, dubiose Geschäftsanbahnung und Geschäftsdurchführung, Nichterfüllung steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Verpflichtungen,...) sind typisch für unredliche Geschäftspraktiken im Zusammenhang mit Deckungsrechnungen (vgl. BFG 6.8. 2015, RV/7102818/2012).

Auch bei Zahlungen auf ein Bankkonto können diese Zahlungen vom vorgeschobenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden. Dass die Nämlichkeit von Personen anlässlich von Eintragungen in das Firmenbuch bzw. der Erstellung der diesen Eintragungen zugrunde liegenden Urkunden geprüft werde, oder zu den im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführern Ausweiskopien vorlägen, sage noch nichts über die tatsächlichen Empfänger aus, insbesondere wenn die dort angegebenen Unterschriften nicht mit jenen auf den ER übereinstimmen. Diese Geschäftsführer sind für die Behörden auch nicht mehr greifbar.

Es ist seit langem allgemein in Wirtschaftskreisen bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehört. Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts ist ersichtlich, dass sich derartige Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, sodass den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte das Agieren eines Betrugsunternehmens nicht auffällt (vgl. etwa BFG 27.4.2015, RV/7104860/2014).

Auf Verlangen der Abgabenbehörde ist der Steuerpflichtige verpflichtet, den Empfänger der abgesetzten Beträge zu nennen (§ 162 BAO). Nennt der Steuerpflichtige nach einer (ausdrücklich) auf § 162 BAO gestützte Aufforderung den Empfänger nicht, so ist die Abzugsfähigkeit (zwingend) zu versagen (zB VwGH 4.6.2009, 2004/13/0076, 22.3.2010, 2006/15/0284). Dies gilt auch dann, wenn die Ausgabe unbestritten getätigt worden ist (VwGH 30.9.1998, 96/13/0017).

*Ob die Behörde die Nennung des Empfängers verlangt, liegt in ihrem Ermessen. Die Aufforderung zur Empfängerbenennung kann auch mündlich erfolgen (VwGH 22.3.2010, 2006/15/0284). Die Aufforderung zur Empfängerbenennung erfolgte schriftlich am 23.7.2015 sowie im Zuge der Vorladung des GF der ***Bf1***, Herrn Mag. Ing. ***1***, ins Finanzamt, am 30.11.2015.*

Selbst wenn eine als Empfänger bezeichnete Gesellschaft eine juristische Person ist, bleibt es der Abgabenbehörde unter den Voraussetzungen des § 162 BAO unbenommen, im Rahmen der freien Beweiswürdigung den Abzug der abgesetzten Beträge zu versagen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannte (und sei es auch eine juristische) Person nicht der tatsächliche Gläubiger oder Empfänger ist. Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, sei es, daß es sich um eine „Briefkastenfirma“, d.h. um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann, sei es aus anderen Gründen, so kann diese Person auch nicht als Empfänger i.S. d. § 162 BAO angesehen werden.

§ 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben (Werbungskosten) trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit besteht, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat.

Im Hinblick auf die zahlreichen Malversationen im Baugewerbe ist die Ermessensübung des Finanzamtes, die Abgabepflichtigen zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO aufzufordern, zur Sicherung des Abgabenaufkommens nicht zu beanstanden.

Mit der Namhaftmachung von Personen, die Empfänger bezeichnet werden, ist allerdings der Abzug von Ausgaben noch nicht gesichert. Wenn nämlich maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug trotzdem versagen; denn Ziel des Abgabenverfahrens ist die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses (vgl. VwGH 13.11.1985, 84/13/0127, VwGH 22.3.1995, 83/13/0076; VwGH 26.9.2000, 98/13/0216).

Hat die namhaft gemachte Person eine Leistung nicht erbracht, kann diese Person auch nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO angesehen werden. (vgl. VwGH 31.5. 2006, 2002/13/0145).

Um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, ist die „formelle Existenz“ im Rechtssinn etwa einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (vgl. VwGH 17.11. 2005, 2001 /13 / 0247).

Es ist der Aufforderung nach § 162 BAO nicht entsprochen, wenn die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind, was auch in einem solchen Fall die Absetzung der geltend gemachten Zahlungen selbst dann ausschließt, - wenn vom tatsächlichen Vorliegen (an unbenannt gebliebene Empfänger) geleisteter Zahlungen auszugehen ist. (vgl. VwGH 30.9. 1998, 96/13/0017; VwGH 15.9. 1999, 83/13/0150).

Wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, VwGH 28.10.1997, 93/14/0099, VwGH 30.9.1998, 96/13/0017), bleibt auch für eine Schätzung der Aufwendungen nach § 184 BAO kein Raum, weil durch eine solche Vorgangsweise das in der Erreichbarkeit einer Versteuerung geleisteter Beträge beim Zahlungsempfänger bestehende Ziel des § 162 BAO nicht erreicht würde. (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 15.9.1999, 99/13/0150).

Die Unauffindbarkeit und die völlige Unbekanntheit einer Person auch an der angegebenen Adresse sind ausreichend maßgebliche Gründe für diese Vermutung (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 25.5.2004, 2001/15/0019).“

In der **Tz 2f.** wurde betreffende der **Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes, Kriterien für das „Kennen-müssen“ und „Wissen-müssen“** wie folgt ausgeführt:

„Es ist dem Auftraggeber sehr wohl möglich und zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen (vgl. etwa BFG 10.6.2014, RV/7103567/2011; BFG 29.4.2014, RV/7103197/2011; BFG 27.4.2015, RV/7104860/2014).

Hierbei kann er sich im Hinblick auf die allgemein seit Jahrzehnten bekannte Betrugsanfälligkeit im Bau- und Baunebengewerbe im Besondern nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene Umsatzsteuer-Identifikationsnummern oder Gewerbeberechtigungen stützen, sondern hat sich bei nicht langjährig etablierten und allgemein bekannten Unternehmen mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiert, der auf Grund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt (vgl. BFG 27.4.2015, RV/7104860/2014).

Dazu gehört die Prüfung, ob die von den gegenüber der des [als] GF aufgetretenen Person abgegebenen Unterschriften mit den Unterschriften der im Firmenbuch ausgewiesenen GF der vermeintlichen Subunternehmer übereinstimmen.

Die Umstände der Auftragsvergaben und Auftragsdurchführungen an die vermeintlichen Subunternehmer der GF waren so, dass einem ordentlichen Unternehmer massive Zweifel an der Seriosität dieser Subunternehmer und daran, dass die vorgeschobenen Personen die tatsächlichen Machthaber, und somit die Empfänger, waren, kommen mussten.

Wer undurchsichtige Geschäfte tätigt, und das über den Geschäften lagernde Dunkel auch nachträglich gegenüber der Abgabenbehörde nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, hat das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen (vgl. VwGH 10.5.1963, 1736/62; VwGH 8.5.1973, 0844/71; VwGH 21.11.1985, 85/16/0092).

*Soweit sich die ***Bf1*** auf die damalige Eintragung der genannten Scheinfirmen in die (seit 1.9.2009 geführte) HFU-Liste (Liste der haftungsfreistellenden Unternehmen gemäß § 67 ASVG) beruft, ist zu sagen, dass die Eintragung in die HFU-Gesamtliste nach § 67 b Abs. 6 ASVG den Entfall der Auftraggeberhaftung nach § 82 a Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 67 a Abs. 1 ASVG bewirkt.*

Hieraus lässt sich aber keine reale Geschäftsbeziehung ableiten, da die Nennung in der HFU-Liste nur besagt, dass nach dem Kenntnisstand des Dienstleistungszentrums bei der Wiener Gebietskrankenkasse (§ 62 c ASVG) eine Streichung aus der Liste gemäß § 67 ASVG nicht vorzunehmen war. Dieser Kenntnisstand muss nicht – siehe die Feststellungen der Außenprüfung – mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen, vom Dienstleistungszentrum kann keine gleichsam tagesaktuelle fortlaufende Prüfung aller eingetragenen Unternehmen verlangt werden (vgl. UFS 13.5.2013, RV/2299-W/12; in diesem Sinn auch BFG 27.4.2015, RV/7100326, nicht veröffentlicht).

Das Nichtvorliegen von Beitragsrückständen im Zeitpunkt der Antragstellung sagt nichts aus über die rechtmäßige Beschäftigung von Dienstnehmern und richtige Berechnung und Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen, solange keine Überprüfung stattgefunden hat. (vgl. BFG 10.12.2014, RV/7102747/2013).

Es ist einem Unternehmer grundsätzlich ZUMUTBAR, die Identität seiner Geschäftspartner festzustellen.

*Zusammengefasst bedeutet dies, dass die ***Bf1***, wenn sie ihre steuerrechtlichen und unternehmerischen Sorgfaltspflichten erfüllt hätte, die wahre Identität der Empfänger der strittigen Zahlungen feststellen hätte können bzw. es ihr zumutbar gewesen wäre, von Geschäften mit Personen mit ungeklärter Identität abzusehen. (BFG GZ RV/5101099/2007).*

Der VwGH hat keine abschließenden Kriterien für das „Kennen müssen“ aufgestellt, es obliegt der Finanzbehörde unter freier Beweiswürdigung aller relevanten Umstände dem Leistungsempfänger das „Wissen müssen“ um das Betrugsszenario zu unterstellen.

*Ein Bauunternehmer, welcher mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns am allgemeinen Wirtschaftsleben teilnimmt, hätte jedenfalls wissen müssen, dass beispielsweise die Firma „***G***“ – im Jahr 2013 plötzlich wieder-erschieden unter der Firmenbezeichnung „***GX***“ (anderer „Firmensitz“, jedoch gleiche UID-Nr., gleicher Schriftzug auf den Rechnungen) nicht redlich arbeitet. “*

In der Tz 2g wurden die steuerliche Auswirkungen der Tz 2a - 2f dargestellt. Die abgesetzten Fremdleistungsbeträge wurden wie folgt gekürzt und verringern die steuerlichen Bemessungsgrundlagen der Körperschaftssteuer:

	2013	2014
Fremdleistungen	€ 266.300,--	€ 129.364,30

Anmerkung der RichterIn:

Der Betrag der nicht anerkannten Fremdleistungen wurde in Tz 7c, wie dort ausführlich dargetan, um 17.000 € gekürzt.

In der Tz 3 wurde die Abgabenerhöhung gemäß § 22 Abs. 3 KStG bei fehlender Empfängernennung dargestellt.

	2013	2014
Abgabenerhöhung bei fehlender Empfängernennung KZ 849 in K1:	€ 66.575,--	€ 28.091,08

Betreffend die Wahrung des Parteigehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) wurde im Prüfbericht festgehalten, dass die angeführten Prüfungsfeststellungen im Zuge des Prüfungsverfahrens ausführlich besprochen worden seien, und zudem 2 Tage vor Abhaltung der

Schlussbesprechung (SB am 16.3. 2016, in Fa. ***Bf1***, in ***Bf1-Adr-alt***) schriftlich zur Kenntnis gebracht wurden.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahren gem. § 303 Abs. 1 BAO wird von der Außenprüfung in Tz 5 ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens entsprechend der vorangegangenen Ausführungen damit begründet werde, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bezüglich der Schlussbesprechung wurde angemerkt:

*„Der vereinbarte Schlussbesprechungstermin (16. 03. 2016, Firmensitz der Fa. ***Bf1***, ***Bf1-Adr-alt***) gilt als VORLADUNG des Geschäftsführers, Ing. Mag. ***1***, und des steuerlichen Vertreters, Mag. ***5***, ZUM FIRMENSITZ DER ABGABEPFLICHTIGEN, Fa. ***Bf1***.*

*Weder der oben genannte Geschäftsführer der ***Bf1*** noch deren steuerlicher Vertreter sind zum schriftlich vereinbarten Schlussbesprechungs-Termin ERSCHIENEN. Die Schlussbesprechung gilt daher als entfallen. (§ 149 Abs. 2 BAO) Die in der Firma ***Bf1***, am Firmensitz anwesende Sekretärin, Fr. ***6***, bestätigte schriftlich nach deren telefonischer Rücksprache mit dem Geschäftsführer der ***Bf1***, Herrn Ing. Mag. ***1***, den Empfang der Niederschrift.*

*Der steuerliche Vertreter der ***Bf1***, wurde in der Steuerberatungskanzlei Commendatio Wthd. GmbH, 1070 Wien, Hermannsgasse 21, angetroffen. Die Unterschrift wurde verweigert. Ing. Mag. ***1*** sei derzeit auf Kuraufenthalt in Kärnten.*

In der Tz. 7, Würdigung der AP zu den vom steuerlichen Vertreter per email vom 15. 03.2016, 18.50 h, aufgegriffenen Ergänzungen zu den Prüfungsfeststellungen, wird ausgeführt:

„Tz. 7.a. Parteiengehör / § 162 BAO – ergänzende Stellungnahme

*Die Prüfungsfeststellungen (Fremdleistungen – Scheinfirmen / Baubetrug) waren im ganzen Prüfungsverfahren von Prüfungsbeginn 25.06.2015 – Verfahrens-Abschluss 16.03.2016 Prüfungsschwerpunkt und Thema der Besprechungen und Verhandlungen. Am 22.7.2015 wurde der GF der ***Bf1***, Herr Ing. Mag. ***1***, im Zuge der Betriebsbesichtigung am Firmensitz, bereits nach den Empfängern der genannten Fremdleistungen mündlich befragt.*

Ob die Behörde die Nennung des Empfängers verlangt, liegt in ihrem Ermessen. Die Aufforderung zur Empfängerbenennung kann auch mündlich erfolgen (VwGH 22.3.2010, 2006/15/0284).

*Die Aufforderung zur Empfängerbenennung erfolgte außerdem mehrmals schriftlich, erstmals am 23.7.2015, sowie im Zuge der Vorladung des GF der ***Bf1***, Herrn Mag. Ing. ***1***, ins Finanzamt, am 30.11.2015.*

Die gesamten Prüfungsfeststellungen, wurden VOR der vereinbarten Schlussbesprechung vorab schriftlich zur Kenntnis gebracht.

Ebenso wurde hinsichtlich der genannten (Schein-)Firmen / Empfänger die Vorlage der gesamten Korrespondenz – unter Hinweis auf die zwingende Aberkennung der Fremdleistungen gem. § 162 BAO – gefordert (Besprechungsnotizen, Angebote, Rechnungskorrekturen, Vereinbarungen hinsichtlich Deckungs- und Haftrücklass, Bautagebuch, Prüfung HFU-Liste, etc.). Im Zuge der Vorladung des GF am 30.11.2015 wurden unter anderem gedruckte Aufstellungen der vermeintlich getätigten Bau-Arbeiten in excel vorgelegt, die weder von Bauarbeitern, noch vom GF persönlich unterfertigt wurden. In freier Beweiswürdigung der Abgabenbehörde wurden diese Unterlagen nicht ausreichend als Nachweis gewertet.

Die im Zuge der Einvernahme am 30.11.2015 zugesagten nachzureichenden Unterlagen wurden nie nachgereicht.

Ergänzend ist anzumerken, dass die Leistungserbringung von der AP nicht angezweifelt wird.

Das Vorliegen von Schein- und Deckungsrechnungen lassen den wahren Gehalt der vorliegenden Handlungen und Geschäfte nicht ohne weiteres nachvollziehen. Es liegen Scheingeschäfte gem. § 23 BAO vor, welche eine sachliche Richtigkeit ausschließen. Es wird davon ausgegangen, dass die Leistungserbringer nicht die Rechnungsleger sind und Scheingeschäfte nach § 23 BAO vorliegen.

Auf Verlangen der Abgabenbehörde ist der Steuerpflichtige verpflichtet, den Empfänger der abgesetzten Beträge zu nennen (§ 162 BAO). Nennt der Steuerpflichtige nach einer (ausdrücklich) auf § 162 BAO gestützte Aufforderung den Empfänger nicht, so ist die Abzugsfähigkeit (zwingend) zu versagen (vgl. VwGH 4.6.2009, 2004/13/0076, 22.3.2010, 2006/15/0284). Dies gilt auch dann, wenn die Ausgabe unbestritten getätigt worden ist (VwGH 30.9.1998, 96/13/0017).

*Vom steuerlichen Vertreter der ***Bf1*** wurde u.a. Aufklärung seitens der Abgabenbehörde dahingehend gefordert, warum die Zahlungen, die nachweislich auf Konten der Subfirmen gelandet seien, nicht für die Empfängerbenennung ausreichen würden. Die Finanzbehörde solle die Zeichnungsberechtigungen der betroffenen Bankkonten offenlegen lassen:*

Es ist der Aufforderung nach § 162 BAO nicht entsprochen, wenn die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind, was auch in einem solchen Fall die Absetzung der geltend gemachten Zahlungen selbst dann ausschließt, wenn vom

tatsächlichen Vorliegen (an unbenannt gebliebene Empfänger) geleisteter Zahlungen auszugehen ist. (vgl. VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; VwGH 15.9.1999, 83/13/0150).

Tz. 7b Umsatzsteuer § 19 UStG Bauleistungen

Die im Zuge der (Schluss-)Besprechung in der Kanzlei besprochene Thematik der Umsatzsteuer gem. § 19 UStG – Reverse charge vertritt der steuerliche Vertreter der *****Bf1*****, die Rechtsmeinung, dass – da für alle behaupteten (Schein-)Leistungen, für die die *****Bf1***** die Umsatzsteuer nach Reverse charge-Regelung abgeführt, die Vorsteuern aber nicht geltend gemacht wurden (*****Bf1***** war für diese Projekte nicht vorsteuerabzugsberechtigt) - zurückerstattet werden müsse.

Diese Thematik wurde am 16.03.2016 ebenso zwischen Mag. *****5***** und dem TL des BV **##**, Herrn *****7*****, telefonisch besprochen.

Die AP vertritt hierzu folgende Rechtsmeinung: Auch wenn es sich bei den rechnungs-ausstellenden Firmen um Scheinfirmen handelt und die Aufwendungen gem. § 162 BAO ertragsteuerlich nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, schuldet der Leistungsempfänger aufgrund des Hinweises auf der Rechnung – analog einem Steuerausweis gem. § 11 Abs. 14 UStG – diese Umsatzsteuer. Die AP sieht daher keinen Grund für eine Rückerstattung dieser Umsatzsteuer.

Die *****Bf1***** „hat gewusst oder hätte wissen müssen“, dass die Eingangsrechnungen von Scheinfirmen stammen und die Arbeiten von irgendwelchen steuerlich nicht erfassten Personen oder Firmen erbracht wurden. Die *****Bf1***** hätte wissen müssen, „dass der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug angeführte Umsatz in eine auf einer vorausgehenden (oder nachfolgenden) Umsatzstufe der Lieferkette begangene Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war“. (in Anlehnung an EuGH v. 12.1.2006, Rs C-354/03, EuGH v. 6.7.2006, Rs C-439/04, EuGH v. 21.02.2008, Rs C-271/06).

Im Zuge des letzten Steuerreformgesetzes wurde ja der § 12 Abs. 14 UStG neu - aber nur klarstellend ! – formuliert: § 12 Abs. 14 UStG gilt für alle Fälle des Vorsteuerabzugs, dh. auch in Fällen des Übergangs der Steuerschuld.

Tz. 7c. Fremdleistungen 2014

[...]

