

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Martin Johann Zdichynec, Wiener Straße 114, 2483 Ebreichsdorf, über die Beschwerden vom 9.7.2024 und 24.7.2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom

- 2.7.2024, betreffend Körperschaftsteuer 2018 bis 2022
- 2.7. 2024, betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2018
- 8.7.2024, betreffend Haftung Kapitalertragsteuer 2018 bis 2022
- 9.7.2024, betreffend Festsetzung von Säumniszuschlägen

A. zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2018 bis 2020 und Haftung Kapitalertragsteuer 2018 bis 2020 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2021 und 2022 sowie Haftung Kapitalertragsteuer 2021 und 2022 wird teilweise Folge gegeben.
Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2021 und 2022 sowie Haftung Kapitalertragsteuer 2021 und 2022 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

B. beschlossen:

Der Vorlageantrag betreffend Festsetzung Anspruchszinsen 2018 bis 2020 sowie Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen wird gemäß § 264 Abs. 4 lit. d BAO iVm § 256 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt.

C. Gegen diese Entscheidung ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der beschwerdeführenden Partei (in der Folge die Bf.) fand für die Jahre 2018 bis 2022 eine Außenprüfung statt. Im Zuge dieser Außenprüfung wurde festgestellt, dass fünf Subunternehmer nicht leistend gegenüber der Bf. gewesen seien.

Im Lichte dieser Feststellung wurden im Schätzungsweg 50% der Fremdleistungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Die Differenz von 50% wurde dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. als verdeckte Ausschüttung zugerechnet und die darauf entfallende Kapitalertragssteuer der Bf. als Abzugsverpflichtete im Haftungswege vorgeschrieben.

Im Zuge der Außenprüfung erließ das Finanzamt Österreich folgende Bescheide:

- Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Körperschaftssteuer 2018, 2019 und 2020,
- Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2018, 2019, 2020, 2021 und 2022,
- Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2018, 2019, 2020, 2021 und 2022,
- Haftungsbescheide über die Kapitalertragssteuer 12/2018, 12/2019, 12/2020, 12/2021 und 12/2022,
- Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2018,
- Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen.

Im Rahmen der Beschwerde gegen die Körperschaftssteuerbescheide für die Jahre 2018 bis 2022 sowie die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide, gegen die Haftungsbescheide Kapitalertragssteuer für die Zeiträume 12/2018 bis 12/2022 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2018 wird vorgebracht, die Bf. habe die Pflichten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmannes ausreichend erfüllt und die Leistungen seien von den beauftragten Subunternehmen ausgeführt worden. Eine spätere Aufnahme der Subunternehmen in die Scheinunternehmerliste könne nicht der Bf. angelastet werden. In einer zweiten Beschwerde vom 24.7.2024 wurde Rechtsmittel gegen den Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen erhoben.

Die belangte Behörde wies die erste Beschwerde vom 9.7.2024 mittels Beschwerdevoentscheidungen als unbegründet ab. Die zweite Beschwerde vom 24.7.2024 ist bis dato noch unerledigt.

Im Vorlageantrag beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerden betreffend Körperschaftsteuer und Haftung Kapitalertragsteuer 2018 bis 2022, Festsetzung Anspruchszinsen 2018 bis 2020 und die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen. Die Bf. verwies hinsichtlich der Begründung des Begehrens sowie der beantragten Änderungen auf die Beschwerden. Weiters wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung unter Beiziehung des Geschäftsführers der Bf. beantragt.

Das Bundesfinanzgericht führte Zeugeneinvernahmen und weitere Ermittlungen durch. Dieser Aktenstand wurde den Verfahrensparteien samt Ladung zur mündlichen Verhandlung mit Beschluss vom 16.01.2026 übermittelt. Zur mündlichen Verhandlung am 20.02.2026 erschien der geladene Geschäftsführer nicht. Auf die Fortsetzung der mündlichen Verhandlung wurde sodann durch die Verfahrensparteien verzichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine im Jahr 2016 gegründete Gesellschaft und ist im Baugewerbe tätig.