Dem Buchungstext der ER 218 kann nicht entnommen werden, ob es sich um eine Stornobuchung der ER 20 handelt, oder um eine Gutschriftsbuchung zu ER 20, oder ob überhaupt ein Zusammenhang mit ER 20 besteht.

*Dem Antrag des steuerlichen Vertreters, Mag. ***5***, auf Korrektur der Fremdleistungen der Fa. ***GX*** im Vlg.jahr 2014 um 17.000,--, wird Rechnung getragen.*

Aufgrund der Feststellungen im Rahmen dieser Außenprüfung wurden der Körperschaftsteuerbescheid und der Umsatzsteuerbescheid für das Kalenderjahr 2013 von der belangten Behörde durch die verfahrensgegenständlichen Bescheide wiederaufgenommen. Der Umsatzsteuerbescheid 2013 wurde um den in Tz 1 festgehaltenen Berechnungsfehler korrigiert. Die Umsatzsteuer 2014 wurde laut Erklärung der Bf. festgesetzt. Die Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 und 2014 wurde insofern neu festgesetzt, als die Fremdleistungen durch die Subunternehmen ***M*** GmbH & Co KG, ***V*** GmbH, ***G*** GmbH und ***GX*** GmbH nicht zum Abzug zugelassen wurden und die in Tz 3 gemäß § 22 Abs. 3 KStG berechnete Abgabenerhöhung berücksichtigt wurde.

Mit Schreiben vom 26. April 2016 erhob der steuerliche Vertreter dagegen Beschwerde. Weiters wurde am 31. Oktober 2016 eine Nachreichung zur Beschwerde und am 2. Mai 2018 eine Ergänzung zur Beschwerde eingebracht, wobei in diesem letzten Schriftsatz ausgeführt wurde, dass dieser so konzipiert sei, dass die bisherige Begründung wiederholt und ergänzt werde, damit alle Argumente nunmehr in einem Schriftsatz enthalten seien.

Der steuerliche Vertreter stellte einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO und begründete seine Beschwerde in dem Schriftsatz vom 2. Mai 2018, in dem wie vom steuerlichen Vertreter ausgeführt alle Argumente enthalten sind und der ungekürzt wieder gegeben wird, wie folgt:

„A WILLKÜR BEI DER HANDHABUNG DES § 162 BAO BZW. § 22 ABS 3 KSTG

1 § 162 BAO fehlende Empfängernennung?

*Das Finanzamt hat im gegenständlichen Verfahren den Abzug der Aufwendungen für Fremdleistungen der Firmen ***G***/***GX***, ***M*** GmbH & Co KG sowie ***V*** unter Berufung auf § 162 BAO versagt, da nach Ansicht der Behörde der Empfängernennung nicht nachgekommen worden wäre (sh Tz 2 in der Beilage zum Prüfbericht).*

§ 162 BAO besagt, „dass die Abgabenbehörde verlangen kann, dass der Abgabepflichtige die Empfänger der abgesetzten Beträge (Aufwendungen) genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige, die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.“

Sinn und Zweck der Vorschrift ist, dass sich prinzipiell abzugsfähiger Vermögenseinsatz beim Steuerpflichtigen nur dann gewinnmindernd auswirkt, wenn die damit korrespondierenden Einnahmen bei seinem Geschäftspartner erfasst werden kann, um so (inländische) Steuerausfälle zu verhindern. Durch Nennung des Empfängers des Zahlungsflusses wird es der

Behörde möglich, die richtige steuerliche Erfassung beim Empfänger zu prüfen und sicherzustellen.

Das Auskunftsverlangen nach § 162 BAO ist auf den wahren Empfänger der abgesetzten Beträge gerichtet und findet dort seine Grenze. Daher kommt dem Nachweis des Zahlungsflusses entscheidendes Gewicht zu (VWGH 26.6.2002, 2000/13/0013, 2002/651, 819, zu Zahlungen im Baugewerbe).

Ein Auskunftsverlangen nach § 162 BAO muss in Bescheidform ergehen (Ritz, § 162 BAO, Rz 1). Ein solcher Bescheid ist nie ergangen, was einen durch das BFG nicht sanierbaren Mangel bedeutet, der die Kassation (§ 278 Abs 1 BAO) oder Aufhebung (§ 279 Abs 1 BAO) zur Folge hat.“

.....

In einer jüngeren Entscheidung des VfGH zu § 162 BAO vom 24.11.2016 zu einem ähnlichen Sachverhalt (E 1063/2016) hat der VfGH auf die Qualitätskriterien von Begründungen hingewiesen (Rz 12 bis 15):

„Eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (zB VfSlg 10.413/1985, 14.842/1997, 15.326/1998 und 16.488/2002) nur vorliegen, wenn die angefochtene Entscheidung auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht, wenn das Verwaltungsgericht der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn es bei Erlassung der Entscheidung Willkür geübt hat.

Einer Behörde kann auch dann, wenn sie unrichtig entschieden hat, nicht Willkür zur Last gelegt werden, sofern sie nur bemüht war, richtig zu entscheiden, indem sie Gründe und Gegengründe gegeneinander abgewogen hat. Dies bedeutet, dass es in der Regel nicht ausreichen würde, wenn die Behörde nur die für die Abweisung eines Anspruches maßgeblichen Gründe aufzählt, es jedoch unterlässt, sich mit den Gründen auseinanderzusetzen, die für die Bejahung der Anspruchsberechtigung zu sprechen scheinen, sodass sie gar nicht in die Lage kommen könnte, Gründe und Gegengründe einander gegenüberzustellen und dem größeren Gewicht der Argumente den Ausschlag geben zu lassen (zB VfSlg. 12.477/1990, 15.696/1999, 15.698/1999 und 15.826/2000).

Ein willkürliches Verhalten liegt insbesondere dann vor, wenn die Behörde den Bescheid mit Ausführungen begründet, denen jeglicher Begründungswert fehlt (vgl. VfSlg. 13.302/1992 mwN, 14.421/1996 und 15.743/2000).

Ein solcher Fehler ist dem Bundesfinanzgericht unterlaufen. “

Nachfolgend soll gezeigt werden, dass die Wiederaufnahme der Jahressteuern 2013 mangels neuer Tatsachen/Beweise bzw die Festsetzung der Jahressteuern 2014 zu Unrecht und entgegen dem Willkürverbot erfolgt sind: Im Ermittlungsverfahren sind vom Finanzamt unzureichende Ermittlungen erfolgt, sodass die erlassenen Bescheide aufzuheben bzw. abzuändern sind. Das Finanzamt begnügt sich mit allgemeinen Behauptungen und Feststellungen, ohne auf den konkreten Fall einzugehen. Sollte das Finanzamt hingegen verneinen, die beanstandeten Gesellschaften seien nicht leistungserbringend gewesen, so wäre es seine Aufgabe gewesen (Beweislast), schlüssig darzutun, von wem die Leistungen tatsächlich erbracht worden sind. Doch fehlt es dazu an konkreten Behauptungen, ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit, schlüssigen Beweisen, konkreten und nachprüfbaren Tatsachenfeststellungen. Insoweit besteht der AP-Bericht aus bloßen Behauptungen ohne tragfähiges Fundament und ohne Aussage- bzw Beweiskraft.

- *So werden im AP-Bericht „Kick-Back“-Zahlungen behauptet, ohne irgendeinen Nachweis dafür zu liefern.*
- *Die aus anderen AP stammenden Einvernahmen von Geschäftsführern zeigen in keiner Weise einen Bezug zu der ***Bf1*** auf, vielmehr hätten solche Einvernahmen nochmals mit Bezug auf der ***Bf1*** durchgeführt werden müssen.*
- *Viele vom Finanzamt behaupteten Nachweise stammen ausschließlich aus Ermittlungen bei anderen Steuerpflichtigen. Eigene Ermittlungsergebnisse hat die Behörde jedoch nicht vorzuzeigen, sodass die daraus abgeleiteten Behauptungen reine Spekulationen sind und aus dem Grund schon § 162 BAO nicht angewendet werden kann.*

Im Gegenteil: Wir sind der Empfängernennung ausreichend nachgekommen [worden sind] und die gegenständlichen Ausgaben sind anzuerkennen:

- *Vertragspartner waren die Firmen ***GX***, ***M*** und ***V***. Es gab Vereinbarungen über die zu erbringenden Leistungen, Rechnungen und Zahlungen.*
- *Die Existenz der beauftragten Firmen ist bewiesen, da es Registereinträge, Steuer- und Sozialversicherungsnummern gab. Von unserer Seite wurden sämtliche Nachweise über die Existenz der Firmen vorgelegt und die entscheidungsbefugten Personen bei den beauftragten Unternehmen genannt und deren Ausweise vorgelegt. Diese Personen waren auch — wie wir nachträglich erfahren haben — über die Bankkonten Verfügungsberechtigt.*
- *Sämtliche Aufwendungen wurden durch Banküberweisungen an Konten überwiesen, die sowohl auf den Rechnungen ausgewiesen waren und auch unter der Verfügungsmacht der eingetragenen Geschäftsführer und Eigentümer der Firmen standen.*

- Diese Tatsachen wurden seitens der AP nicht bestritten, sondern es wurde bestätigt, dass die Leistungen erbracht worden sind (sh dazu im Prüfbericht).

Da die Leistung dem Grunde nach erbracht bzw. der Aufwand getätigt worden ist und es keine Veranlassung unsererseits gibt, die Empfängerseite geheim zu halten oder zu „decken“, ist der Einsatz des § 162 BAO und ein Durchgriff im obigen Sinne nicht gerechtfertigt. Dazu sei auf ein jüngst ergangenes Judikat des VwGH vom 18.10.2017 (Ra 2015/13/0054) verwiesen, in dem der VwGH einer Reihe der üblichen Argumente eine klare Absage erteilt (Tz 17 bis 20):

„17 Diese Ausführungen sind im Hinblick darauf, dass es sich bei den in Rede stehenden Subunternehmern um - rechtlich existente — Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, nur bedingt nachvollziehbar.

18 Den Ausführungen im angefochtenen Erkenntnis, wonach "Zahlungen vom vorgeschobenen Empfänger an den tatsächlichen Empfänger weitergeleitet werden" können, kommt schon deswegen kein Begründungswert zu, weil es an Feststellungen dahingehend fehlt, dass die Zahlungen der Revisionswerberin, die durchgehend auf Bankkonten der Subunternehmer erfolgten, tatsächlich weitergeleitet worden sind.

19 Nicht einordenbar und in ihrer Tragweite erschließbar ist die Feststellung, dass der Geschäftsführer der Revisionswerberin niemals den Sitz der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht habe, zumal im angefochtenen Erkenntnis nicht dargelegt wird, ob und inwieweit dies in der Baubranche üblich ist.

20 Da es sich bei den Subunternehmern um - rechtlich existente - Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt wird mit den Feststellungen, wonach "an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit gefunden werden " konnten, und dem Hinweis darauf dass "zwischen den Musterzeichnungsunterschriften und den gegenüber der (Revisionswerberin) abgegeben Unterschriften" regelmäßig Diskrepanzen bestehen, noch nicht dargetan, dass die besagten Subunternehmer als „Briefkastengesellschaften“, die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpfen, zu qualifizieren sind (vgl. dazu das Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2005/13/0030, mwN).“

2 Unvereinbarkeit mit dem Periodengrundsatz, Zeitversetzter Anspruch nach § 162 BAO

Der auf § 162 BAO gestützte Anspruch entsteht zeitversetzt erst mit Nichtbefolgung des Auftrages zur Empfängerbenennung, hier also erst irgendwann im Zuge der AP im Jahr 2016. Solcherart geht es nicht an, dieses Mehrergebnis in die Streitjahre 2013 und 2014 zurück zu projizieren. Das verstößt gegen die Grundregel des § 4 Abs 1 BAO.

Hier wird durch das Finanzamt im Zuge der AP zum zweiten Mal an der ***Bf1*** Willkür geübt.

§ 162 BAO ist - das wird gerne übersehen - angesichts seiner grundlegend verkorksten Struktur aus steuersystematischen Gründen unanwendbar. Die wesentlichen Argumentationsschritte aus dem Blickwinkel sind:

- *Der Abgabenanspruch bzw spiegelbildlich die Steuerschuld (zur Identität beider Begriffe vgl VwGH 18.11.1993, 88/16/0216) entsteht nach der Grundregel des § 4 Abs 1 BAO mit Tatbestandsverwirklichung.*
- *Das gilt modifiziert auch bei den Gewinnsteuern: Der KSt-Anspruch entsteht erst am Jahresende (§ 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO), jener der KSt 2013 bzw. 2014 - um sie ist es im Parallellfall gegangen - daher am 31.12.2013 bzw. 31.12.2014.*
- *Hingegen entsteht eine auf § 162 BAO gestützte Steuernachforderung nach der Grundregel des § 4 Abs 1 BAO erst mit der Nichterfüllung des Auskunftsverlangens. dort also erst Jahre später im Zuge einer Außenprüfung über die KSt im Jahr 2016.*
- *Ein erst in 2016 entstandener Abgabenanspruch kann logischerweise nicht bereits am 31.12.2013 bzw. 31.12.2014 bestanden haben.*

Der OGH hat diese Problematik bereits vor zehn Jahren erkannt und auf den Punkt gebracht (OGH 23.3.2006, 12 Os 94/05y, RIS-Justiz RS0120682):

"Bei tatsächlicher Leistung der als Absetzbeträge geltend gemachten Zahlungen vermag die Unterlassung oder Verweigerung der Empfängerbenennung (allein) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG nicht zu begründen, weil der (die Absetzbeträge nicht berücksichtigende, somit höhere) Abgabenanspruch erst durch die Nichtbenennung entsteht. Auch der Umstand, dass in der Buchhaltung des Unternehmens die Empfänger tatsachenwidrig bezeichnet sind und die unrichtige Buchführung bei der Betriebsprüfung dem Prüfer als richtig präsentiert wird, ändert an dieser Beurteilung nichts."

Demnach ist § 162 BAO für Zwecke des FinStrG totes Recht (für alle: Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg FinStrG § 33 Anhang II Rz 179 ff mwN auch zu Deutschland). Dass Gleiches auch für das BAO-Verfahren zu gelten hat, liegt klar auf der Hand.

Zum selben Ergebnis - Unanwendbarkeit des § 162 BAO - gelangt man auch über das Prinzip der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs 1, § 39 Abs 1 EStG 1988, § 7 Abs 1 KStG 1988). Sie besagt in ihrem Kern, dass nur die im jeweiligen Steuerjahr verwirklichten Sachverhalte zu berücksichtigen sind. Der VwGH bringt die Sache auf den Punkt (VwGH 18.12.1996, 94/15/0150; ähnlich 28.1.1997, 93/14/0113; 26.11.1997, 95/13/0081, VwSlg 7239/F):

"Die Notwendigkeit zum Abstellen auf die Besteuerungsperiode ergibt sich aus dem Charakter der ESt als Abschnittssteuer, was bedeutet, dass für Zwecke der Erhebung dieser Abgabe die IN BESTIMMTEN ZEITABSCHNITTEN VERWIRKLICHTEN TATBESTÄNDE periodisch erfasst werden (Hinweis Erkenntnis 29.5.1996, 93/13/0007). Dies schließt bei der Feststellung, ob ein Steuertatbestand in einer Steuerperiode erfüllt ist, eine Bedachtnahme auf erst danach verwirklichte Sachverhalte grundsätzlich aus."

Das trifft auch hier den Punkt: Das Verlangen nach Empfängerbenennung ist ein solcher späterer Sachverhalt, der darum in den Streitjahren 2013 und 2014 nach dem allgemeinen Regime des § 4 BAO unberücksichtigt zu bleiben hat.

3 § 22 Abs 3 KStG fehlende Empfängerbenennung?

*Die obigen Argumente gelten für § 22 Abs 3 KStG 1988 analog, der von § 162 BAO unabhängig und mit ihm doch verwandt ist. Er sieht für Körperschaften einen Strafzuschlag bei Nichtnennung des Empfängers selbst dann vor, wenn die Ausgabe gar nicht gewinnmindernd geltend gemacht worden ist (vgl BFG 27.10.2015, RV/5100234/2015). Doch bedarf es nicht dieses Extremfalls, um die "Gefährlichkeit" dieser Rechtsvorschrift zu erkennen. In aller Regel - so auch hier bei der ***Bf1*** - ist § 22 Abs 3 KStG 1988 die gedankliche Verlängerung des § 162 BAO mit dem Ergebnis, dass das dortige Abzugsverbot um einen Strafzuschlag ergänzt und solcherart das Mehrergebnis verdoppelt wird.*

Der Einsatz des § 22 Abs 3 KStG 1988 ist daher nicht gerechtfertigt, da die Leistung dem Grunde nach erbracht bzw. der Aufwand getätigt worden ist (sh dazu im Prüfbericht) und es keine Veranlassung unsererseits gibt, die Empfängerseite geheim zu halten oder zu „decken“.

B FEHLERHAFTER UMGANG MIT DER TATFRAGE

1 Zur Verteilung der Beweislast in Abgabensachen

Die Beweislast ist Ausfluss der so genannten Grundregel des Beweises. Demnach hat jede Seite das Vorliegen der Voraussetzungen der für sie günstigen Rechtsvorschrift(en) zu behaupten und zu beweisen (RIS—Justiz RS0039939, zB OGH 16.10.1958, 2 Ob 163/58, EvBl 1959/38 = JBl 1959, 135; 4.12.1980, 8 Ob 190/80; 16.3.2005, 7 Ob 311/04t; Fasching Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 882; Rechberger in Fasching/Konecny ZPO² Vor § 266 Rz 31 f; Rechberger/Simotta Zivilprozessrecht 8 Rz 760). Die Beweislast legt fest, zu wessen Lasten es geht, wenn eine Tatsache unbewiesen geblieben ist, obwohl alle Beteiligten ihren Pflichten nachgekommen sind. Die Beweislast - der VwGH spricht lieber von Feststellungslast (zB Erk 20.5.1983, 81/16/0105, VwSlg 5789/F; 23.2.1994, 92715/0159; 26.7.2007, 2005/15/0051) — gilt modifiziert auch in Abgabensachen. Sie regelt die Folgen der Nichterbringung eines Beweises für die Entscheidung (Fasching Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 878; Rechberger/Simotta Zivilprozessrecht⁸ Rz 759) und ist somit das Risiko des Prozessverlustes aus Mangel an Beweisen (Kotschnigg/Pobnert in Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf Rz 124). Sie liegt beim Finanz-/Zollamt für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen (zB VwGH 4.9.1986, 86/16/0114, VwSlg 6143/F; 10.3.1994, 92/15/0160; 25.6.2007, 2004/17/0105; UFS 15.10.2003, RV/1687-W/02; 19.2.2008, RV/1210-W/07; BFH 25.6.2000, BStBl 2001 II 9 = BFHE 192, 241; 30.10.2001, BStBl 2002 II 138 = BFHE 197, 126; FG München 6.11.2003, EFG 2004, 338; Ehrke-Rabe] in Doralt/Ruppe Steuerrecht II⁷ Tz 1301; Tipke Steuerrechtsordnung 1194 f; Seer in Tipke/Kruse AO/FGO § 96 FGO Tz 83-85).