Der Vorlageantrag betreffend Festsetzung Anspruchszinsen 2018 bis 2020 sowie Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen wurde zurückgenommen.

In der Buchhaltung der Bf. finden sich im Streitzeitraum Rechnungen ua der folgenden Subunternehmer für die jeweils angeführten Leistungszeiträume:

- ***1*** GmbH: September bis November 2018,
- ***2*** Trockenbau GmbH: Februar 2018 bis Mai 2019,
- ***3*** Bauges.m.b.H. (ehemals ***3-vormals*** Bauges.m.b.H.): Jänner bis Dezember 2020,
- ***4*** Bau GmbH (ehemals ***4-vormals*** Bau GmbH): Februar bis Dezember 2022,
- ***5*** Bau GmbH: Februar 2021 bis Februar 2022.

Leistungen wurden erbracht, nicht jedoch von diesen Subunternehmern, mit Ausnahme eines Teils der abgerechneten Leistungen der ***5*** Bau GmbH. Die ***5*** Bau GmbH hat die Leistungen gegenüber der Bf. hinsichtlich der Baustellen in Wien erbracht.

2. Beweiswürdigung

Der Geschäftsgegenstand der Bf. ist aktenkundig.

Die Zurücknahme der Bescheide betreffend Festsetzung Anspruchszinsen 2018 bis 2020 sowie Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen ergibt sich aus der Eingabe vom 2.3.2026.

Dass Leistungen erbracht wurden, ergibt sich aus den Feststellungen der Außenprüfung und den Ausführungen im Rahmen des Vorlageantrages. Dies ist daher zwischen den Parteien unstrittig.

Dass die Leistungen nicht bzw. nicht vollständig von den jeweiligen Subunternehmern erbracht wurden, ergibt sich aus den folgenden Umständen:

*****1*** GmbH**

Folgende Umstände sprechen für das Bundesfinanzgericht dafür, dass die ***1*** GmbH gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war:

- Dem Feststellungsbescheid über das Vorliegen eines Scheinunternehmers vom 04.06.2019 wird entnommen:
 - Bei Erhebungen der Finanzpolizei an der Geschäftsanschrift wurde niemand angetroffen,
 - Der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer ***SB*** ist laut ZMR seit 23.04.2018 ebenfalls an der Geschäftsanschrift gemeldet, aber nach Auskunft eines Büroangestellten habe er dort nicht gewohnt und war für die Finanzpolizei nicht erreichbar,
 - Der Rechtsträger ist ab dem Geschäftsführerwechsel auf den bulgarischen Staatsbürger ***SB*** mit 17.05.2019 als Scheinunternehmer einzustufen,
- Aus den Feststellungen der Außenprüfung bei der ***1*** GmbH (Bericht vom 19.8.2020) ergibt sich:
 - Bei einer Baustellenkontrolle durch die BUAK wurden am 02.07.2018 vier Arbeiter der ***1*** GmbH angetroffen, die nicht sozialversicherungsrechtlich angemeldet waren,
 - Der Verdacht besteht, dass die Gesellschaft überwiegend als Scheinfirma genutzt wurde, um Deckungs- bzw. Scheinrechnungen auszustellen, mit dem Ziel, bei mehreren Gesellschaften unrechtmäßig Aufwendungen geltend zu machen, weshalb entsprechende Fremdleistungsaufwendungen auch bei anderen Rechnungsempfängern bereits nicht anerkannt wurden,
 - Die Gesellschaft verfügte über fünf Bankkonten, auf denen Zahlungseingängen in Millionenhöhe verbucht wurden, welche kurz nach Eingang bar behoben wurden,
- Aus den Feststellungen der Außenprüfung bei der Bf. (Bericht vom 04.07.2024), ergibt sich:

- Die ***1*** GmbH stellte der Bf. im Leistungszeitraum September bis November 2018 Rechnungen in Höhe von insgesamt € 18.042 aus, als Kontaktperson wurde ***SB*** angegeben,
- Der vorgelegte Werkvertrag vom 27.08.2018 enthält keine konkrete Leistungsbeschreibung, sondern führt lediglich Baustellen an und vereinbart allgemein die Herstellung eines Werkes. Zudem stimmt die Unterschrift des Geschäftsführer ***SB*** auf dem Werkvertrag nicht mit der im Firmenbuch hinterlegten Musterzeichnung überein,
- In der Abrechnung (Rechnungsnummer 1812-70) wurde ein Bauvorhaben (***6***, 1210 Wien) verrechnet, das im Werkvertrag nicht genannt ist,
- Die Bf. legte sechs Dienstnehmeranmeldungen der ***1*** GmbH vor; lediglich zwei Dienstnehmer scheinen im ZMR auf, während für die restlichen vier Dienstnehmer jeweils dieselbe Wohnadresse angegeben wurde, diese jedoch keinen Eintrag im ZMR aufweisen,
- Von den weiteren 14 zur Sozialversicherung gemeldeten Arbeitern der ***1*** GmbH hatten laut ZMR im Leistungszeitraum von September bis November 2018 zehn Dienstnehmer keinen aufrechten Wohnsitz im Inland,
- Beweismittel, wie Bautagebücher, Baustellenaufzeichnungen oder Arbeitsaufzeichnungen der eingesetzten Arbeiter, die eine Leistungserbringung durch die ***1*** GmbH dokumentieren könnten, wurden von der Bf. nicht vorgelegt,
- Laut Einvernahmen der Arbeiter (***7*** und ***8***) waren diese überwiegend auf kleineren Baustellen eingesetzt und nicht bei größeren Bauvorhaben tätig,
- Der gewerberechtliche Geschäftsführer ***9*** gab an, ***SB*** seine Unterstützung angeboten zu haben, dieses Angebot wurde jedoch mangels Auftragslage abgelehnt worden. Zudem habe er keine eigenen Wahrnehmungen zu Baustellen der ***1*** GmbH.

Zur ***1*** GmbH wurden von der Bf. im Rahmen der Außenprüfung lediglich generische Unterlagen vorgelegt, konkrete, leistungsbezogene Nachweise für eine tatsächliche Leistungserbringung liegen nicht vor.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die ***1*** GmbH gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war.

*****2*** Trockenbau GmbH**

Folgende Umstände sprechen für das Bundesfinanzgericht dafür, dass die ***2*** Trockenbau GmbH gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war:

- Dem Feststellungsbescheid über das Vorliegen eines Scheinunternehmers vom 01.07.2019 wird entnommen:
 - Erhebungen der Finanzpolizei an der ehemaligen Geschäftsanschrift, sowie an der im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsanschrift ergaben keine Hinweise auf eine Geschäftstätigkeit,
 - Der ab 17.05.2019 eingetragene alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer ***10*** war an seiner Wohnadresse nicht anzutreffen – er begründete am 02.05.2019 erstmals seinen Wohnsitz im Inland,
 - Der Rechtsträger ist ab dem Geschäftsführerwechsel auf den ungarischen Staatsbürger ***10*** mit 06.05.2019 als Scheinunternehmer einzustufen,
- Aus den Berichten des Masseverwalters (Schlussbericht vom 11.08.2020) ergibt sich:
 - ***10*** ist nicht mehr im Inland aufhältig und konnte über eine Schweizer Telefonnummer erreicht werden, wobei er sich aufklärungsresistent zeigte,
 - Die Buchhaltung wurde bis Oktober 2018 geführt, die Lohnverrechnung bis Mai 2019, danach wurde das Mandat zurückgelegt,
 - Der ehemalige Geschäftsführer ***11*** beauftragte die ***12*** GmbH mit der Erstellung der Buchhaltung sowie der Jahresabschlüsse für die Jahre 2018 und 2019, wobei diese mangels vollständigen Belegwesens nur eine unvollständige Buchhaltung erstellen konnte,
 - Vom Geschäftskonto der ***2*** Trockenbau GmbH wurden im Zeitraum September 2018 bis Juli 2019 Barabhebungen in Höhe von rund neun Millionen Euro vorgenommen, deren Mittelverwendung nicht aufgeklärt werden konnte,
 - Der Masseverwalter erstattete Strafanzeige bei der Staatsanwaltschaft Wien,
- Aus den Feststellungen der Außenprüfung bei der ***2*** Trockenbau GmbH (Bericht vom 19.01.2021) ergibt sich:
 - Nach Ansicht der Außenprüfer belegen die eingegangenen Millionenbeträge, die jeweils kurz nach Zahlungseingang in bar behoben wurden, mangels zulässiger betrieblicher Barverwendung in der Baubranche, das Ausstellen von Schein- bzw. Deckungsrechnungen und das Vorliegen von Kick-Back-Zahlungen,
 - Die Außenprüfung geht davon aus, dass ***11*** und ***10*** ein Konstrukt geschaffen haben, um durch Schein- bzw. Deckungsrechnungen unrechtmäßige Aufwendungen bei Rechnungsempfängern zu ermöglichen,
- Aus den Feststellungen der Außenprüfung bei der Bf. (Bericht vom 04.07.2024), ergibt sich:
 - Die ***2*** Trockenbau GmbH stellte der Bf. im Leistungszeitraum Februar 2018 bis Mai 2019 Rechnungen in Höhe von insgesamt € 182.261,26 aus, als Kontaktperson wurde ***11*** angegeben,
 - Es wurden 19 Werkverträge vorgelegt, die erhebliche Mängel aufweisen, insbesondere fehlende Unterschriften und Datumsangaben sowie die Angabe nicht aktueller bzw. nicht im Firmenbuch eingetragener Geschäftsadressen,