Im gegenständlichen Fall werden von Behörde Behauptungen und unbewiesene Tatsachen in den Raum gestellt, um die Rechtsfolge der Nichtabsetzbarkeit der Aufwendungen nach § 162 BAO zu erreichen. Durch die bereits erfolgte, abgeänderte Festsetzung der Abgabenbescheide kommt es de facto zu einer Umkehr der Beweislast, da wir jede dieser Behauptungen und unbewiesenen Tatsachen widerlegen müssen, obwohl diese noch gar keine Beweisqualität haben. Dabei wäre es gerade Aufgabe der Behörde aufgrund der folgeschweren

Konsequenzen des § 162 BAO dafür zu sorgen, dass Nachweise in erforderlichen Beweisqualität vorliegen.

*der ***Bf1*** hat schlüssig dargetan, wer beauftragt worden und solcherart operativ tätig gewesen ist. Wenn die Behörde anderer Ansicht ist, wäre es an ihr gelegen, schlüssig darzutun, wer tatsächlich leistungserbringend gewesen ist. Dieser Nachweis wurde bis dato nicht erbracht.*

2 Verbot geheimer Beweismittel (Ritz, BAO § 166, Rz 7)

Als Beweismittel kommen nur Umstände in Betracht, die der Partei (zB in Erfüllung der Verpflichtung des § 183 Abs 4) bekannt gegeben werden dürfen. Die Partei hat beispielsweise nicht nur Anspruch auf Bekanntgabe des Inhaltes einer Zeugenaussage, sondern auch auf Bekanntgabe des Namens des Zeugen. Es ist nämlich mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar, einen Bescheid auf der Partei nicht zugängliche Beweismittel zu stützen (Verbot "geheimer" Beweismittel, VWGH 26.6.1980, 911/79; 16.1.1984, 83/10/0238; 13.9.1991, 91/18/0065, ZfVB 1992/5/1910; 19.12.2000, 2000/14/0104; 28.6.2012, 2009/15/0201).

Daher kommen Aussagen von Personen, denen im Abgabungsverfahren vor ihrer Aussage die Geheimhaltung ihrer Identität zugesagt wurde, als Beweismittel nicht in Betracht (vgl VWGH 18.10.1988, 88/14/0092; 17.2.1999; 98/14/0105; Iro, BAO, 138).

Auch Umstände, die dem Abgabepflichtigen zB wegen der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht (§ 48a) nicht bekannt gegeben werden dürfen, sind keine Beweismittel iSd § 166 (vgl zB Ritz, Akteneinsicht, 32).

Die in dieser Frage klare und kompromisslose Rechtsprechung des VwGH zeigt folgendes Bild:

„Anonyme Mitteilungen sowie Aussagen geheim gehaltener Personen können zwar für die Behörde einen Verdacht begründen, der sie zu entsprechenden Ermittlungen und Nachforschungen berechtigt. Als Beweismittel zur Begründung von Feststellungen im Bescheid dürfen sie jedoch nicht herangezogen werden.“ (VwGH 18.10.1988, 88/14/0092; 17.2.1999, 98/14/0105).

bzw

„Die Namen allfälliger Zeugen sind der Partei schon im Verwaltungsverfahren bekannt zu geben, damit die Partei von dem ihr gemäß § 45 Abs. 3 AVG zustehenden Recht, zu den Ergebnissen der Beweisaufnahme Stellung zu nehmen, ausreichend Gebrauch machen kann (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1990, Zl. 85/08/0149; zum Ausschluss geheimer Beweismittel auch die bei Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze I², E 342 zu § 45 AVG, angeführten Entscheidungen).“ (VwGH 20.12.2000, 95/08/0205).

bzw

„Mit seinem Hinweis auf die Anonymität des Zeugen zeigt der Beschwerdeführer allerdings eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil der Grundsatz, dass es im rechtsstaatlichen Strafverfahren keine geheimen Beweismittel gibt, keine Ausnahme duldet, die auf die in Anonymität gehaltenen Gewährsleute hinausliefe (vgl.

das hg. Erkenntnis vom 16. Jänner 1984, Zl. 83/10/0238, Slg. N.F. Nr. 11.285/A, nur Rechtssatz).“ (VwGH 13.9.1991, 91/18/0065).

Es geht nicht an, einen Bescheid auf ein der Partei nicht zugängliches Beweismaterial zu stützen (VwGH 6.5.1980, 1217/79; 14.2.1991, 90/16/0210; 29.9.1993, 89/13/0159). Der Entscheidung darf nur zugrunde gelegt werden, was dem Betroffenen zugänglich gemacht worden ist bzw werden darf (VwGH 27.2.1995, 94/16/0275, VwSlg 6979/F). Dieser Grundsatz duldet keine Ausnahme (so explizit VwGH 29.5.2006, 2005/17/0252). Das Verbot „geheimer“ Beweismittel gilt auch dann, wenn das Material der Partei aus Gründen des Steuergeheimnisses (§ 48a BAO) weder bekannt noch zugänglich ist (vgl VwGH Beschluss 19.8.1997, 97/16/0304).

*Die Prüferin behauptet im Bericht vom 17.3.2016 unter Tz 2a im Wesentlichen, dass die gegenständlichen beauftragten Unternehmen (***GX***, ***M***, ***V***) aufgrund behördeninterner Ermittlung „Scheinfirmen“ iZm Baubetrug wären. So stützt sich die Argumentation der Prüferin auch in den folgenden Ausführungen des Berichts auf behördeninterne Kontrollmitteilungen, vorliegende Bankkonten der „Scheinfirmen“ und Zeugenaussagen, die jedoch alle als „geheime Beweismittel“ einzustufen sind, da diese weder im Rahmen der Betriebsprüfung noch im Rahmen der beantragten Akteneinsicht (vgl. Beilage 14) zugänglich gemacht wurden. Insbesondere wurde unserem Verlangen nach Öffnung der Bankkonten der beauftragten Firmen bzw. deren Offenlegung mit Verweis auf die Geheimhaltungspflicht niemals nachgekommen.*

Alle im Prüfbericht angeführten Beweismittel und Behauptungen, die der Behörde als Beweise für die Darstellung der gegenständlichen beauftragten Firmen als „Scheinfirmen“ dienen, sind einer Überprüfung oder Anfechtung durch uns nicht zugänglich und schon daher unzulässig.

Im Erkenntnis des VwGH vom 11.8.1993 (91/13/0005, VwSlg 6801/F) spricht der VwGH aus, dass die Umdeutung einer im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaft in eine bloß auf dem Papier bestehende „Scheinfirma“ gegen die Denkgesetze verstößt. Denklogisch Fehlerhaftes kann logischerweise nicht Gegenstand des Beweises gewesen sein. Das will heißen: Das finanzinterne Material ist nicht nur „geheim“ (und solcherart unverwertbar), sondern auch beweisfrei und wirklichkeitsfremd.

Auch der VfGH hat in E 1063/2016 vom 24.11.2016 dort dem vom BFG abgesegneten Durchgriff durch eine GmbH eine klare Absage erteilt.

3 Verletzung des Rechts auf vollständige Akteneinsicht

In Zuge des Antrags auf Akteneinsicht wurde uns mitgeteilt, dass „die Erwartungen an den Inhalt der Unterlagen nicht zu hoch angesetzt werden dürfen.“. Obwohl in der Liste der im Akt verfügbaren Unterlagen deutlich mehr Unterlagen angegeben waren, wurden uns nur zwei Urkunden übergeben, die anonymisierte Ausschnitte aus anderen BP-Berichten darstellten (Beilagen 14 und 22).

4 Unzulängliche Sachverhaltsermittlung, Mangelhafte Beweisführung und Begründung

4. 1 Zu den Mängeln im Umgang mit dem Beweis durch das Finanzamt

Rechtsanwendung ist die Verknüpfung von in der Lebenswirklichkeit vorgefundenen Sachverhalten mit bestimmten, hier: steuerlichen, Rechtsfolgen (Ehrke —Rabel in Doralt/Ruppe

Steuerrecht II⁷ Tz 96). Solcherart ist nicht irgendein, sondern der rechtserhebliche - der zur steuerlichen Beurteilung notwendige (zB VwGH 27.6.2001, 98/15/0182, VwSlg 7631/F 25.9.2001, 2001/ 14/0066; 23.5.2007, 2004/ 13/0033) - Sachverhalt aufzubereiten. Er muss zum Gesetz passen und umgekehrt (Kotschnigg Beweisrecht BAO Einf Rz 18; Tipke Steuerrechtsordnung 1294).

Ganz allgemein gilt:

- **Beweise** sind Träger der Information über die damaligen und nunmehr zu rekonstruierenden Ereignisse, Vorgänge, Zustände aus der realen Welt und solcherart das Um und Auf eines jeden Verfahrens.
- Der **Sachverhalt** ist das Ergebnis der Beweiswürdigung und damit des Beweisverfahrens insgesamt. Solcherart strahlen Defizite auf dem Beweissektor unweigerlich auf ihn aus. Zwar wird auch dann - bei einer unzureichenden Beweisdecke - noch immer (irgend-)ein Geschehen behauptet, das aber mit der historischen Sachlage bestenfalls nur mehr lose zu tun hat.
- Um zuverlässig beurteilen zu können, was rechtens ist, muss feststehen (also festgestellt sein), was sich seinerzeit in der realen Welt zugetragen hat. Darum ist ein richtig, vollständig und wahr aufbereiteter Sachverhalt Grundvoraussetzung (conditio sine qua non) eines richtigen iS von gerechten Spruches.

Daraus ergibt sich die Fehlerkette mehr oder minder von selbst: Beweislosigkeit zieht Feststellungslosigkeit und diese eine unrichtige rechtliche Beurteilung nach sich.

Mindestanforderung an eine - auch erstinstanzliche (§ 93 Abs 3 lit a BAO) —

Bescheidbegründung ist es, in einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung (zB VwGH 31.7.1996, 95/13/0225; 28.2.2014, 2013/16/0053) auf nachprüfbare Weise (zB VwGH 18.12.1997, 97/15/0040) darzulegen,

- welches Geschehen der Entscheidung zugrunde liegt,
- weshalb die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliegt (zB VwGH 28.5.1998, 96/15/0220; 2.2.2010, 2009/15/0029; 1.9.2010, 2008/17/0174), und
- weshalb der als erwiesen angesehene Sachverhalt dem Tatbestand der ins Auge gefassten Rechtsnorm entspricht (zB VwGH 23.4.1954, 1327/53, VwSlg 932/F; 3.10.1996, 95/16/0084; 31.3.2005, 2000/15/0127; 21.9.2009, 2008/16/0148).

Solcherart hat die Begründung einer jeden steuerlichen Erledigung Auskunft darüber zu geben (Beiser Steuern¹² Rz 761, VwGH 28.5.1997, 94/13/0200),

- welcher Sachverhalt, dh welche Sachverhaltsannahmen der Abgabenfestsetzung zugrunde liegen,
- welche Ermittlungen gesetzt worden sind,
- welche Beweise erhoben (aufgenommen) und wie sie gewürdigt worden sind,
- wie der festgestellte Sachverhalt rechtlich beurteilt worden ist.

Bezogen auf den konkreten Fall sind dem Finanzamt aus unserer Sicht folgende Fehler unterlaufen:

- Wertlose Spekulationen des Finanzamtes: Das Finanzamt verfügt mangels (zeitnaher) Außenprüfung der beanstandeten beauftragten Unternehmen nicht über jene

Informationen, die nötig gewesen wären, um zuverlässig beurteilen zu können, dass sie nicht leistungserbringend gewesen seien. Darum sind die „Feststellungen“ der AP in ihrer Gesamtheit (wertlose) Spekulationen ohne schlüssigen Beweis.

- *Fehlen von Sachverhalt: Bloßes Durchlesen des AP-Berichts genügt, um zu erkennen, dass hier nicht einmal von einer auch nur halbwegs geschlossenen Schilderung des maßgeblichen Sachverhalts die Rede sein kann. Auch wenn in den Fällen des § 162 BAO oftmals die Rechtsfrage - Abzugsverbot ja oder nein - im Vordergrund steht, hätte es doch klarer und nachprüfbarer Feststellungen dazu bedurft, wie es sein kann, dass eine im Firmenbuch eingetragene, daher rechtlich (§ 2 Abs 1 erster Satz GmbHG) und steuerrechtlich (§ 1 Abs 1 Z 1 KStG 1988) gleichermaßen existente GmbH zugleich eine bloß auf dem Papier bestehende „Scheinfirma“ sein kann. Das kann - ja muss - auch anders gelesen werden: Hätte die AP - wie es ihre Aufgabe gewesen wäre - die nötigen Sachverhaltsfeststellungen getroffen, so gäbe es diese rechtlich grundlegend verfehlte Beanstandung nicht.*

*Es ist bereits aus Rechtsgründen grundlegend unstatthaft, eine GmbH als nicht existent hinzustellen. Solcherart sind ***GX*** & Co die Empfänger/Gläubiger der abgesetzten Beträge gewesen und ist die Anwendung des § 162 BAO solcherart aus Rechtsgründen schlichtweg falsch.*

*Die von uns vorgelegten („Entlastungs“) Beweise werden bestenfalls erwähnt oder zitiert, aber keiner Beweiswürdigung unterzogen. Kurios wird es, wenn seitens des Finanzamtes die Behauptung aufgestellt wird, dass wir nicht mit der „Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes“ gearbeitet hätten, weil die Firma ***G*** nach einer Änderung der Firma als ***GX*** „wiedererschienen“ ist. Dabei handelt es sich bei einer Firmenänderung um einen völlig legalen Vorgang nach UGB bzw. GmbHG, dessen Vollziehung eines Notariatsaktes und einer Eintragung im Firmenbuch bedarf. Sämtliche gesetzlichen Vorschriften wurden dabei beachtet.*

- *Rechtsmeinungen und Judikate sind keine Beweise: Auf vielen Seiten im AP-Bericht werden „scheinbar“ mittelbare Beweise wie Behauptungen (Erfahrungssätze) oder indirekte Bezugnahmen auf angeblich durchgeführte Einvernahmen angeführt, die keine Beweise in der Tatfrage darstellen. Ohne Nachweis über deren Richtigkeit, Wahrheitsgehalt oder Existenz kommt diesen keine Beweiskraft zu.*
- *Erheben von Beweisen und Gegenbeweisen: Beweise über die Existenz der beauftragten Firmen (sh Beilagen) wurden von uns in großer Zahl vorgelegt (zB FB Auszüge, Mietvertrag, Korrespondenz, sh auch in den Beilagen). Gegenbeweise des Finanzamtes stützen sich auf Amtshandlungen zu späteren Zeitpunkten oder sind (unwahre) Mutmaßungen oder Behauptungen (zB zu angeblich abweichenden Unterschriften in Tz 2f oder Kick-Back-Zahlungen in Tz 2d des AP-Berichts).*

*Seitens der AP sind keine Erhebungen in der vom VfGH (E 1063/2016) geforderten Qualität ersichtlich, die auch für der ***Bf1*** sprechen. Es wurden einseitig und tendenziös nur jene Beweismittel berücksichtigt, die die Behördenmeinung unterstützen. Beweismittel zu unseren Gunsten fanden, wenn überhaupt nur am Rande Erwähnung.*

- *Fehlende Gegenbeweise, Beweislastumkehr: Sollte die Prüferin hingegen verneinen, diese Gesellschaften seien nicht leistungserbringend gewesen, so wäre es ihre Aufgabe gewesen (Beweislast), schlüssig darzutun, von wem die Leistungen tatsächlich erbracht*

worden sind. Doch fehlt es dazu an konkreten Behauptungen, ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit, schlüssigen Beweisen, konkreten und nachprüfbaren Tatsachenfeststellungen. Insoweit besteht der AP-Bericht aus bloßen Behauptungen ohne tragfähiges Fundament und ohne Aussage- bzw. Beweiskraft.

- Verwendung geheimer Beweismittel: Es wurden „geheime“ Beweismittel zusammengetragen, die möglicherweise im Akt enthalten sind, uns aber nicht zugänglich gemacht wurden. Im Zuge des Antrags auf Akteneinsicht wurde uns mitgeteilt, dass „die Erwartungen an den Inhalt der Unterlagen nicht zu hoch angesetzt werden dürfen.“ (Beilage 4). Obwohl in der Liste, der im Akt verfügbaren Unterlagen deutlich mehr Unterlagen angegeben waren, wurden uns nur zwei Urkunden übergeben, die anonymisierte Ausschnitte aus anderen BP-Berichten darstellten (Beilagen 14 und 22).

Die Beweisführung ist aus obigen Gründen mangelhaft und entspricht nicht den Grundsätzen der vor nicht allzu langer Zeit ergangenen Entscheidung des VfGH zu § 162 BAO in einem ähnlichen Sachverhalt (E 1063/2016). Darüber hinaus wurden auch wesentliche Grundsätze verletzt:

- Vermutungen können eine ausreichende Sachverhaltsermittlung nicht ersetzen (VwGH 23.2.1981, 455, 457, 459/79, 1982, 62).
- Ein Sachverhalt, für dessen Annahme es an ausreichenden Beweisergebnissen fehlt, kann nicht Grundlage einer Steuervorschreibung sein (VwGH 11.4.1984, 83/13/0028, 1985, 35).
- Eine Beweiswürdigung ist nur dann als mangelfrei anzusehen, wenn beweistaugliche Gegenargumente der Partei entkräftet werden (VwGH 24.9.1986, 84/13/0212, 1987, 180).
- Die Subsumtion eines mangelhaft aufbereiteten Sachverhaltes unter einen Steuertatbestand belastet die Erledigung mit Rechtswidrigkeit (VwGH 23.2.2005, 2001/14/0015, 2005/410, 509).

4.2 Verwechslung von Sachverhalt vs Verwaltungsgeschehen

Von den spärlichen, von der AP als Sachverhalt gemeinten Ausführungen ist noch jener Teil in Abzug zu bringen, bei dem es sich um Verwaltungsgeschehen handelt, das zwar gelegentlich mit Sachverhalt verwechselt wird, von diesem aber streng zu trennen ist. Der VwGH verwendet zwar diesen Begriff, definiert ihn aber nicht, setzt ihn somit als bekannt voraus. Damit ist der Gegenstand der Anfechtung gemeint (zB VwGH 20.9.2006, 2004/01/0308; Beschluss 4.5.2015, Ra 2015/02/0070), also das gesamte Amtshandeln (VwGH 12.4.2005, 2004/01/0277), das aus einer von Verfahren zu Verfahren unterschiedlich großen Anzahl von Einzelakten besteht (zB VwGH 12.4.2005, 20.9.2006, 2004/01/0308; 24.1.2013, 2011/21/0125).

Sachverhalt ist, was war, also die damaligen und nunmehr zu beurteilenden Ereignisse aus der realen Welt. Im Gegensatz dazu ist Verwaltungsgeschehen das, was sich aktuell vor der Behörde zuträgt. Darum vermag die bloße Schilderung des Verwaltungsgeschehens „die fehlende Begründung der Entscheidung eines Verwaltungsgerichts nicht zu ersetzen“ (VwGH 21.12.2012, 2012/03/0135; 18.2.2015, Ra 2014/03/0045).