wodurch der Verdacht einer nachträglichen Erstellung dieser Werkverträge nahelegt,

- Die ***2*** Trockenbau GmbH bediente sich selbst Subunternehmer, die als Scheinunternehmen eingestuft sind, obwohl eine Weitergabe an Subunternehmen in den Werkverträgen ausdrücklich ausgeschlossen ist,
- Beweismittel, wie Bautagebücher, Baustellenaufzeichnungen oder Arbeitsaufzeichnungen der eingesetzten Arbeiter, die eine Leistungserbringung durch die ***2*** Trockenbau GmbH dokumentieren könnten, wurden von der Bf. nicht vorgelegt und existieren auch bei der ***2*** Trockenbau GmbH nicht,
- Mit den vorgelegten Dienstnehmeranmeldungen wäre die Durchführung der in Rechnung gestellten Leistungen in den angegebenen Zeiträumen nicht möglich gewesen,
- Weitere Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts ergaben, dass von den sechs vorgelegten Dienstnehmeranmeldungen zwei Personen niemals einen Wohnsitz im Inland begründet hatten. Eine Person gab ihren melderechtlichen Wohnsitz im Inland wieder auf. Die verbleibenden drei Arbeiter wurden zu Zeugeneinvernahmen vorgeladen, wobei zwei erschienen sind und übereinstimmend angaben, ausschließlich Trockenbauarbeiten ausgeführt zu haben, nicht jedoch die in den Rechnungen der Bf. genannten Pflasterarbeiten. Zudem ergab eine weitere Recherche in den Datenbanken des Bundesfinanzgerichtes anhand eines Ermittlungsbericht vom 07.05.2019, dass an der Geschäftsanschrift der ***2*** Trockenbau GmbH weder Geschäftsführer noch Personal anwesend waren.

Zur ***2*** Trockenbau GmbH wurden von der Bf. im Rahmen der Außenprüfung lediglich generische Unterlagen vorgelegt, konkrete, leistungsbezogene Nachweise für eine tatsächliche Leistungserbringung lagen nicht vor.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die ***2*** Trockenbau GmbH gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war.

*****3*** Bauges.m.b.H. (ehemals ***3-vormals*** Bauges.m.b.H.)**

Folgende Umstände sprechen für das Bundesfinanzgericht dafür, dass die ***3*** Bauges.m.b.H. gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war:

- Dem Feststellungsbescheid über das Vorliegen eines Scheinunternehmers vom 09.06.2021 wird entnommen:
 - Aufgrund von Verbindungen der ***3*** Bauges.m.b.H zu einem Netzwerkfall führte die Finanzpolizei Erhebungen an der letzten Geschäftsanschrift durch, wobei festgestellt wurde, dass es sich lediglich um ein virtuelles Büro handelt, in

- dem keine Bürounterlagen aufbewahrt werden können und Besprechungszimmer anmietbar sind,
- Der handelsrechtliche Geschäftsführer ***13*** verfügte im Leistungszeitraum über keinen aufrechten Wohnsitz im Inland, zudem war eine Kontaktaufnahme mit ihm nicht möglich,
 - Der Rechtsträger ist ab dem Geschäftsführerwechsel auf den ungarischen Staatsbürger ***13*** mit 03.02.2021 als Scheinunternehmer einzustufen,
 - Aus den Feststellungen der Außenprüfung bei der Bf. (Bericht vom 04.07.2024), ergibt sich:
 - Die ***3*** Bauges.m.b.H. stellte der Bf. im Leistungszeitraum Jänner bis Dezember 2020 Rechnungen in Höhe von insgesamt € 172.022,52 aus, als Kontaktperson wurde ***20*** angegeben,
 - Der einzige vorgelegte Werkvertrag sowie die 20 vorgelegten Rechnungen, weisen Mängel hinsichtlich der nicht mehr aktuellen Geschäftsanschrift der ***3*** Bauges.m.b.H. auf,
 - Es liegen Rechnungen der ***3*** Bauges.m.b.H. mit identer Leistungsbeschreibung, gleichen Leistungszeiträumen und Rechnungsbeträgen vor, aber unterschiedlichen Angaben zum Rechnungsdatum und Rechnungsnummern,
 - Mit den laut Dienstnehmeranmeldungen gemeldeten Arbeitern konnten die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht worden sein, da im Leistungszeitraum in den Monaten September und Oktober 2020 bei der ***3*** Bauges.m.b.H. lediglich ein Arbeiter gemeldet und die Weitergabe der Aufträge an Subunternehmen laut Werkvertrag ausdrücklich untersagt war,
 - Beweismittel, wie Bautagebücher, Baustellenaufzeichnungen oder Arbeitsaufzeichnungen der eingesetzten Arbeiter, die eine Leistungserbringung durch die ***3*** Bauges.m.b.H. dokumentieren könnten, wurden von der Bf. nicht vorgelegt,
 - Weitere Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts ergaben, dass von den sieben vorgelegten Dienstnehmeranmeldungen sechs Personen niemals einen Wohnsitz im Inland begründet hatten. Der verbleibende Arbeiter wurde als Zeuge zur Einvernahme geladen, behob die Ladung jedoch nicht und erschien nicht zur Zeugeneinvernahme. Da dieser Dienstnehmer lediglich im September und Oktober 2020 bei der ***3*** Bauges.m.b.H. gemeldet war, kann davon ausgegangen werden, dass er die Arbeiten vor und nach diesem Zeitraum auch gar nicht erbracht haben konnte.

Zur ***3*** Bauges.m.b.H wurden von der Bf. im Rahmen der Außenprüfung lediglich generische Unterlagen vorgelegt, konkrete, leistungsbezogene Nachweise für eine tatsächliche Leistungserbringung lagen nicht vor.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die ***3*** Bauges.m.b.H. gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war.