Bloße Wiedergabe von Verwaltungsgeschehen: Von den spärlichen, von der AP als Sachverhalt gemeinten Ausführungen ist noch jener Teil in Abzug zu bringen, bei dem es sich um Verwaltungsgeschehen handelt. In wesentlichen Punkten der „Beweisführung“ werden nur

ungeprüfte Ergebnisse von Ermittlungshandlungen zu anderen Firmen von anderen Finanzämtern übernommen, ohne deren Beweistauglichkeit zu hinterfragen.

4.3 Grundsatz der (freien) Beweiswürdigung, Begründungspflicht

Der als wahr (bewiesen, erwiesen, feststehend) angesehene und darum der eigenen Erledigung zugrunde gelegte Sachverhalt ist das Ergebnis des Beweisverfahrens. Der Beweis ist die Tätigkeit, die dem Amtsorgan (hier: der Steuerprüferin) oder dem Richter die Überzeugung von der Wahrheit oder Unwahrheit des maßgeblichen Sachverhalts vermittelt (Fasching Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 799; Rechberger in Fasching/Konecny ZPO² Vor § 266 Rz 1, 4).

Überzeugung setzt Information über das maßgebliche Geschehen voraus. Sie kann nur über Beweismittel gewonnen werden. Daraus folgt ganz allgemein:

Nur das, was bewiesen (durch Beweise bestätigt) ist, darf der Erledigung zugrunde gelegt werden.

bzw umgekehrt:

Was unbewiesen geblieben oder nicht beweisbar ist, darf der Erledigung nicht zugrunde gelegt werden.

Die Beweiswürdigung ist die Prüfung der Beweisergebnisse durch das Amtsorgan (oder den Richter), ob diese ihm die volle Überzeugung von Bestand oder Nichtbestand der behaupteten oder von Amts wegen zu erhebenden Tatsachen vermitteln (OGH 4.12.1980, 8 Ob 190/80). Sie erfolgt durch einen Vergleich des Beweisergebnisses mit dem Beweisthema und durch die Wertung dieses Vergleiches nach dem Wahrheitsgehalt des Ergebnisses (Fasching Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 812). Dabei ist das Amtsorgan (oder der Richter) an keine gesetzlichen Beweisregeln gebunden, es herrscht also der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (zB § 167 Abs 2 BAO; § 272 Abs 1 ZPO).

Das Fehlen einer Beweiswürdigung ist ein Verstoß gegen die Begründungspflicht des § 93 Abs 3 lit a BAO (ebenso § 272 Abs 3 ZPO). Ein erstinstanzlicher Bescheid ohne Beweiswürdigung ist daher mangelhaft (RIS-Justiz RS0102004, zB OGH 30.4.1996, 4 Ob 2028/96f). Anders herum: Freie Beweiswürdigung ist weder Ermessen noch Willkür. Darum ist das Amtsorgan/der Richter verpflichtet, in den Gründen seiner Entscheidung die Erwägungen anzuführen, die der Beweiswürdigung zugrunde liegen (Begründungspflicht). Es/er hat in knapper, überprüfbarer und logisch einwandfreier Form darzulegen, warum bestimmte Tatsachen auf Grund bestimmter (welcher?) Beweis- und Verfahrensergebnisse festgestellt worden sind (Fasching Lehrbuch Zivilprozessrecht² Rz 817). Das wird auch vom VwGH so gesehen (Erkenntnis vom 28.5.2015, 2013/ 1 5/0162).

Solcherart hat die Begründung eines - auch eines erstinstanzlichen (§ 93 Abs 3 lit a BAO) - Steuerbescheides Auskunft darüber zu geben,

„Ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Aus der Begründung eines Bescheides muss daher unter anderem hervorgehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt; die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen haben schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst hat, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen (vgl. beispielsweise das zur in dieser Hinsicht vergleichbaren WAO ergangene hg. Erkenntnis vom 17. Mai

2004, Zl. 2003/17/0133)." (VwGH 1.9.2010, 2008/17/0174," ebenso bereits 24.10.1986, 84/7/0151, and 28.5.1998, 96/15/0220).

Fehlende Beweiswürdigung: Nur rudimentär ist in den Ausführungen des Prüfberichts eine Beweiswürdigung erkennbar. Die freie Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) bedeutet, dass das Amtsorgan nach seiner freien Überzeugung entscheidet, ob es etwas als bewiesen ansieht oder nicht. Es muss diese Entscheidung nach bestem Wissen und Gewissen und aufgrund seiner Lebenserfahrung und Menschenkenntnis treffen. Die Überlegungen, die zu einem Ergebnis geführt haben, muss das Amtsorgan in seiner Entscheidung begründen.

C SACH- UND BEWEISVORBRINGEN ZU DEN BEANSTANDETEN FREMDLEISTERN

1 Aussagen zur *Bf1*****

*Die ***Bf1*** (gegründet 1965) ist eine Baufirma, die bereits in der zweiten Generation durch Herrn Mag. ***1*** geführt wird. Das Unternehmen beschäftigt sich seit vielen Jahren mit dem Ausbau von Dachgeschoßen. Aufgrund der Komplexität solcher Vorhaben beschäftigt das Unternehmen vor allem eigene Mitarbeiter und bedient sich beauftragter Unternehmen nur bei Spezialgebieten (zB Dachdecker, Elektroinstallationen,...) oder zur Abdeckung von Arbeitsspitzen.*

Im Prüfungszeitraum 2013 und 2014 stellten sich die Kennzahlen des Unternehmens wie folgt dar:

	2013	2014
Mitarbeiter der ***Bf1*** und Tochterfirmen	44	29
Personalaufwand der ***Bf1*** und Tochterfirmen	1.607	838
Material	469	1.079
Fremdleistungen	1.785	189
Sonstige Aufwendungen	569	677
	4.430	2.783
davon ***GX*** / ***M*** / ***V***	267	112
in% der Baukosten	6,0 %	4,0 %

Aus den obigen Zahlen ist ersichtlich, dass die problematischen Fremdleistungen nur einen kleinen Teil der gesamten Bauleistung betreffen. Alle anderen Ausgaben wurden ebenfalls während der Außenprüfung untersucht und für in Ordnung befunden.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass auch in der Vergangenheit schon mehrfach Betriebsprüfungen, USO—Prüfungen und KIAB-Kontrollen stattfanden, die niemals Probleme mit Mitarbeitern oder Fremdfirmen aufgezeigt haben. Zum Beispiel:

- Niederschrift Schlussbesprechung vom 24.5.2005 (Beilage 2/ 1)

- BP-Bericht vom 16.6.2011 (Beilage 2/2)
- GPLA Prüfung vom 18.5.2016 (Beilage 3)

Es wurde jahrelang bei den beauftragten Unternehmen in gleicher Weise verfahren:

- *Zu Beginn der Auftragsbeziehung wurden Überprüfungen über die Existenz (Firmenbuchauszug, Gewerberegisterauszug, Bonität, Reisepasskopie Geschäftsführer) der Firmen eingeholt.*
- *Vor Zahlungen an Firmen wurden in regelmäßigen Abständen die UID Nummern und regelmäßig der Eintrag in der HFU Liste geprüft.*
- *Zahlungen erfolgten ausschließlich über Banküberweisungen.*

Diese Maßnahmen waren — obwohl weder gesetzlich noch erlassmäßig vorgeschrieben - bisher ausreichend, um ordnungsgemäße Beschäftigung beauftragter Unternehmen nachzuweisen. Jedenfalls waren und sind diese Maßnahmen ausreichend, um der Empfängernennung nach § 162 BAO nachzukommen. Von insgesamt ca. 40 beauftragten Unternehmen sind 37 seitens der AP unbeanstandet geblieben (93%).

*Es zeigt sich daher, dass es mit der Beanstandung von ***GX*** & Co nicht um die Herstellung von Rechtsrichtigkeit, sondern darum geht, den dortigen Steuerausfall auf eine im Gesetz nicht vorgesehene Weise bei der ***Bf1*** zu kompensieren. Ein solches Vorgehen ist im Gesetz nicht vorgesehen. Zumal nicht einmal das Finanzamt behauptet hat, dass sich die Behandlung von ***GX*** & Co durch der ***Bf1*** von allen anderen Fremdleistern (auch solchen aus der Vergangenheit) unterscheidet bzw warum.*

2 Keine zeitnahen AP bei *GX***, ***M*** und ***V*****

Die Prüfungsorganisation ist Vorbehaltsaufgabe des Fiskus. Wenn dieser aus freien Stücken darauf verzichtet hat, bei den hier beanstandeten Fremdleistern zeitnahe AP durchzuführen, so geht das daraus resultierende Beweisdefizit voll zu Lasten der Behörde. Zumal in einem Zweiparteienverfahren auch für sie das Gebot zur Beweisvorsorge gilt, gegen das hier - man muss es so deutlich sagen - grundlegend verstoßen worden ist.“

3 Firma *G*** bzw. ***GX*** GmbH (FN ***8***)**

3.1 Übersicht über die an *G*** / ***GX*** bezahlten Rechnungen**

Aus unserer Sicht stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

*Im Jahr 2013 wurden folgende Rechnungen seitens ***G*** / ***GX*** gelegt und bezahlt:*

Datum	Beleg	Konto	Gegenkonto	Text	Steuer	Betrag
24.5.2013	806	5705	30700	***G***	B20	10.000,00
24.5.2013	807	5706	30700	***G***	B20*	10.000,00
11.6.2013	931	5706	30700	***G***	B20*	7.500,00

11.6.2013	932	5706	30700	***G***	B20*	7.500,00
14.6.2013	962	5706	30700	***G***	B20*	1.800,00
24.6.2013	1016	5706	30700	***G***	B20*	10.000,00
1.7.2013	1062	5706	30700	***G***	B20*	10.000,00
10.7.2013	1134	5706	30700	***G***	B20*	8.000,00
11.8.2013	1149	5706	30700	***G***	B20*	8.000,00
7.8.2013	1324	5706	30700	***G***	B20*	10.000,00
7.8.2013	1325	5706	30700	***G***	B20*	<u>10.000,00</u>
						92.800,00

<i>Datum</i>	<i>Beleg</i>	<i>Konto</i>	<i>Gegenkonto</i>	<i>Text</i>	<i>Steuer</i>	<i>Betrag</i>
26.8.2013	1401	5705	30700	***GX***	B20	13.000,00
11.9.2013	1509	5705	30700	***GX***	B20	8.500,00
24.9.2013	1626	5706	30700	***GX***	B20	8.000,00
24.9.2013	1627	5706	30700	***GX***	B20*	8.000,00
3.10.2013	1692	5705	30700	***GX***	B20	10.000,00
4.10.2013	1705	5706	30700	***GX***	B20*	10.000,00
8.11.2013	1955	5705	30700	***GX***	B20	12.000,00
8.11.2013	1956	5706	30700	***GX***	B20*	12.000,00
4.12.2013	2161	5705	30700	***GX***	B20	15.000,00
4.12.2013	2162	5706	30700	***GX***	B20*	<u>15.000,00</u>
						<u>111.500,00</u>
						<u><u>204.300,00</u></u>

*Im Jahr 2014 wurden folgende Rechnungen seitens ***G***/**GX*** gelegt und bezahlt:*

<i>Datum</i>	<i>Beleg</i>	<i>Konto</i>	<i>Gegenkonto</i>	<i>Text</i>	<i>Steuer</i>	<i>Betrag</i>
10.1.2014	19	5706	30700	***GX***	B20*	10.000,00
20.1.2014	59	5706	30700	***GX***	B20*	5.500,00
17.2.2014	173	5706	30700	***GX***	B20*	2.609,00
4.4.2014	369	5706	30700	***GX***	B20*	13.050,00
26.5.2014	594	5706	30700	***GX***	B20*	1.650,00
26.5.2014	595	5706	30700	***GX***	B20*	4.680,00
26.5.2014	596	5706	30700	***GX***	B20*	4.320,00
24.6.2014	639	5706	30700	***GX***	B20*	8.340,30
11.6.2014	681	5706	30700	***GX***	B20*	5.370,00
2.7.2014	20141	5706	30700	***GX***	B20*	8.050,00
1.8.2014	927	5706	30700	***GX***	B20*	6.630,00
1.9.2014	948	5706	30700	***GX***	B20*	11.055,00
13.10.2014	1074	5706	30700	***GX***	B20*	12.750,00
14.11.2014	1145	5706	30700	***GX***	B20*	6.450,00
9.12.2014	1200	5706	30700	***GX***	B20*	3.300,00
16.12.2014	1215	5706	30700	***GX***	B20*	2.610,00
17.12.2014	1216	5706	30700	***GX***	B20*	<u>6.600,00</u>
						<u>112.364,30</u>

3.2 Von uns eingeholte Nachweise über die Existenz der *G***/**GX*****

Dieser Punkt erhielt keine weiteren Erläuterungen.

4 Öffentliche Registerauszüge, Vertrauen auf öffentliche Register

*Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass wir wie ein sorgfältiger Kaufmann zu Beginn der Geschäftsbeziehung im Jahr 2013 geprüft haben, ob die Firma ***G*** im Firmenbuch eingetragen war, die nötige Gewerbeberechtigung und eine UID Nummer besaß sowie in der HFU Liste eingetragen war. Die Geschäftsbeziehung wurde im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Eintragungen eingegangen.*

Es wird darauf hingewiesen, dass nach § 15 (2) UGB eine Tatsache, die eingetragen und bekanntgemacht worden ist, ein Dritter sie gegen sich gelten lassen muss (Publizitätswirkung des Firmenbuchs). § 15ff FBG regelt Verfahren für Eintragungen. Eine Eintragung bedarf eines schriftlichen Antrags, der vom Gericht zu prüfen (§ 17 FBG) ist.

Auch nach § 340 GewO hat die Behörde auf Grund der Anmeldung des Gewerbes (§ 339 Abs. 1 GewO) zu prüfen, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Ausübung des angemeldeten Gewerbes durch den Anmelder in dem betreffenden Standort vorliegen.

Ebenso sind Eintragungen in der HFU Liste nach § 67b ASVG nur für Unternehmen, die insgesamt mindestens drei Jahre lang Bauleistungen nach § 19 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes 1994 erbracht haben und als DienstgeberInnen nach diesem Bundesgesetz angemeldete DienstnehmerInnen beschäftigen, nach Prüfung vorzunehmen, wenn sie zum Antragszeitpunkt keine rückständigen Beiträge (§ 59 ASVG) für Zeiträume bis zu dem der Antragstellung zweitvorangegangenen Kalendermonat aufweisen und keine Beitragsnachweisungen nach § 34 Abs. 2 für diesen Zeitraum ausständig sind.

Die eingeholten Nachweise sind in den Beilagen 5 bis 13 und 16 ersichtlich. Darüber hinaus wurde bei jeder Zahlung der Eintrag in der HFU-Liste geprüft.

*Uns standen nur die oben angeführten Existenznachweise der Firma ***G***/***GX*** zur Verfügung. Andere öffentliche Möglichkeiten der Prüfung der Existenz des Unternehmens stehen grundsätzlich einem Marktteilnehmer nicht zur Verfügung.*

Die Behörde hat im Gegensatz dazu ein weitaus größeres Spektrum an Erkundungsmöglichkeiten (zB ZMR Abfragen, Einsicht in Steuerakte).

Dazu sei nochmals auf das jüngst ergangenes Judikat des VwGH vom 18.10.2017 (Ra 2015/13/00542 verwiesen, in dem der VwGH einer Reihe der üblichen Argumente ein klare Absage erteilt (TZ 17 und 20):

„17 Diese Ausführungen sind im Hinblick darauf, dass es sich bei den in Rede stehenden Subunternehmen um - rechtlich existente - Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, nur bedingt nach vollziehbar.....

20 Da es sich bei den Subunternehmen um - rechtlich existente - Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, wird mit den Feststellungen, wonach "an einer Vielzahl der angegebenen Anschriften keine Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftstätigkeit gefunden werden " konnten, und dem Hinweis darauf dass "zwischen den Musterzeichnungsunterschriften und den 37gegenüber der (Revisionswerberin) abgegeben Unterschriften " regelmäßig Diskrepanzen bestehen, noch nicht dargetan, dass die besagten Subunternehmer als "Briefkastengesellschaften", die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpfen, zu qualifizieren sind (vgl. dazu das Erkenntnis vom 19. Dezember 2007, 2005/13/0030, mwN). "

4.1.1 Identitätsprüfung des Gf *2*****

*Im Gegensatz zur Behauptung des Finanzamtes wurde die Identität des Geschäftsführers festgehalten und die Abstimmung mit der Musterzeichnung im Firmenbuch ist erfolgt. Ebenso wurden aufgrund der Prüfung noch Nachweise eingeholt, die auch belegen, dass Herr ***2*** auf dem Firmenkonto zeichnungsberechtigt war (siehe Beilage 15).*

4.1.2 Firmenstandort der Firma *G***/X, Mietvertrag**

Seitens des beauftragten Unternehmens wurde uns auch der Mietvertrag vorgelegt. Der Mietvertrag wurde mit der Wirtschaftsagentur Wien, einem Fonds der Stadt Wien, abgeschlossen. Schon dadurch wird unseres Erachtens belegt, dass die Firma nicht nur zum Schein gehandelt hat.

4.2 Wechsel des Firmennamens

Unter Punkt 2d im AP-Bericht findet sich folgende Behauptung: „Ein Bauunternehmer, welcher mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns am allgemeinen Wirtschaftsleben teilnimmt, hätte jedenfalls wissen müssen, dass die Firma "****G****" - im Jahr 2013 plötzlich wieder - erschienen unter der Firmenbezeichnung "****GX****" (anderer „Firmensitz“, jedoch gleiche UID-Nr., gleicher Schriftzug auf den Rechnungen) nicht redlich arbeitet.“

Bei diesem Vorgang handelte es sich um eine Firmenänderung, einen völlig legalen Vorgang nach UGB, dessen Vollziehung eines Notariatsaktes und einer Eintragung im Firmenbuch bedarf. Sämtliche Vorschriften wurden dabei beachtet. Durch die Änderung der Firma bleibt der Rechtsträger erhalten, es kommt zu keiner Änderung der Firmenbuchnummer und ergo dessen auch zu keiner Änderung von Steuer- und UID-Nummer.

Diese Behauptung des Finanzamtes entbehrt jeglicher Logik.

4.3 Nicht nachvollziehbare und unrichtige Behauptungen im Prüfbericht zu *GX*****

Unter Tz 2d in der Beilage zum Prüfbericht werden viele nicht nachvollziehbare und unrichtige Behauptungen aufgestellt, die nur dem einseitigen fiskalischen Zweck dienen sollen, eine fehlende Empfängernennung zu beweisen. Diese sollen in der Folge dargestellt werden:

Behauptung 1:

„Es existieren am Wirtschaftsmarkt verschiedenste Rechnungs-Layouts der Fa. ***G***. später Fa. ***GX*** mit verschiedenen Schriftzügen, sowie Angabe unterschiedlicher Bankkonten.

a) Falsche Standortadresse des Rechnungsausstellers

b) Wechsel des Firmenwortlauts und der Standortadresse, obwohl klar ist, dass es sich um dasselbe Unternehmen handelt. An keiner dieser Adressen verfügte die angebliche Leistungserbringerin somit über eine Betriebsstätte. Das Erscheinungsbild nach außen durch Zusatz eines "X" im Firmenwortlaut neu zu kreieren, stellt ein Indiz dar, dass die Firma im Betrugsszenarien involviert sein muss.“

Stellungnahme: Uns ist nur das offizielle Rechnungs-Layout bekannt. Das auf der Rechnung genannte Bankkonto ist das offizielle Firmenkonto gewesen, auf dem der offizielle Geschäftsführer der Firma zeichnungsberechtigt war. In der Beilage 15 übersenden wir einen Nachweis über Kontosperrungen bei der ERSTE BANK zu diesem Konto, die vom zeichnungsberechtigten Geschäftsführer durchgeführt wurden.

Die im Rahmen der AP vorgelegten Rechnungen der Firma ***GX*** (vormals ***G***) beinhalten alle die jeweils zu diesem Zeitpunkt gültige Rechnungsadresse, die auch im Firmenbuch aufschien. Wie bereits oben dargestellt, wurde uns die Kopie des Mietvertrages mit

der Wirtschaftsagentur Wien vorgelegt, der für das Objekt in *****9*****, mit Beginn am 1.6.2013 abgeschlossen wurde. Daher wurde im Juli 2013 im Firmenbuch der Standort geändert.

Zudem stimmen die Adressen mit den getätigten MIAS-Abfragen zusammen.

Aus unserer Sicht ist daher diese vom Finanzamt aufgestellte Behauptung unrichtig, denn widersprüchliche Rechnungslayouts zeigen nicht auf, dass die beauftragten Unternehmer *****GX*** & Co** nicht die Leistungserbringer für der *****Bf1***** waren.

Selbst das Finanzamt geht im AP-Bericht von einer Leistungserbringung durch *****GX*** & Co** aus, da entsprechende Leistungsnachweise vorgelegt wurden. Dafür, dass ein Dritter deren Namen missbräuchlich verwendet hat, gibt es keinen einzigen Anhaltspunkt, geschweige denn schlüssige Beweise. Also gesteht das Finanzamt die Unrichtigkeit ihres Tuns selbst offen ein. Die erlassenen Bescheide sind daher mit wesentlichen Begründungsmängeln belastet (VwGH-Erkenntnis vom 21.10.2015, 2011/13/0096).

Behauptung 2:

„Auf den Bankkonten der Fa. *****GX***** erfolgen zeitnah (am selben Tag bzw. am darauffolgenden Tag) Behebungen bzw. Überweisungen auf das Konto des GF in derselben Höhe wie die Zahlungseingänge der Fa. der *****Bf1***** (z. Bsp. *****Bf1***** - Bankeingang in Höhe von 12.000,-- Barbehebung 6.000,-- und Überweisung auf das Konto des GF 6.000,-- am selben Tag), diese Bankbewegungen sind ein Indiz für Kick-Back-Zahlungen und stellen die Seriosität der Eingangsrechnungen in Frage.

Wurde die Leistung von unbekannten Dritten erbracht, ist aus dem Gesamtbild der Verhältnisse das Vorliegen von Kick-Back-Zahlungen zu beurteilen. Hinsichtlich der Zahlungen an unbekannte Dritte ist § 162 BAO zur Anwendung zu bringen. Kick-Back-Zahlungen werden zur Vermeidung der Nachweisbarkeit üblicherweise bar geleistet, sodass die unmittelbaren Barabhebungen vom Bankkonto des rechnungsausstellenden Unternehmers ein verstärkendes Indiz sind.“

Stellungnahme: Diese Aussagen zu angeblichen Kick-Back-Zahlungen stellen reine Mutmaßungen ohne Beweisgehalt dar. Zumal die Behörde nicht einmal andeutet, durch wen, wenn nicht durch *****GX*** & Co**, erbracht worden sind. In diesem Zusammenhang sei auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.2.2016, Ra 2014/13/0030-9, erinnert. Dort hat der VwGH dem Versuch des BFG eine klare Absage erteilt, beweis- und substanzlose Behauptungen als Sachverhalt hinzustellen. Das ist auch hier der Fall. Zunächst betont das Finanzamt ausdrücklich, dass die Zahlungen ja auf dem Firmenkonto eingelangt seien! Damit beweist das Finanzamt geradezu, dass das Geld beim genannten Empfänger angekommen ist und somit die Empfängernennung erfüllt ist.

Damit gesteht die AP auch hier offen ein, falsch zu liegen.

Behauptung 3:

„Im Zuge der Prüfung wurde Kontrollmaterial von über 50 Firmen übermittelt. Bei all diesen Unternehmen ist die Fa. *****GX*** GmbH** als Fremdleister aufgetreten. Die vorgelegten Rechnungen weisen unterschiedliche Firmenlogos auf, auf vielen dieser Rechnungen ist ein Konto der Oberbank als Geschäftsverbindung angeführt, welches niemals existierte, die Rechnungen weisen verschieden aufgebaute Rechnungsnummern auf.

*Zu einigen dieser Rechnungen wurden in der Vergangenheit von der Finanzbehörde mit dem GF ***2*** Niederschriften über die Geschäftsverbindungen und die angeblich geleisteten Arbeiten und Geldflüsse aufgenommen.*

*Hr. ***2*** hat in diesen Niederschriften immer bestritten, die Leistungen erbracht zu haben. Da jedoch die Fa. ***GX*** niemals über so viel Personal verfügte, dass sie neben den erklärten Umsätzen auch die in Rechnung gestellten Leistungen (lt. Kontrollmaterial) erbracht haben kann, stellen diese Rechnungen Schein- bzw. Deckungsrechnungen dar.*

*Es wird jedoch von der für die Fa. ***GX*** GmbH zuständigen Finanzbehörde mit Sicherheit behauptet, dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von der ***GX*** GmbH erbracht werden konnten, da die ***GX*** GmbH gerade mal über genügend Personal verfügte, die offiziellen Rechnungen lt. Buchhaltung zu bedienen. Aufgrund des vorliegenden Kontrollmaterials wurde festgestellt, dass im gesamten Prüfungszeitraum von der Fa. ***GX*** GmbH Schein- und Deckungsrechnungen ausgestellt wurden."*

Stellungnahme: Das Finanzamt verweist auf Kontrollmaterial von anderen Firmen, die offenbar gefälschte Rechnungen in Ihrer Buchhaltung eingebucht haben.

*Nach dem Urteil des FG Berlin Brandenburg vom 20.4.2016 (14 K 14207/15, Rz 34 und 36) hat Kontrollmaterial lediglich Indiz, aber keinen Beweiswert. Es kann daher nur Ausgangspunkt eigener Ermittlungen sein, die es aber nicht gegeben hat. So fehlt bspw jegliches Tatsachensubstrat zu den eigenen Schwarzarbeitern, die es gegeben haben muss, wenn ***GX*** & Co nicht leistungserbringend gewesen sind (alle anderen Varianten scheiden bei lebensnaher Betrachtung aus)*

*Das Finanzamt übersieht zudem, dass auf allen Rechnungen der Firma ***G***/**GX*** ein Bankkonto der ERSTE BANK aufscheint, auf das auch die Gelder (sh oben) überwiesen wurden. Die gefälschten Rechnungen beziehen sich jedoch auf ein nicht existentes Konto der OBERBANK. Schon damit zeigt sich, dass hier kein Beweis vorliegen kann.*

*Das Finanzamt bezieht sich auf Einvernahmen und Niederschriften mit Herrn ***2***. Diese liegen zunächst nicht vor und sind nicht zulässige geheime Beweismittel (sh oben). Wie aus Beilage 14 jedoch hervorgeht, ist obige Aussage des Finanzamtes darüber hinaus widersprüchlich und unvollständig. In dem vorliegenden Auszug eines AP-Berichtes bei ***GX*** wird die Aussage von Herrn ***2*** festgehalten, dass die Firma ***GX*** niemals bar abgerechnet hat und nur die Bar-Rechnungen Fälschungen seien. Solche Rechnungen liegen aber im gegenständlichen Fall gerade nicht vor.*

*Die Einvernahmen wurden zu "einigen dieser Rechnungen" durchgeführt. Die ***Bf1*** kann dabei gar nicht enthalten gewesen sein.*

Wenn das Finanzamt nun "mit Sicherheit behauptet", wird deutlich klargemacht, dass hier gar kein Beweis, sondern eben nur eine unbewiesene Behauptung vorliegen kann!

5 Firma *M*** GmbH & Co KG (***10***)**

5.1 Übersicht über die an *M*** bezahlten Rechnungen**

Datum	Beleg	Konto	Gegenkonto	Text	Steuer	Betrag
25.1.2013	78	5706	31300	***M***	B20*	12.000,00
19.2.2013	237	5706	31300	***M***	B20*	15.000,00
18.3.2013	361	5706	31300	***M***	B20*	10.000,00
18.3.20103	362	5706	31300	***M***	B20*	10.000,00
						<u>47.000,00</u>

5.2 Von uns eingeholte Nachweise über die Existenz der ***M*** GmbH & Co KG

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass wir wie ein sorgfältiger Kaufmann zu Beginn der Geschäftsbeziehung geprüft haben, ob die Firma ***M*** im Firmenbuch eingetragen war, die nötige Gewerbeberechtigung und eine UID Nummer besaß sowie in der HFU Liste eingetragen war. Die Geschäftsbeziehung wurde im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Eintragungen eingegangen.

Die eingeholten Nachweise sind in den Beilagen 17 bis 20 ersichtlich.

5.3 Nicht nachvollziehbare und unrichtige Behauptungen im Prüfbericht zu ***M***

Unter Tz 2b in der Beilage zum Prüfbericht werden viele nicht nachvollziehbare und unrichtige Behauptungen aufgestellt, die nur dem einseitigen fiskalischen Zweck dienen sollen, eine fehlende Empfängernennung zu beweisen. Dazu ist noch zu erwähnen, dass diese Feststellungen ohne Beweise von einem AP-Bericht der Firma ***M*** (siehe Beilage xx [es wurde keine Beilagennummer angeführt, nach dem Beilagenverzeichnis wird es sich um Beilage 22 handeln]) abgeschrieben wurden! Diese sollen in der Folge dargestellt werden:

Behauptung 1:

„Die ***M*** GmbH & Co KG wird als Scheinfirma erkannt, mit welcher die Verwirklichung der Tatbestände des Abgaben- und Sozialbetruges herbeigeführt wurden.“

Stellungnahme: Diese Aussage stellt eine beweislose Behauptung dar. Im Erkenntnis des VwGH vom 11.8.1993 (91/13/0005, VwSlg 6801/F) spricht der VwGH aus, dass die Umdeutung einer im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaft in eine bloß auf dem Papier bestehende „Scheinfirma“ gegen die Denkgesetze verstößt. Denklogisch Fehlerhaftes kann logischerweise nicht Gegenstand des Beweises gewesen sein. Das will heißen: Das finanzinterne Material ist beweisfrei und wirklichkeitsfremd.

In diesem Zusammenhang sei nochmals auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.2.2016, Ra 2014/13/0030-9, erinnert. Dort hat der VwGH dem Versuch des BFG eine klare Absage erteilt, beweis- und substanzlose Behauptungen als Sachverhalt hinzustellen. Das ist auch hier der Fall.

Behauptung 2:

„Dabei“ wurden unter dem Mantel der Firma Personen als Arbeiter beschäftigt und zur Sozialversicherung angemeldet. Dies erfolgte jedoch stets ohne die angefallenen Lohn- und Sozialversicherungsabgaben zu melden bzw. abzuführen. Im Namen der Gesellschaft traten Personen auf, welche zu keinerlei Rechtshandlungen für die Gesellschaft berechtigt waren.“

Stellungnahme: Diese Aussage beweist zunächst, dass die Gesellschaft offenbar doch existiert hat, da eine nicht existente Gesellschaft keine Dienstnehmer anmelden kann bzw. Steuernummer besitzen kann.

*Welche Personen sonst aufgetreten sein sollen, wird nicht dargelegt. Im Gegenteil uns liegt auch der Identitätsnachweis und die Unterschriftsprobe von Herrn ***4*** vor (siehe Beilage 23).*

Behauptung 3:

*„Die ***M*** GmbH & Co KG besaß seit dem 2. Halbjahr 2012 keine Rechnungsadresse bzw. hat sich wahrscheinlich auch nie dort befunden. Die Gesellschaft befindet sich seit tt.09.2013 in Konkurs.“*

*.....Der Finanzbehörde liegen Rechnungen der Fa. ***M*** GmbH & Co KG in unzähligen verschiedenen Rechnungslayouts vor. Die Unterschrift auf den Rechnungen und Zahlungsbelegen ist zu keinem Zeitpunkt nachvollziehbar, welche Personen die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen tatsächlich erbracht haben.“*

Stellungnahme: Zunächst sei darauf hingewiesen, dass der Konkurs weit nach der letzten Leistungserbringung liegt (ca. 6 Monate). Zum Zeitpunkt der Leistungserbringung lagen eine gültige UID Nummer und ein Eintrag in der HFU-Liste vor.

Darüber hinaus weisen wir darauf hin, dass sämtliche Leistungen über das Bankkonto der Gesellschaft bezahlt wurden, auf dem der Geschäftsführer der Gesellschaft zeichnungsberechtigt war. Diese Gelder sind auch nach den von uns erhobenen Auskünften auf diesem auf der Rechnung ausgewiesenen Bankkonto eingelangt. Dies kann leicht durch die dem Finanzamt vermutlich vorliegenden Daten der Kontoöffnung bewiesen werden.

Wahrscheinlichkeitsaussagen über Firmenadressen stellen keine Beweise dar.

6. Firma *V*** GmbH (FN ***11***)**

*Wie bei den anderen Firmen wurde zu Beginn der Geschäftsbeziehung geprüft, ob die Firma ***V*** im Firmenbuch eingetragen war, die nötige Gewerbeberechtigung und eine UID Nummer besaß sowie in der HFU Liste eingetragen war.*

Aufgrund der Tatsache, dass es sich dabei nur um einen kleinen Auftrag von etwa 15 TEUR handelte, wurden diese Nachweise als vollkommen ausreichend angesehen.

D RÜCKERSTATTUNG DER UMSATZSTEUER FÜR BAULEISTUNGEN NACH § 19 (1A) UStG

*Die ***Bf1*** ist ein gewerbliches Bauunternehmen und Bauträger. Gegenstand des Unternehmens in den gegenständlichen Prüfungsjahren war die Herstellung von Dachgeschosswohnungen, die in der Folge umsatzsteuerfrei verkauft wurden (§ 6 (1) Z 9 UStG).*

Daher ist die Gesellschaft für Aufwendungen, die diese steuerfreien Dachgeschossausbauten betreffen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 12 Abs 3 UStG).

Sämtliche beauftragten Unternehmer, für die seitens der Abgabenbehörde der Ausgabenabzug nach § 162 BAO versagt wurde, haben die Leistungen als Bauleistungen in Rechnung gestellt, sodass nach § 19 Abs 1a UStG die USt vom Empfänger der Leistung geschuldet worden ist. Diese Umsatzsteuer wurde ordnungsgemäß an das Finanzamt abgeführt.

Gleichzeitig wurde dafür kein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 1 Z 3 UStG geltend gemacht, da kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht. Die Umsatzsteuer wurde damit zum Kostenfaktor.

Die Steuerschuld entsteht bei Bauleistungen nach § 19 (2) UStG nur dann, wenn die Leistung erbracht worden ist. Wenn nun das Finanzamt davon ausgeht, dass die leistenden Unternehmer Scheinunternehmen gewesen sind — was wir bestreiten —, dann entsteht rückwirkend auch keine USt-Schuld. Die Umsatzsteuer (20% von den nicht als Aufwand anerkannten Beträgen) muss rückerstattet werden, da diese nicht geschuldet wird.

*Das Finanzamt versagt jedoch die Umsatzsteuerrückerstattung (Tz 7b im BP-Bericht) mit einer analogen Anwendung des § 11 (14) UStG. Dabei übersieht das Finanzamt jedoch, dass in den Rechnungen keine Umsatzsteuer enthalten war und diese gar nicht kraft Rechnungslegung geschuldet werden kann. Darüber hinaus richtet sich die Bestimmung des § 11 (14) UStG an den Rechnungsaussteller und nicht an den Rechnungsempfänger (der ***Bf1***), sodass die Anwendung in diesem Fall gar nicht möglich ist. Wie in den UStRL (Rz 2602h, EuGH C-90/02) ausgeführt wird, hängt die Steuerschuld bzw. der Vorsteuerabzug auch nicht von einer ordnungsgemäßen Rechnung ab, sodass auch dadurch eine Besteuerung kraft Rechnungslegung nicht möglich ist.*

*Weiters versucht das Finanzamt die Rückerstattung der Umsatzsteuer auf die im Zuge des Steuerreformgesetzes 2015/16 neu eingeführte Bestimmung des § 12 (14) UStG zu stützen. Abgesehen davon das Gesetze grundsätzlich keine Rückwirkung entfalten, wenn diese nicht ausdrücklich geregelt ist, übersieht die Behörde, dass es gar nicht um den Vorsteuerabzug geht. Die ***Bf1*** hat ohnehin keinen Vorsteuerabzug vorgenommen, sondern begehrt nur die Rückerstattung der für die beauftragten Unternehmen an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer nach § 19 (1a) UStG (reverse-charge Umsatzsteuer), wenn die Aufwendungen nicht anerkannt werden.*

Unsere Rückforderung ist legitim, da die Regelung des § 19 (1a) UStG selbst als Betrugsbekämpfungsregelung in das UStG im Zuge des 2. Abgabenänderungsgesetzes 2002 (BGBl 132/2002) aufgenommen wurde. Sie stellt eine Ausnahme vom allgemeinen Umsatzsteuersystem dar und wurde nach den Erläuterungen Bemerkungen eingeführt, um den Umsatzsteuerbetrug in der Baubranche einzudämmen. Die Steuerschuld kann nach den EB nur dann übergehen, wenn sie beim leistenden Unternehmer grundsätzlich entstanden wäre.

Dem Staat ist durch die Beachtung der Regelung des § 19 (1a) UStG kein Steuerausfall entstanden. Die Finanz muss das vom EuGH (C-110/98, C-454-98) geforderte Neutralitätsgebot bei der Umsatzsteuer beachten, da der Finanz durch die mit der Kürzung der Aufwendungen verbundenen Umsatzsteuerrückerstattung kein Ausfall entsteht, sondern nur jener Zustand hergestellt wird, der bei (fiktiver) Nichtlegung der Rechnung entstanden wäre. Es wird daher der Antrag gestellt, die für Fremdleistungen geschuldete Umsatzsteuer in Höhe von 20% der

Beträge in Tz 3 des BP-Berichts gutzuschreiben (2013: 53.260 EUR, 2014: 22.472,86 EUR), sofern die gegenständlichen Fremdleistungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

E UNZULÄSSIGKEIT DER WIEDERAUFNAHME DER JAHRESSTEUERN 2013

Die Wiederaufnahme der Verfahren für Körperschaftssteuer und Umsatzsteuer 2013 wird mit Verweis auf den BP-Bericht (Tz 5) auf das Hervorkommen neuer Tatsachen gestützt.