*****4*** Bau GmbH (ehemals ***4-vormals*** Bau GmbH)**

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

- Dem Feststellungsbescheid über das Vorliegen eines Scheinunternehmers vom 31.08.2022 wird entnommen:
 - Erhebungen der Finanzpolizei am 24.05.2022 an der Geschäftsanschrift verliefen ergebnislos, wobei telefonische Kontaktaufnahme mit dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer ***14*** dazu führten, dass sich unterschiedliche Personen als dieser ausgaben und weder Geburtsdatum noch Sozialversicherungsnummer nennen konnten,
 - Am 01.06.2022 wurde ***14*** an der Geschäftsanschrift angetroffen und einvernommen. Er machte widersprüchliche Angaben zu seinem Aufenthaltsbeginn im Inland sowie zu seiner Beschäftigung und zeigte keine Kenntnis über Geschäftspartner, zu denen er laut Buchhaltung intensive Geschäftsverbindungen pflegte. Zudem tätigte er widersprüchliche Aussagen zu Barzahlungen,
 - Die Gesellschaft verfügte über keine Infrastruktur, keine Betriebsmittel sowie keine Angebots- und Kalkulationsunterlagen,
 - Laut Analyseberichten des Bundeskriminalamtes wurden über zwei Firmenkonten der ***4*** Bau GmbH Barbehebungen in Höhe von über € 500.000 vorgenommen, welche von ***14*** in seiner Niederschrift vom 01.06.2022 verschwiegen wurden,
 - Der Rechtsträger ist ab dem Geschäftsführerwechsel mit 04.10.2021 als Scheinunternehmer einzustufen,
- Aus den Feststellungen der Außenprüfung bei der Bf. (Bericht vom 04.07.2024), ergibt sich:
 - Die ***4*** Bau GmbH stellte der Bf. im Leistungszeitraum Februar bis Dezember 2022 Rechnungen in Höhe von insgesamt € 225.780,68 aus, als Kontaktperson wurde ***14*** angegeben,
 - Der vorgelegte Werkvertrag über typische Pflasterarbeiten weist erhebliche Mängel auf, insbesondere fehlt eine Datumsangabe,
 - Beweismittel, wie Bautagebücher, Baustellenaufzeichnungen oder Arbeitsaufzeichnungen der eingesetzten Arbeiter, die eine Leistungserbringung durch die ***4*** Bau GmbH dokumentieren könnten, wurden von der Bf. nicht vorgelegt und existieren auch bei der ***4*** Bau GmbH selbst nicht,

- Im Zeitraum November bis Dezember 2022 war lediglich ein Arbeiter gemeldet, mit dem die in Rechnung gestellten Leistungen im Umfang von € 68.000 nicht hätte erbracht werden können,
- Mit den gemeldeten Arbeitern konnten die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht werden,
- Die ***4*** Bau GmbH verwendete idente Rechnungsnummern mehrfach und verrechnete diese gegenüber unterschiedlichen Unternehmen, entsprechende Rechnungen befinden sich auch in der Buchhaltung der Bf.,
- Weitere Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts ergaben, dass von den zehn von der Bf. vorgelegten Dienstnehmeranmeldungen vier Personen im Leistungszeitraum nicht bei diesem Unternehmen zur Sozialversicherung gemeldet waren. Die restlichen sechs Personen wurden als Zeugen vorgeladen. Einer der Arbeiter erschien zur Zeugeneinvernahme und gab an, gemeinsam mit seinen Cousins bei der ***4-vormals*** Bau GmbH gemeldet gewesen zu sein sowie ausschließlich Spachtelarbeiten verrichtet zu haben und nicht die gegenüber der Bf. abgerechneten Pflasterarbeiten. Auch ein weiterer einvernommener Arbeiter gab an, lediglich Spachtelarbeiten ausgeführt zu haben und Pflasterarbeiten nicht ausführen zu können.