Beide Schriftstellen zusammen ergeben jedoch zusammen nicht mehr, als die gesetzliche Formulierung nach § 303 BAO. Nach ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 84/13/0054 vom 17.10.1984) reicht dies nicht als Begründung im gesetzlichen geforderten Ausmaß. Vielmehr müsste die Begründung die neuen Tatsachen und Beweismittel benennen, die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens und die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen enthalten (Ritz, BAO, § 307 Rz 3 und 4).

Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2013 wird mit den Ausführungen in Tz 1 des AP-Bericht begründet. Dort findet man jedoch nur Zahlen, fernab von Sachverhalt und Beweis.

Die Wiederaufnahme der Jahressteuern 2013 erfolgte mangels neuer Tatsachen/Beweise zu Unrecht und entgegen dem Willkürverbot: Im Ermittlungsverfahren sind vom Finanzamt unzureichende Ermittlungen durchgeführt worden, sodass die erlassenen Bescheide aufzuheben bzw. abzuändern sind. Das Finanzamt begnügt sich - wie in den vorigen Abschnitten ausführlich dargestellt - mit allgemeinen Behauptungen und Feststellungen, ohne auf den konkreten Fall einzugehen. Bloße Behauptungen des Prüforgans sind weder das eine (Beweis) noch das andere (Sachverhalt). Mehr als bloße Behauptungen hat der AP-Bericht aber nicht anzubieten. Daraus ergibt sich, dass keine neuen Tatsachen vorliegen können, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen.

Im Vorlagebericht wird seitens des Finanzamtes behauptet, dass Begründungsmängel im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (Seite 6 von 7 4. Absatz). Dies gilt jedoch idR nur im Bereich von Sachbescheiden, nicht jedoch bei Wiederaufnahmebescheiden. Begründungsmängel bei Wiederaufnahmebescheiden können entgegen der im Vorlagebericht vertretenen Meinung im Rechtsmittelverfahren nicht saniert werden (Ritz, §307 BAO).

F ZUSAMMENFASSUNG

*Die gegenständlichen Betriebsausgaben, in Form von Banküberweisungen an die Firmen ***GX***, ***M*** und ***V*** sind entgegen der Meinung des Finanzamtes anzuerkennen, da diese Gesellschaften zum Zeitpunkt der Leistungen existierten und aufgrund der erbrachten Nachweise (Banküberweisungen, Registerauszüge,...) der Empfängernennung nach § 162 BAO vollständig nachgekommen worden ist.*

Aus den vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass sich das Finanzamt auf schlechte Sachverhaltsermittlungen bei anderen Finanzämtern stützt, also ein schlechtes Prüfungsergebnis ist Basis für ein anderes. Die vermeintlichen „Ergebnisse“ sind alle mit vielen Fragezeichen versehen, es gibt keine verwertbaren Ermittlungsergebnisse.

Selbst die schönsten Ermittlungsergebnisse sind ohne daraus gezogene Schlussfolgerungen in Form konkreter und nachprüfbarer Tatsachenfeststellungen eine bloße Behauptung des Prüforgans ohne Wert.

*Im Gegenteil, bei ***GX*** bzw. den anderen beauftragten Firmen hat das Finanzamt folgende wesentliche Ermittlungsfehler gemacht:*

- *Die AP hat nicht einmal erkannt, dass Scheinrechnungen mit dem Konto bei der Oberbank zu tun haben, das in Bezug auf der ***Bf1*** aber keine wie auch immer geartete Rolle spielt. Eine solche Fallaufbereitung ist dem Fehlen einer solchen gleichzuhalten.*
- *Das Finanzamt hätte eine ex-ante-Betrachtung zugunsten der ***Bf1*** heranziehen müssen. Wenn man das viele Jahre später vorliegende (bessere) Wissen des Finanzamtes über mögliche Ungereimtheiten wegdenkt („ex post“-Betrachtung, „im Nachhinein ist man immer gescheiter“) und stattdessen die aus Sicht von der ***Bf1*** anzustellende ex-ante-Betrachtung heranzieht, hat der ***Bf1*** alle verfügbaren Nachweise eingeholt und bei allen beauftragten Unternehmen so verfahren.*
- *der ***Bf1*** hat hauptsächlich Eigenpersonal eingesetzt und die gegenständlichen beauftragten Unternehmen zur Abdeckung von Kapazitätsspitzen eingesetzt. Es ist zu berücksichtigen, dass bei Baukosten von über 4 Mio EUR die gegenständlichen Beträge unwesentlich sind.*
- *Es ist nicht berücksichtigt worden, dass der ***Bf1*** nur für den eigenen Bedarf gebaut hat (es wurden nur fertige Wohnungen verkauft). Die gegenständlichen Firmen haben ausschließlich einfache Arbeiten (Verspachteln) erbracht, sodass die vorliegenden Nachweise über die erbrachten Leistungen im branchenüblichen Ausmaß ausreichend sind.*
- *Es wird seitens der AP die einseitige Behauptung aufgestellt, dass es bei den beauftragten Unternehmen zu wenige Mitarbeiter gab. Dabei ist es weitaus wahrscheinlicher, dass diese Firmen auch „Schwarzarbeiter“ für Aufträge beschäftigt haben. Das Finanzamt bleibt Ermittlungsergebnisse und Nachweise schuldig, dass es für die Aufträge betreffend der ***Bf1*** tatsächlich zu wenige Mitarbeiter gab bzw. wie es zu diesem Schluss gelangt ist.*
- *In den im Rahmen der Akteneinsicht spärlich im Steuerakt vorhandenen Unterlagen (Niederschriften) sind Passagen geschwärzt, sodass dadurch relevante Beweismittel nicht offengelegt werden.*
- *Ein Abwägen von Gründen und Gegengründen im Sinne des VfGH zu § 162 BAO vom 24.11.26 (B 1063/2016) fand nie statt.*

Wir ersuchen daher der Beschwerde stattzugeben. Es wird vorgeschlagen, auf die mündliche Verhandlung dann zu verzichten, wenn das BFG vermeint, sie sei nicht mehr nötig, weil der Beschwerde ohnedies stattgegeben werde.

Dem Schreiben vom 2. Mai 2018, welches als Ergänzung zur Beschwerde vom 26. April 2016 bezeichnet wurde, waren umfangreiche (106 Seiten) Beilagen angeschlossen. Vorgelegt wurden Beilagen zum Betriebsprüfungsverfahren (der Prüfbericht samt Beilage zum Prüfbericht, die Niederschrift der Schlussbesprechung vom 24.5.2005 und BP-Bericht vom 16.6.2011, GPLA Prüfung vom 18.5.2016, email Korrespondenz mit dem Finanzamt vom 5.4. bis 13.4.2016 über Akteneinsicht), Beilagen zur Firma ***G***/**GX*** (Firmenbuchauszug, Gewerberegisterauszug, Prüfung UID Nummer, Überprüfung Eintrag in HFU Liste, Anmeldebestätigungen der Dienstnehmer, Notariatsakt zur Änderung des Firmennamens,

Firmenbuchauszug nach Änderung Firma, Bestätigung Haftpflichtversicherung, Nachweise email Korrespondenz, Steuerliche Feststellungen zur ***G***/***GX*** zur ST.Nr. aufgrund einer durchgeführten USO Prüfung (Datum vermutlich Herbst 2014 oder später) aus dem Steuerakt, Nachweise zur Zeichnungsberechtigung auf den Geschäftskonten der ERSTE BANK, Mietvertrag der ***GX*** mit der Wirtschaftsagentur Wien vom Juni 2013) und Beilagen zur Firma ***M*** (Firmenbuchauszug, Gewerberegisterbescheid, Bescheid UID Nummer, Überprüfung Eintrag in HFU Liste, Rechnung, Steuerliche Feststellungen zur Firma ***M*** aus dem Steuerakt, Musterzeichnung ***M***).

Die Beschwerde wurde, aufgrund des Antrages in der Beschwerde auf Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung, ohne Erlassung einer solchen dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Am 26. November 2025 übersendete der steuerliche Vertreter der Bf. ein Gerichtsgutachten, das vom BFG in einem anderen Fall in Auftrag gegeben wurde. Es handelt sich dabei um ein schriftliches Gutachten zu den üblichen Überprüfungen bzw. dem Sorgfaltsmaßstab von Bauunternehmen vor und bei der Beauftragung von Subunternehmen in den Jahren 2012 und 2013. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters wurden von der Bf. alle geforderten Handlungen erfüllt und zudem gab es keine Barzahlungen, sondern es wurde alles auf Konten der Gesellschaft überwiesen.

In der am 27. Jänner 2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung wendete der steuerliche Vertreter ein, dass die Überprüfung der Formkriterien (Firmenbuch, HFU-Listen, ...) auch bereits vor Rechnungslegung teilweise stattgefunden hätten. Der Geschäftsführer der ***Bf1*** hätte sehr wohl gewusst, wer auf den Baustellen gearbeitet habe, doch nicht was diese Personen genau gemacht haben. Die Rechnung der Firma ***GX*** mit Eingangsrechnungsnummer 639 vom 24.04.2014, dient als Beispiel, dass sehr wohl genaue Angaben über die Leistungserbringung gemacht wurden. Der Geschäftsführer führt aus, dass er die Zusammenarbeit mit der Firma ***M*** GmbH im März 2013 beendet habe. Die Abrechnung mit der Firma über die beiden Aufträge wurde im März 2013 durchgeführt. Um eine Sperre der Baustelle zu verhindern, habe man sich mit der Firma ***M*** geeinigt und eine pauschale Abschlagszahl vereinbart. Als Nachfolger für diese Firma wurde die Firma ***G*** und in weiterer Folge ***GX*** GmbH beauftragt. Der Geschäftsführer gibt an, dass er alles in seiner machtstehende gemacht habe, um den Geschäftsführer der ***GX*** GmbH zu überprüfen und festzustellen, ob es sich dabei um ein rechtmäßiges Unternehmen gehandelt habe. Der steuerliche Vertreter gibt zu bedenken, dass man im Nachhinein immer leichter Fehler feststellen könne. Sein Klient habe jedoch alle ihm zu diesem Zeitpunkt möglichen Überprüfungen durchgeführt.

Zum Sachverhalt gab das Finanzamt keine weitere Stellungnahme ab.

Der steuerliche Vertreter gab an, dass ihm vorliege, dass die ***GX*** im Dezember 2014 noch 16 Dienstnehmer angemeldet hatte. Das Auftragsvolumen der Firma der ***Bf1*** hätte nur 2-3 Arbeiter umfasst. Es ist ihm daher nicht erklärlich, wie in der Niederschrift behauptet werden könne, dass die ***GX*** nicht über genügend Personal für die Erbringung der Leistungen zur Verfügung gehabt hätte. Der steuerliche Vertreter wirft ein, dass im Betriebsprüfungsbericht der ***GX*** GmbH die Firma erst ab 2015 als Scheinfirma beurteilt wird. Zu diesem Zeitpunkt hatte die Firma der ***Bf1*** mit der Firma ***GX*** keine geschäftliche Beziehung mehr, da die Arbeiten bereits beendet waren.

Auf Antrag des steuerlichen Vertreters wurde der Bauleiter der ***Bf1*** Herrn ***12*** als Zeugen vernommen.

Auf die Frage der Richterin, wie er Kenntnis von der Firma ***G*** bzw. ***GX*** erlangt habe, gibt der Zeuge an, dass er sich nicht mehr erinnern könne, wer ihn auf diese Firma aufmerksam gemacht habe. Es könne sein, dass er beim Reden mit anderen Bauleitern oder Arbeitern diese Information erhalten habe. Die Firma ***M*** war sehr unzuverlässig und es wurde eine andere Firma für die Arbeiten erforderlich, damit die ***Bf1*** ihre Zeitpläne einhalten konnte. Der Zeuge führte weiters aus, dass er mit dem Bauleiter der ***GX*** auf den Baustellen die erbrachten Leistungen besprochen haben. Den Geschäftsführer der ***GX*** habe er 2–3-mal gesehen. Das Büro der Firma ***GX*** war im 10. Bezirk und der Zeuge gibt an, 1–2-mal dort gewesen zu sein.

Auf die Frage des steuerlichen Vertreters, ob er die Anwesenheit der Arbeiter auf der Baustelle kontrolliert habe, gab der Zeuge an, dass er sie, wenn ihm die Arbeiter persönlich bekannt waren, nicht täglich überprüfen habe. Es sei aber vorgekommen, dass er, wenn er bis Donnerstag gearbeitet habe und am Montag wieder auf die Baustelle kam, festgestellt habe, dass die durchgeführten Arbeiten von mehr Personen erledigt worden sind, da die Anzahl der ihm bekannten Arbeiter für die durchgeführten Arbeiten nicht ausgereicht hätten. Er konnte nicht sagen, wer am Freitag oder am Wochenende diese Arbeiten erledigt habe. Der Zeuge war als Bauleiter für die Kontrolle der Arbeiter zuständig.

Auf Befragung der Vertreterin des Finanzamtes, führte der Zeuge aus, dass er sich nicht mehr an die Geschäftsführer der Firma ***M*** und ***V*** erinnern könne, er wisse nur mehr, dass er mit dem Bauleiter des ***GX*** Kontakt hatte.

Die Vertretung des Finanzamtes wollte vom Zeugen wissen, wie er beim ersten Kontakt mit den Arbeitern der Firma ***G***/***GX*** diese überprüft habe.

Der Zeuge gab an, die Arbeiter durch Überprüfung der Sozialversicherungsanmeldung und teilweise auch Überprüfung der Ausweise kontrolliert zu haben. Die kontrollierten Unterlagen habe er nicht behalten und auch keine Kopien angefertigt, sondern den Arbeitern wieder zurückgegeben.

Der steuerliche Vertreter wendete ein, dass es in Österreich keine Ausweispflicht gebe und die Kontrolle des Ausweises durch eine Privatperson verfassungswidrig sei.

Abschließend fasste der steuerliche Vertreter den Sachverhalt betreffend ***GX*** GmbH nochmals zusammen und führt aus, dass von seinem Klienten sehr viel erfüllt wurde. Die BP stütze sich auf andere Berichte, es gäbe keine eigenständigen Beweise, es werde pauschal gehandelt. Der Geschäftsführer der ***GX*** war amtsbekannt und er sei greifbar gewesen. Bei dieser Firma habe sein Klient alles getan, um die erforderlichen Überprüfung durchzuführen. Die Zahlungen der ***Bf1*** seien auf das Bankkonto der ***GX*** gegangen. Der steuerliche Vertreter sehe alle Erfordernisse für die Empfängernennung erfüllt.

Mit Schreiben vom 29.1.2026 brachte der steuerliche Vertreter ein weiteres Schreiben ein, bezog sich auf die mündliche Verhandlung vom 27. Jänner 2026 und brachte seine Standpunkte, zu dem Protokoll dieser Verhandlung ergänzend, nochmals wie bereits in der Beschwerde bzw. in den ergänzenden Schriftsätzen ausgeführt, vor.

Im Rahmen der Bearbeitung der Beschwerde hat die RichterIn die Firmenbuchauszüge der Firmen ***G*** GmbH bzw. ***GX*** GmbH, ***M*** GmbH & Co KG und ***V*** GmbH abgefragt sowie ZMR Abfragen betreffend der Geschäftsführer dieser Firmen und GISA (Gewerbeinformationssystem Austria) Abfragen durchgeführt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der ***Bf1*** wurden im Rahmen eine Betriebsprüfung Fremdleistungen als Aufwand nicht anerkannt und die leistenden Firmen die von der Bf. gemäß § 162 BAO als Leistungsempfänger genannt wurden, als „Scheinfirmen“ bezeichnet. Die Rechnungen wurden als Schein- bzw Deckungsrechnungen qualifiziert.

Bei den als Scheinfirma qualifizierten Unternehmen handelte es sich um die Firmen ***G*** GmbH (kurz ***G*** GmbH) bzw. ***GX*** GmbH, ***M*** GmbH & Co KG und ***V*** GmbH.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2013 und Umsatzsteuer 2013 wurden im Zuge der Betriebsprüfung wiederaufgenommen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Finanzamtsakt und den vorgelegten Unterlagen.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung gründet sich auf die aktenkundigen Unterlagen sowie auf das Vorbringen der Verfahrensparteien und den durchgeführten Ermittlungen der RichterIn.

Die Nichterfüllung der in der Baubranche üblichen Sorgfaltspflichten ergibt sich aus unten stehenden Überlegungen unter Berücksichtigung des vom steuerlichen Vertreters vorgelegten Gutachtens, wonach für die Jahre 2012 und 2013 folgende Überprüfungen von sorgfältigen mittelständischen Bauunternehmen üblich gewesen sind:

Vor Beauftragung:

Firmenbuchauszug (Kontrolle des Firmenwortlautes und Feststellung des zeichnungsberechtigten Vertreters), Befugniskontrolle (Überprüfung der aufrechten gewerberechtlichen Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen durch Auszug aus dem Gewerberegister oder Bestätigung des BMWFJ), Überprüfung wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (Unternehmensbroschüre, Homepage betreffend Referenzprojekte, Mitarbeiter), Überprüfung berufliche Zuverlässigkeit (HFU-Liste)

Bei Beauftragung und Auftragsabwicklung:

Lichtbildausweis der Zeichnungsberechtigten (Überprüfung bei Unterzeichnung des Werkvertrags, Ausweiskopien), Überprüfung der Anmeldung von Mitarbeitern (Kontrolle und Ausweiskopien bei erstmaligem Einsatz, Dokumentation der Mannzahl auf Bautagesberichten), Rechnungsprüfung (Formale Überprüfung)

Da die verfahrensgegenständlichen Jahre 2013 und 2014 teilweise nach den für das oben erwähnte BFG-Verfahren eingeholtem Sachverständigengutachten liegen, ist davon auszugehen, dass diese Kriterien als Mindeststandard bei der Beurteilung, ob der übliche Sorgfaltsmaßstab eingehalten wurde, anzusehen sind. Ebenfalls geht die RichterIn davon aus, dass die Ergebnisse des Sachverständigengutachtens betreffend den Sorgfaltsmaßstab im Grundsatz auch für das gegenständliche Verfahren herangezogen werden können, weshalb aus verwaltungsökonomischen Gründen auf die Einholung eines weiteren Sachverständigengutachtens verzichtet werden kann.

Die Nichterfüllung der üblichen Sorgfaltspflicht im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung gem. § 162 BAO im vorliegenden Beschwerdefall ergibt sich aus folgender Sachverhaltswürdigung:

Die beschwerdeführende Gesellschaft beschränkte sich in Bezug auf alle verfahrensgegenständlichen Subunternehmen auf eine formale Überprüfung der rechtlichen Existenz der Subunternehmen. So wurden entsprechende Firmenbuchauszüge eingeholt, die

HFU-Liste abgefragt und eine UID-Abfrage durchgeführt. Die Begleichung der vorgelegten Rechnungen erfolgte gemäß den Feststellungen der belangten Behörde mittels Überweisung.

Neben formalen Prüfungsmaßnahmen entsprach es dem oben erwähnten Sorgfaltsmaßstab jedoch auch weitergehende Überprüfungsmaßnahmen zu treffen, die eine tatsächliche Existenz der Subunternehmen dokumentieren. Die beschwerdeführende Gesellschaft verabsäumte es jedoch Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Besprechungsprotokolle vorzulegen, die eine tatsächliche Tätigkeit der genannten Subunternehmen nachweisen würden.

Weiters wurde nicht überprüft, ob die gewerberechtliche Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen noch aufrecht bzw. überhaupt vorhanden ist.

Dies erscheint insbesondere vor dem Hintergrund bedenklich, dass bei allen gegenständlichen Subunternehmen - wie aus den Firmenbuchauszügen ersichtlich ein Gesellschafter- bzw. Geschäftsführerwechsel, vorlag. Es wäre zu erwarten gewesen, dass diese Tatsache dem Geschäftsführer aufgrund seiner langjährigen Tätigkeit im Bauwesen, insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass seit langem bekannt ist, dass das Bau- und Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehören, auffallen und zu weiteren Feststellungen hinsichtlich der Zuverlässigkeit und Vertrauenswürdigkeit der Subunternehmen führen hätte müssen.

Es wurde zwar bei der Umwandlung der ***G*** GmbH in die ***GX*** GmbH Unterlagen abverlangt jedoch nicht nachgefragt, ob auch eine Änderung der Gewerbeberechtigung vorliegt.

Die vorgelegte Gewerbeberechtigung der ***G*** GmbH (Beilage 6 zur Ergänzung der Beschwerde vom 2. Mai 2018) weist einen Stichtag 29.5.2013 auf. Die durchgeführten Änderungen des Alleingesellschafters der ***G*** GmbH und die Umwandlung in die ***GX*** GmbH wurden am 21.6.2013 durchgeführt, wobei auch eine Änderung des Geschäftszweiges, wie aus dem Firmenbuch ersichtlich vorgenommen wurde. Der vorgelegte Firmenbuchauszug vom 4.9.2013 (Beilage 11 zur Ergänzung der Beschwerde vom 2. Mai 2018) zeigt dies auch auf. Die Bf. hätte aufgrund dieser Änderung eine neue Befugniskontrolle einholen müssen.

Von der Firma ***M*** KG wurde ein Gewerberegisterbescheid im Zuge der Beschwerde (Beilage 18 zur Ergänzung der Beschwerde vom 2. Mai 2018) vorgelegt. Dieser wurde jedoch am 12.5.2009 erlassen. Bei der Änderung der ***M*** KG in die ***M*** GmbH & CO KG wurde keine Überprüfung der gewerberechtlichen Befugnis durch die Bf. vorgenommen.

Es wäre jedoch, gemäß dem o.a. Gutachten, von einem sorgfältigen Geschäftsmann zu erwarten gewesen, Überprüfungsmaßnahmen zu setzen, die über eine rein formale Prüfung der rechtlichen Existenz der beauftragten Subunternehmen hinausgehen. Zudem ist festzuhalten,

dass von der beschwerdeführenden Gesellschaft keine Dokumentation (Bautagebücher, Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Ausweiskopien, Besprechungsprotokolle, etc.) über die vorgeblich von den genannten Subunternehmen durchgeführten Aufträge vorgelegt wurden, weshalb letztlich Art und Ausmaß der von (etwaigen) Subunternehmen durchgeführten Arbeiten unklar blieb.

In einer Gesamtwürdigung der Umstände hat die beschwerdeführende Gesellschaft daher hinsichtlich der genannten Subunternehmer, die in der Baubranche in den Jahren 2013 und 2014 übliche Sorgfalt nicht walten lassen. Die Feststellung, dass diese Tatsache erst im Rahmen der mit Bericht vom 17. März 2016 abgeschlossenen Außenprüfung neu hervorkam, ergibt sich aus dem diesbezüglichen Verwaltungsakt.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG i.V.m. § 7 KStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 20 BAO lautet:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen 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 kommender Umstände zu treffen.

§ 21 (1) BAO lautet:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

§ 162 BAO lautet:

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

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

§ 166 BAO lautet

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

§ 167 BAO lautet:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhanden sein das Gesetz eine Vermutung aufstellt bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 22 Abs. 3 KStG 1988 lautet:

„(3) Zusätzlich zur Körperschaftsteuer gemäß Abs. 1 und 2 ist ein Zuschlag in Höhe von 25% von jenen Beträgen zu entrichten, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet.“

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 162 BAO dient nach hA vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (vgl. Ritz, BAO6, § 162 Rn 5 mwN). § 162 BAO beruht auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen versteuert werden muss, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollen. Es kann daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, Rn 33). Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. "Offenbar unerfüllbar" sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, Rn 32 mit Verweis auf VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041).

Im vorliegenden Fall begründete die belangte Behörde die mangelnde Empfängernennung hinsichtlich der Bezahlung der Subunternehmer mit der Sorgfaltswidrigkeit der beschwerdeführenden Gesellschaft. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, Rn 38 mwN) ist für die Sorgfaltswidrigkeit im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung nach § 162 BAO darzulegen, inwieweit bestimmte Überprüfungen in der Baubranche üblich sind. Derartige Feststellungen haben sich auf den Streitzeitraum zu beziehen (vgl. VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, Rn 25).

Entsprechend den Feststellungen ließ die beschwerdeführende Gesellschaft hinsichtlich der gegenständlichen Subunternehmer die übliche Sorgfalt im Bauwesen nicht walten.

Gemäß § 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 und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 BAO ist u.a. dann zulässig, wenn Tatsachen, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, erst danach hervorgekommen sind; Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (z.B. VwGH 19.09.2013, 2011/15/0157). Das "Neuhervorkommen" von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres.

Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (Kenntnis des Veranlagungsreferenten oder eines Organwalters, der sonst mit der Veranlagung zu tun hat; Kenntnis des zur Veranlagung der Abgaben zuständigen Organwalters; z.B. zuletzt VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127).

Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren oder im Abgabenverfahren eines anderen Steuerpflichtigen von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (z.B. VwGH 23.11.2019, Ra 2019/13/0102).

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide verweisen zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das

Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Im Bericht verweist die Prüferin in den Tz 5 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2013 auf die Ausführungen in der Tz. 5. der Niederschrift vom 16.03.2016 sowie auf die Ausführungen in der Tz. 5. der separaten Beilage zum Bericht vom 17.03.2016.

In der Tz 5 der Niederschrift vom 16.03.2016 sowie in den Ausführungen in der Tz. 5. der separaten Beilage zum Bericht vom 17.03.2016 führt die Prüferin aus, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens entsprechend der vorangegangenen Ausführungen damit begründet werde, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

In der Tz 1 des Prüfberichtes wird eine Berichtigung eines Berechnungsfehlers der Umsatzsteuer-Erklärungsdaten für 2013, welche zu einer Änderung der Zahllast zu Gunsten der Bf. führte, durchgeführt.

Der Prüfbericht enthält in Tz 2 u.a. die Feststellung, dass in den Fremdhonoraren Zahlungen an Unternehmen enthalten seien, die seitens der Finanzverwaltung als Schein- bzw. Betrugsfirmen zu qualifizieren seien.

Aus dem Hinweis auf den Bericht ist im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO zu folgern, dass die belangte Behörde die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in Tz 1 und Tz 2 des Berichts getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 04.03.2009, 2008/15/0327).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens dient grundsätzlich der Gleichmäßigkeit der Besteuerung; dies unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit (aus Ermessensüberlegungen) nur ausnahmsweise unterbleiben (vgl. ErläutRV 2007 BlgNr 24. GP, 22).

Zu den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf., wonach der Abgabenanspruch erst durch die Nichtbenennung entstehe, wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 06.03.2023, Ra 2020/13/0049 verwiesen. Dort wird in der Begründung festgehalten, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 162 BAO die Rechtswirkungen in jenem Veranlagungszeitraum eintreten, in dem die fraglichen Aufwendungen angefallen sind. (vgl. dazu auch VwGH 27.11.2020, Ro 2020/15/0019; 9.6.2020, Ra 2020/13/0001)

Unterlagen betreffend "Subfirmen"

Wenn die steuerliche Vertretung der Bf. ausführt, die Bf. habe vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung zu den Subfirmen zumutbare Überprüfungsmaßnahmen vorgenommen und die Existenz der Subunternehmen durch UID-Nummern, Firmenbuchauszüge, Gewerbeberechtigungen, ... nachgewiesen, ist dem entgegenzuhalten, dass damit keine Leistungserbringung durch die oben angeführten Subfirmen nachgewiesen wird. Warum das erkennende Gericht von einer Leistungserbringung durch die genannten Subfirmen nicht ausgeht, wird in den Feststellungen zu den einzelnen Firmen angeführt.

Die Tatsache, dass bei den Zahlungsbestätigungen eine aktuelle Abfrage der HFU-Liste beiliege, wird festgestellt, dass durch die Vorlage solcher Unterlagen nicht nachgewiesen werde, wer die Leistungen tatsächlich erbracht habe.

Allgemeine Ausführungen zu den Subfirmen

*****V*** GmbH**

Am 19.07.2008 wurde die Gesellschaft mit dem Gesellschafter und Geschäftsführer ***13*** neu ins Firmenbuch eingetragen. ***14*** wurde am 06.06.2013 als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der ***V*** GmbH ins Firmenbuch eingetragen und gleichzeitig wurde die neue Geschäftsanschrift, Adresse V GmbH, im Firmenbuch angemerkt. Die amtswegige Löschung der Firma gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit erfolgte am 28.01.2015.

Nach den Erhebungen der RichterIn ist ***14*** aus Serbien im Juni 2013 nach Österreich gezogen, also zu dem Zeitpunkt, als er in das Unternehmen als alleiniger Gesellschafter eintrat. Von 3.6.2013 bis 19.12.2013 hatte ***14*** seinen Hauptwohnsitz in Adresse V GmbH, somit am Firmensitz der ***V*** GmbH.

Danach war sein Hauptwohnsitz bis 19.3.2014 in Adresse HS und anschließend ist im ZMR der Verzug in den Nicht-EU-Raum (Verzogen nach Serbien) angemerkt.

14 war somit ab 19. März 2014 nicht mehr in Österreich wohnhaft.

Laut GISA gab es in der ***V*** GmbH einen gewerberechtliche Geschäftsführer für die Ausübung des reglementierten Gewerbes „Baumeister, eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten“ nur am 13.1.2012. Die Gewerbeberechtigung endete am 4.7.2012.

Weiters hatte die Firma ***V*** GmbH die Gewerbeberechtigung für das freie Gewerbe „Montage von mobilen Trennwänden durch Verschrauben fertig bezogener Profilmteile oder Systemwände mit Anschlusskabeln, die in einfacher Technik ohne statische Funktion Räume variabel unterteilen“, wobei der gewerberechtliche Geschäftsführer ***15*** nur von

16.9.2008 bis 1.10.2008 im Betrieb tätig war. Danach gab es laut GISA keinen gewerberechtliche Geschäftsführer für dieses freie Gewerbe.

Vom 29.01.2013 bis 15.02.2013 ist im GISA ein gewerberechtlicher Geschäftsführer (***16***) für das reglementierte Gewerbe „Tischlerverbunden mit Modellbauer; Bootbauer; Binder; Drechsler; Bildhauer (verbundenes Handwerk) eingeschränkt auf das Verlegen von Parkettböden“ eingetragen. Nach Ausscheiden dieses gewerberechtlichen Geschäftsführers wurde kein neuer bestellt.

Die Firma ***V*** GmbH hatte im Jahr 2013 keine Dienstnehmer bei der Sozialversicherung gemeldet. Dies wurde durch eine Abfrage der Richterin in der Datenbank des Dachverbandes der österreichischen Sozialversicherungen verifiziert.

Aus den im Firmenbuch veröffentlichten Jahresabschluss zum 31.12.2012 ist ersichtlich, dass die Firma ***V*** GmbH kein Anlagevermögen mehr hatte. Für 2013 wurde kein Jahresabschluss beim Firmenbuch eingereicht.

Laut den Erhebungen der Richterin gab es somit im Jahr 2013 keinen gewerberechtlichen Geschäftsführer für das reglementierte Gewerbe „Baumeister, eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten“ in der ***V*** GmbH. Gemäß § 9 Abs. 2 hätte spätestens 6 Monate nach Ausscheiden des gewerberechtlichen Geschäftsführers ein neuer bestellt werden müssen. Die Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe „Baumeister, eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten“ endete am 4.7.2012.

In der nichtanerkannten Rechnungen vom 22.4.2013 werden als erbrachte Leistung „Teilweise entkernen, errichten der tragenden Wände + Scheidewände“ angeführt. Dabei handelt es sich eindeutig um Baumeisterarbeiten. Für diese Arbeiten gab es keinen gewerberechtlichen Geschäftsführer in der GmbH, keine Gewerbeberechtigung und auch keine gemeldeten Dienstnehmer, die diese Leistungen erbracht haben könnten.

Die Bf. wurde gemäß § 162 BAO mehrmals im Zuge der Betriebsprüfung aufgefordert den Empfänger dieser Zahlung (Rechnung der Firma ***V*** GmbH vom 22.4.2013) bekanntzugeben.

Hinsichtlich der geforderten Empfängernennung wurde vom Bf. keine anders lautende Person genannt, die als Empfänger der Leistung in Frage komme.

Nach den vorliegenden Unterlagen und den obigen Ausführungen kommt die Richterin zu der Schlussfolgerung, dass es sich bei der Firma ***V*** GmbH um keine Leistungsfirma handelt, sondern nur um einen Mantel der ausschließlich zur Vertuschung der tatsächlichen

Machenschaften betrieben wurde. Die ausgestellte Rechnung der Firma ***V*** GmbH ist als Schein- bzw. Deckungsrechnung einzustufen und wurde daher zu Recht von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

*****M*** GmbH & Co KG**

Die ***M*** KG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2.4.2008 gegründet. Unbeschränkt haftender Gesellschafter war Herr ***17***; Kommanditistin wurde Frau ***18***. Die Firmenadresse war Adresse M. Das Unternehmen war seit Gründung im Baugewerbe tätig.

Mit 2.12.2011 (Antrag 28.11.2011) trat Herr ***4*** als unbeschränkt haftender Gesellschafter in das Unternehmen ein; Herr ***17*** schied aus.

Ab 14.2.2012 hatte die ***M*** KG eine neue Firmenadresse, nun mehr Adresse M neu.

Mit 23.6.2012 (Antrag 24.4.2012) trat die PV GmbH als persönlich haftender Gesellschafter in das Unternehmen ein; Herr ***4*** schied in dieser Funktion aus. Gleichzeitig wurde ***4*** Kommanditist, Frau ***18*** schied aus. Das Unternehmen wurde in ***M*** GmbH & Co KG umbenannt.

In der Folge wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt.08.2013 der Konkurs betreffend die ***M*** GmbH & Co KG eröffnet. Die amtswegige Löschung der Firma gemäß § 10 Abs. 2 FBG erfolgt am 22.10.2014.

Weiters hat die Richterin durch Abfrage im Firmenbuch festgestellt, dass für den gesamten Zeitraum des Bestehens des Unternehmens keine Jahresabschlüsse beim Firmenbuch eingereicht und somit veröffentlicht wurden, wie dies durch einen ordentlichen Kaufman zu erfolgen habe.

Nach den Erhebungen der Richterin ist ***4*** aus der Tschechischen Republik im November 2011 nach Österreich gezogen, also zu dem Zeitpunkt, als er in das Unternehmen als unbeschränkt haftender Gesellschafter eintrat. Ab 14.2.2012 hatte ***4*** seinen Hauptwohnsitz in Adresse M neu somit am Firmensitz der ***M*** KG später ***M*** GmbH & CO KG.

Am 30.7.2013 wurde eine amtliche Abmeldung des Wohnsitzes von ***4*** im ZMR eingetragen.

Daraus folgt das ***4*** zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung am tt.8.2013 nicht mehr für die Behörde greifbar war und somit auch nicht mehr im Zuge des hier gegenständlichen BP-Verfahrens einvernommen hätte werden können.

Vom steuerlichen Vertreter wurde ein Bescheid (Beilage 18 zur Ergänzung der Beschwerde vom 2. Mai 2018) der Stadt Wien vom 12.5.2009 vorgelegt, in dem festgestellt wurde, dass die Voraussetzungen für die Ausübung des Gewerbes „Baumeister, eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten“ vorliegen und ***19*** als Geschäftsführer bestellt wurde. Die RichterIn stellte bei Überprüfung des gewerberechtlichen Geschäftsführers fest, dass dieser in der ***M*** KG nur von 15.3.2009 bis 10.6.2009 beschäftigt war. Auch im GISA ist der gewerberechtliche Geschäftsführer ***19*** nur von 18.5.2009 bis 11.6.2009 eingetragen. Danach wurde für die Ausübung des Gewerbes „Baumeister, eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten“ kein gewerberechtlicher Geschäftsführer mehr bestellt. Laut Eintragung im GISA wurde das Gewerbe mit 14.9.2012 ruhend gemeldet und wurde bis zur amtswegigen Lösung der Firma nicht mehr aufgenommen.

Laut GISA gab es einen gewerberechtlichen Geschäftsführer für die Ausübung des Gewerbes „Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten unter Ausschluss jeder einem reglementierten Gewerbe vorbehaltenen Tätigkeit“ von 14.4.2008 bis 28.7.2011. Es handelte sich dabei um ***17***, den ehemaligen unbeschränkt haftenden Gesellschafter, der mit 28.11.2011 aus der ***M*** KG ausgeschieden ist. Danach gab es für dieses freie Gewerbe keinen gewerberechtlichen Geschäftsführer.

Vom 22.10.2012 bis 11.12.2012 ist im GISA ein gewerberechtlicher Geschäftsführer für das reglementierte Gewerbe „Tischler, eingeschränkt auf das Verlegen von Parkettböden“ eingetragen.

Von 18.6.2012 bis 11.6.2013 ist ***4*** als gewerberechtlicher Geschäftsführer für das freie Gewerbe „Hausbetreuung, bestehend in der Durchführung einfacher Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener einfacher Wartungstätigkeiten auf Grund von Werk- und freien Dienstverträgen, unter Ausschluss von Tätigkeiten reglementierter Gewerbe“ eingetragen.

Weiters war Herr ***4*** als gewerberechtlicher Geschäftsführer für weiter zwei freie Gewerbe nämlich das Gewerbe „Schneiden, Biegen und Flechten von Baueisen, unter Ausschluss aller statisch belangreichen Konstruktionen sowie aller Verlegearbeiten auf Baustellen“ und das Gewerbe „Handelsgewerbe mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe, zu welchen insbesondere der Handel mit Medizinprodukten, Waffen und pyrotechnischen Artikeln zählen“ eingetragen. Beide Gewerbeberechtigungen enteten mit 11.6.2013.

Die Firma *****20*** GmbH & CO KG** hatte im Jahr 2013 keine Dienstnehmer bei der Sozialversicherung gemeldet. Dies wurde durch eine Abfrage der Richterin in der Datenbank des Dachverbandes der österreichischen Sozialversicherungen verifiziert.

In den nichtanerkannten Rechnungen der *****M*** GmbH & CO KG** vom 25. Jänner 2013 und 19. Februar 2013 wurden als erbrachte Leistung Abtragungs- und Vorbereitungsarbeiten im Top“ angeführt. Dabei handelt es sich eindeutig um Baumeisterarbeiten. Für diese Arbeiten gab es keinen gewerberechtlichen Geschäftsführer in der GmbH, keine Gewerbeberechtigung und auch keine gemeldeten Dienstnehmer, die diese Leistungen erbracht haben könnten.

Die beiden weiteren nicht anerkannten Rechnungen waren, laut Angabe des Geschäftsführers der Bf. in der mündlichen Verhandlung, ausgehandelte Abschlagzahlungen bei Beendigung der Zusammenarbeit.

Die Bf. wurde gemäß § 162 BAO mehrmals im Zuge der Betriebsprüfung aufgefordert den Empfänger dieser Zahlungen bekanntzugeben.

Hinsichtlich der geforderten Empfängernennung wurde vom Bf. keine anders lautende Person genannt, die als Empfänger der Leistung in Frage komme.

Nach den vorliegenden Unterlagen und den obigen Ausführungen kommt die Richterin zu der Schlussfolgerung, dass es sich bei der Firma *****M*** GmbH & Co KG** um keine Leistungsfirma handelt, sondern nur um einen Mantel der ausschließlich zur Vertuschung der tatsächlichen Machenschaften betrieben wurde. Die ausgestellten Rechnungen der Firma *****M*** GmbH & Co KG** sind als Schein- bzw. Deckungsrechnungen einzustufen und wurde daher zu Recht von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

*****G*** bzw. ***GX*** GmbH**

*****G*** GmbH** in die *****GX*** GmbH** wurde am 10.12.2009 ins Firmenbuch eingetragen. Ab 23.4.2013 war *****2***** Geschäftsführer der *****G*** GmbH**, die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 26.4.2013.

Mit Gesellschafterbeschluss des Alleingesellschaftes *****2***** vom 21.6.2013 wurde die Firmenbezeichnung der *****G*** GmbH** in die *****GX*** GmbH** geändert. Weiters wurden der Betriebsgegenstand von Trockenbau, Innenausbau in Personalvermittlung, Baugewerbe geändert und die Errichtungserklärung zur Gänze aufgehoben und beides neu gefasst. Der Geschäftszweig des Unternehmens war lt. Firmenbucheintrag vom 17.7.2013 „Personalvermittlung, Baugewerbe“.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt.11.2015 wurde der Konkurs betreffend die ***GX*** GmbH eröffnet. Die amtswegige Löschung der Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit erfolgte am 02.08.2016.

Der Geschäftsführer der ***G*** bzw. ***GX*** GmbH ***2*** ist laut ZMR am 12.8.2013 aus dem Nicht-EU-Raum nach Österreich zugezogen, also nach der Übernahme der GmbH und hatte von 12.8.2013 bis 17.12.2014 seinen Hauptwohnsitz in der ***9***, somit an der Geschäftsanschrift der GmbH. Der Unterkunftsgeber war die ***G*** GmbH. Ab 17.12.2014 hatte er an der oben angeführten Adresse nur mehr einen Nebenwohnsitz, und ist laut ZMR wieder in den Nicht-EU-Raum verzogen. Somit hatte der Geschäftsführer der ***GX*** ab 17.12.2014 keine Hauptwohnsitz mehr in Österreich. Der noch bestehende Nebenwohnsitz wurde am 2.6.2016 amtlich abgemeldet.

Daraus folgt das ***2*** zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung am tt.11.2015 nicht mehr für die Behörde greifbar war und somit auch nicht mehr im Zuge des hier gegenständlichen BP-Verfahrens einvernommen hätte werden können.

Laut GISA war ***21*** als gewerberechtlicher Geschäftsführer von 25.10.2013 bis 28.10.2013 für die Ausübung des reglementierten Gewerbes „Baumeister, eingeschränkt auf ausführende Tätigkeiten“ bestellt worden. Danach wurde für die Ausübung dieses Gewerbes kein gewerberechtlichen Geschäftsführer mehr bestellt. Laut Eintragung im GISA wurde das Gewerbe mit 19.12.2013 ruhend gemeldet und wurde bis zur amtswegigen Lösung der Firma nicht mehr aufgenommen.

Als weiters reglementiertes Gewerbe war „Stukkateure und Trockenausbauer (Handwerk), eingeschränkt auf die Verlegung von Metall-, Mineralfaser-, Gips- und Gipskartondecken sowie Gipskartonwände auf Metallkonstruktion“ eingetragen. Der gewerberechtliche Geschäftsführer ***22*** war von 15.12.2011 bis 03.05.2013 bestellt. Am 28.1.2014 endete die Gewerbeberechtigung laut Eintragung im GISA.

Im Zuge der Betriebsprüfung bei der Bf. wurde von der Prüferin aufgrund eines Erhebungsauftrages der Firmensitz der ***GX*** GmbH, ***9*** überprüft. Die Prüferin konnte von der Fa. ***GX*** außer einen überfüllten Postkasten keine Anzeichen für die Existenz der Firma finden. Bei den Firmementafeln im Vorraum-Bereich des Stiegenhauses schien die Firma ***GX*** nicht auf. Die Prüferin befragte auch zufällig angetroffene Bewohner des Hauses, denen die Firma ***GX*** GmbH nicht bekannt war. Es sei bei der betreffenden Tür-Nr. auch schon sehr lange niemand gesehen worden. Die Betriebsprüfung stellte fest, dass an

diesem Standort kein Unternehmen betrieben wurde und die Wohnung jedenfalls seit Mitte Juli 2015 nicht benutzt wurde und auch keine Post behoben wurde.

Laut Meldung im ZMR handelte es sich bis 17.12.2014 um den Hauptwohnsitz und danach bis zur amtlichen Abmeldung am 06.06.2016 (Ende des Insolvenzverfahrens) um den Nebenwohnsitz des Geschäftsführers.

Das Rechnungslayout der Rechnungen an die Bf. lautet *****GX*** GmbH Baumeister**.

Was die ausgestellten Rechnungen betrifft so können diese nicht hinsichtlich der erbrachten Leistung überprüft werden. Auf den meisten Rechnungen fehlt eine exakte Leistungsbeschreibung. So wurde auf den Großteil der Rechnungen als erbrachte Leistung zum Beispiel *„geleistete Trockbauarbeiten zusammen; Terasse reumen, Vorbereitung mit XPS Platten, Fließ und Kies, Geleistete Arbeiten zusammen; Fliesenlegerarbeiten; Entrüpelung kompletten Dachgeschoss 3 Wohnungen, Gangbereich im Dachgeschoss fertigstellung Wände und Decke inkl. Vorbereitung für Fliesen.....“* angegeben wobei diese Rechnungen immer Pauschalbeträge von mehreren 1.000,00 € aufweisen. Es gibt auf diesen Rechnungen keine Angabe von geleisteten Stunden bzw in den Fällen in denen nach Angabe des Geschäftsführers der Bf. nach m² abgerechnet wurde, eine Angabe wieviele m² verrechnet wurden. Daher kann auch nicht überprüft werden, inwieweit es sich um überhöhte Verrechnungen handelt.

Eine ordnungsgemäße Rechnung eines Bauunternehmens muss die Menge und Bezeichnung der erbrachten Leistung konkret beschreiben. Das heißt die Rechnung hat eine genaue Angabe der Menge des verarbeiteten Materials bzw Angabe, dass das Material zur Verfügung gestellt wurde, sowie Angaben über die bearbeiteten m² oder die Anzahl der eingesetzten Arbeitsstunden zu enthalten. Dies ist bei diesen Rechnungen nicht der Fall.

So wurde in der Rechnung vom 10.1.2014, Rechnungslayout *****GX*** GmbH Baumeister**, die *„Verlegung den Parkettboden inkl. Vorbereitung“* verrechnet. Es gibt keine Angabe über wieviel m² Parkettboden verlegt wurden. Es wurde nur ein Pauschalbetrag von 10.000,00 € verrechnet.

In eine andere Rechnung vom 10.1.2014, gleiches Rechnungslayout wird *„Fliesen verlegen, Parkett verlegen, Wohnung spachteln ausmalen, Terasse Holzbelag verlegen, geleistete Arbeiten zusammen“* verrechnet. Für keine der einzeln angeführten Arbeiten gibt es genaue Angaben über m² oder geleistete Stunden. Auch wird nie Material verrechnet bzw angeführt dass dieses zur Verfügung gestellt wurde.

Die Richterinnen des BFG geht davon aus, dass dies mit voller Absicht gemacht wurde, um den wahren Hintergrund zu verschleiern.

Nur in zwei Rechnungen aus dem Jahre 2014 wurden die angeblich durch die ***GX*** GmbH erbrachten Leistungen nach m² bzw lfm verrechnet. In einer davon (vom 24.4.2014) wurden auch Stunden (Regiearbeiten Facharbeiter Menge 28 m² [gemeint wohl Stunden] Einzelpreis € 30,00) abgerechnet. Das Bestehen von Leistungsbeziehungen, die nach Stunden abgerechnet werden, erfordert Unterlagen über die Leistungserbringung selbst, insbesondere Stundenaufzeichnungen des Auftraggebers, derartige Aufzeichnungen wurden laut dem Geschäftsführer der Bf. nicht geführt. Es fehlen bei allen Rechnungen auch Aufzeichnungen hinsichtlich der Anzahl und der Namen der angeblich von der Subfirma eingesetzten Arbeiter. Laut den Aussagen des Geschäftsführers der Bf. und seines Bauleiters wurden zwar Überprüfungen der Arbeiter durchgeführt, jedoch keine Auszeichnungen darüber geführt. Auch wurden keine Ausweiskopien beim erstmaligen Einsatz eines Arbeiter angefertigt, wie dies in dem Gutachten, dass der steuerliche Vertreter übermittelt hat, gefordert wurde. Der Geschäftsführer der Bf. gab in seiner Einvernahme vom 30.11.2015 an, dass er nicht wisse, wer auf den Baustellen gearbeitet habe. Er könne von den beschäftigten Subfirmen keine Stundenaufzeichnungen vorlegen.

Insgesamt legen die mangelhaften Leistungsnachweise den Schluss nahe, dass die in den Rechnungen gestellten Leistungen tatsächlich nicht von Arbeitern der angeführten Subfirma erbracht worden sind.

Weiters legte der steuerliche Vertreter steuerliche Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die ***G*** GmbH bzw ***GX*** GmbH vor (Beilage 14 zur Ergänzung der Beschwerde vom 2. Mai 2018), aus denen hervorgeht das die vom steuerlichen Vertreter der Bf. geforderte Kontenöffnung bei der ERSTE Bank im Zuge der Betriebsprüfung gemäß § 99 FinStrG bei der ***G*** bzw ***GX*** GmbH durchgeführt wurde und festgestellt wurde, dass die tatsächlichen Bankeingänge niemals in der Buchhaltung der ***GX*** GmbH ihren Niederschlag fanden. Wie in diesen Kontoauszügen ersichtlich ist, erfolgten auf den Bankkonten der Fa. ***GX*** zeitnah (am selben Tag bzw. am darauffolgenden Tag) Bar-Behebungen bzw. Überweisungen auf das Konto des Geschäftsführers in fast der Gesamthöhe der Zahlungseingänge. Diese Bankbewegungen sind ein Indiz für Kick-Back-Zahlungen und stellen die Seriosität der Eingangsrechnungen in Frage.

Es gibt nach Aussage des Geschäftsführers der Bf. keine Bautagebücher und auch keine Stundenaufzeichnungen etc.

Die Nichtvorlage von Leistungsnachweisen über die abgerechneten Leistungen und die festgestellten Kontobewegungen auf den Konten der ***G*** GmbH bzw ***GX*** GmbH

waren ausreichend maßgebliche Gründe für die Annahme, dass die ***GX*** GmbH nicht Empfängerin der Zahlungen war.

Das Auftreten der ***G*** GmbH bzw. ***GX*** GmbH ist nicht, dass eines ordentlichen Kaufmannes. Vom Geschäftsführer dieser GmbH werden zahlreiche Handlungen gegen die Gesetze offenkundig gemacht. Wie oben ausgeführt gibt es keinen gewerberechtlichen Geschäftsführer für die Ausübung des Baugewerbes. Auch scheinen in den Rechnungen angebotene Leistungen auf, die nicht gewerberechtlich gedeckt sind. Als Personaldienstleister hätte in den Rechnungen das Zurverfügungstellen von Personal abgerechnet werden müssen und nicht wie in den vorgelegten Rechnungen erbrachte Leistungen, die aufgrund der angeführten Leistungsbezeichnungen nicht nachvollzogen werden können.

Nach den vorliegenden Unterlagen und den obigen Ausführungen kommt die Richterin zu der Schlussfolgerung, dass es sich bei der Firma ***G*** GmbH bzw. ***GX*** GmbH um keine Leistungsfirma handelt, sondern nur um einen Mantel der ausschließlich zur Vertuschung der tatsächlichen Machenschaften betrieben wurde. Die ausgestellten Rechnungen der Firma ***G*** GmbH bzw. ***GX*** GmbH sind als Schein- bzw. Deckungsrechnung einzustufen und wurde daher zu Recht von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

Der steuerliche Vertreter bringt vor, die Entstehung des Zuschlags nach § 22 Abs. 3 KStG 1988 sei an das Verlangen der Abgabenbehörde auf Empfängernennung geknüpft; vor einem solchen Verlangen könne kein Besteuerungsanspruch existieren.

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, dass der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Eine entsprechende Regelung für die Körperschaftsteuer findet sich in § 24 Abs. 1 KStG 1988. Für die zu veranlagende Einkommen- und Körperschaftsteuer entsteht der Abgabenanspruch mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO).

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 9. Juni 2020, Ra 2020/13/0001, betreffend die Aufforderung zur Empfängerbenennung nach § 162 BAO ausgesprochen hat, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 162 BAO dessen Rechtswirkungen in jenem Veranlagungszeitraum eintreten, in dem die fraglichen Aufwendungen angefallen sind, also nicht erst für jenen Veranlagungszeitraum, in welchem die Aufforderung zur Empfängerbenennung erlassen wird bzw. ihr nicht entsprochen wird. § 22 Abs. 3 KStG 1988 knüpft zwar nicht an § 162 BAO an,

normiert aber ebenfalls eine Rechtsfolge für den Fall, dass einem Verlangen der Behörde zur Empfängerbenennung nicht entsprochen wird (vgl. VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004). In beiden Gesetzesbestimmungen ist allerdings vorgesehen, dass die Rechtsfolge eintreten soll, wenn der Abgabepflichtige die Empfänger bestimmter Zahlungen nicht genau bezeichnet. Dafür, dass der Zuschlag zur Körperschaftsteuer nur dann zur Anwendung kommen solle, wenn die Empfänger bewusst verschwiegen werden und damit die Gesetzesstelle "der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder die Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet" anders auszulegen wäre, als die vergleichbare Stelle in § 162 BAO, gibt es keine Anhaltspunkte. Der Anwendungsbereich des § 22 Abs. 3 KStG 1988 ist damit größer als jener des § 162 BAO, was vor allem darauf zurückzuführen ist, dass § 22 Abs. 3 KStG 1988 nicht die Geltendmachung der Beträge als Betriebsausgaben verlangt. Bei Erfüllen der Voraussetzungen des § 162 BAO kommt daher auch der Zuschlag gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 zur Anwendung.

Die Meinung des steuerlichen Vertreters, dass es die Aufgabe des Finanzamtes sei schlüssig darzutun, von wem die Leistungen tatsächlich erbracht worden sind, wenn das Finanzamt vermeint, dass die beanstandeten Gesellschaften nicht leistungserbringenden gewesen seien, wird entgegengehalten, dass es nicht die Aufgabe der Finanzverwaltung ist die Leistungserbringer zu „finden“. Nach § 162 BAO hat der Steuerpflichtige bei Aufforderung durch die Finanzverwaltung die tatsächlichen Leistungserbringer zu nennen. Wenn jedoch, wie im vorliegenden Fall die genannten Leistungserbringer nach den Erhebungen der Finanzverwaltung diese Leistungen nicht erbracht haben, so ist die Anerkennung der Aufwendungen zu versagen.

Rückerstattung der Umsatzsteuer für Bauleistungen nach §19 (1a) UStG

§ 19 Abs. 1a UStG 1994 sieht vor, dass es zum Übergang der Steuerschuld auf den Empfänger der Leistung kommt, wenn Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht werden, der seinerseits mit der Erbringung dieser Bauleistungen beauftragt ist oder der seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt.

Da es sich im vorliegenden Fall um ein gewerbliches Bauunternehmen handelt, das seinerseits üblicherweise Bauleistungen erbringt, wird die Steuer für diese Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG vom Leistungsempfänger, also der Bf. geschuldet.

Die Steuerschuld entsteht - unabhängig vom Zeitpunkt der Rechnungsausstellung - mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Leistung erbracht worden ist (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a und b UStG 1994).

Weiters wurde in den Rechnungen auf den Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG explizit hingewiesen.

Die Richterin des Bundesfinanzgerichtes kann sich den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, dass die Umsatzsteuer rückerstattet werden müsse, da die Rechnungen ertragsteuerlich als Scheinrechnungen behandelt wurden, nicht anschließen. Wie im BP-Bericht ausgeführt, wurden die Leistungen erbracht. Die Steuerschuld ist aufgrund des § 19 Abs 1a UStG auf den Bf. übergegangen.

Nach **§ 12 Abs 1 Z 3** kann der Unternehmer die gem. § 19 Abs 1 zweiter Satz, Abs 1a, Abs 1b, Abs 1c, Abs 1d und Abs 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Beim Übergang der Steuerschuld schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer. Der Leistungsempfänger darf - **bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen** - zum selben Zeitpunkt (für denselben Voranmeldungszeitraum, in dem die Steuerschuld entsteht) diese Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Bei Unternehmern, die zum vollem Vorsteuerabzug berechtigt sind, kommt es damit zu keiner (auch nicht zu einer vorübergehenden) USt-Belastung.

Die Ausführungen der Betriebsprüfung betreffend den Vorsteuerabzug, weisen nur darauf hin, dass ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht komme, wenn die Rechnung als leistenden Unternehmer ein Rechtssubjekt aufweist, von dem die Leistung nicht erbracht wurde (VwGH 30.9.1998, 96/13/0017) wie bei den als Scheinrechnungen beurteilten Rechnungen und somit der Vorsteuerabzug aus diesen Leistungen nicht zustehe.

Im vorliegenden Fall werden die Dachgeschosswohnungen nach der Herstellung, von der Bf. umsatzsteuerfrei verkauft (§ 6 (1) Z 9 UStG), daher war die Bf. für Aufwendungen, die diese steuerfreien Dachgeschossausbauten betreffen, auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 12 Abs 3 UStG) und es wurde von der Bf. auch kein Vorsteuerabzug vorgenommen.

Somit war das Ergebnis – kein Vorsteuerabzug – bereits von seiten des Bf. gegeben, auch wenn unter einer anderen Voraussetzung. Aus diesem Grund gab es keine Vorsteuerkorrekturen hinsichtlich der Scheinrechnungen bei der Umsatzsteuer 2013 und 2014 durch die Betriebsprüfung.

Aufgrund der obigen Ausführungen schuldet die Bf. die Umsatzsteuer, welche in der Umsatzsteuererklärungen 2013 und 2014 auch abgeführt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die angefochtenen Bescheide stehen im Einklang mit der geltenden Rechtslage, welche durch die oben zitierte, einschlägige Judikatur des VwGH fundiert bzw. gesichert ist.

Wien, am 26. März 2026