Zur ***4*** Bau GmbH wurden von der Bf. im Rahmen der Außenprüfung lediglich generische Unterlagen vorgelegt, konkrete, leistungsbezogene Nachweise für eine tatsächliche Leistungserbringung lagen nicht vor.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung legte die Bf. nunmehr ein E-Mail des Auftraggebers der Bf. vor. Auszugsweise ist dem E-Mail zu entnehmen: „Beim BVH ***15*** [...] wurde von der Bf. möglicherweise auch ein Subunternehmer (***4-vormals*** GmbH [Anm. BFG nunmehr: ***4*** Bau GmbH]) verwendet, da hierzu eine Firmenprüfung abgelegt wurde“. Daraus schließt die Bf., dass die ***4*** Bau GmbH tatsächlich gegenüber der Bf. leistend war. Aus der vorgelegten E-Mail-Konversation ergibt sich jedoch nichts, was die Bf. nicht schon im Rahmen der Außenprüfung der belangten Behörde vorlegte. Auch auf Ebene des Auftraggebers der Bf. wurden von der ***4*** Bau GmbH die gleichen (generischen) Unterlagen hinterlegt, wie sie auch die Bf. im Rahmen der Außenprüfung vorlegte. Die von der Bf. im Rahmen der Außenprüfung vorgelegte Rechnung betreffend das BVH ***15-lang*** betrifft schließlich Pflasterarbeiten. Aus der Einvernahme der Arbeiter, die auf dieser Baustelle arbeiten hätten sollen – sofern diese überhaupt existierten – ist klar, dass die Arbeiter Spachtel- und nicht Pflasterarbeiten ausführten.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass ***4*** Bau GmbH gegenüber der Bf. nicht leistungserbringend war.

*****5*** Bau GmbH**

Folgende Umstände sprechen für das Bundesfinanzgericht dafür, dass die ***5*** Bau gegenüber der Bf. hinsichtlich der Baustellen in Wien leistungserbringend war:

- Das Bundesfinanzgericht hat die Personen, die von der ***5*** Bau GmbH als Arbeiter gemeldet waren, als Zeugen vorgeladen. Davon waren noch sieben Personen im Inland aufhältig, zwei Ladungen wurden unbehoben retourniert. Die übrigen fünf wurden zeugenhaft einvernommen. Die Zeugen gaben an, Pflasterarbeiten auf unterschiedlichen Baustellen verrichtet zu haben. Ihren konkreten Einsatzort konnten die Arbeiter nicht mehr benennen. Alle Arbeiter gaben jedoch an, lediglich in Wien gearbeitet zu haben. Fast alle einvernommenen Zeugen konnten sich an die Bf. als Auftraggeberin erinnern. Nach Vorhalt der von der Bf. im verwaltungsbehördlichen Verfahren übermittelten Bilder, konnten von einem Zeugen sowohl die Identität mehrerer Arbeitskollegen bestätigt als auch jene Personen benannt werden, die sich nicht mehr im Inland aufhalten.
- Aus den Niederschriften über die Zeugeneinvernahme ergibt sich, dass die einvernommenen Arbeiter tatsächlich für die ***5*** Bau GmbH tätig waren und die in Rechnung gestellten Pflasterarbeiten auf den Baustellen in Wien erbracht haben.

Entsprechend ergibt sich aus folgenden Umständen, dass die ***5*** Bau GmbH die Leistungen außerhalb Wiens nicht an die Bf. erbracht hat:

- Dem Feststellungsbescheid über das Vorliegen eines Scheinunternehmers vom 02.02.2023 wird entnommen:
 - Erhebungen der Finanzpolizei am 03.06.2022 an der Geschäftsanschrift, sowie an der ehemaligen Geschäftsanschrift ergaben keine Hinweise auf eine Geschäftstätigkeit der ***5*** Bau GmbH, weder alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer ***16*** noch Personal waren vor Ort anzutreffen,
 - Aus den von der steuerlichen Vertretung der ***5*** Bau GmbH übermittelten Unterlagen ist ein Erlös in Höhe von 16 Millionen Euro zu verzeichnen, bei gleichzeitiger Geltendmachung von Fremdleistungsaufwendungen in Höhe von 11 Millionen Euro, wobei es sich bei den Subunternehmern ausschließlich um bekannte ausländische Scheinunternehmen handelt und die Zahlungen überwiegend in bar ohne Leistungs- oder Zahlungsnachweise erfolgten, zudem befinden sich auch unter den Auftraggebern rechtskräftig festgestellte Scheinunternehmen,
 - Am 09.11.2022 wurde ***16*** an der Geschäftsanschrift angetroffen und einvernommen, dabei konnte er weder Auskunft über konkrete Aufträge erteilen noch Firmenunterlagen vorweisen,
 - Der Rechtsträger ist ab dem Gesellschafter-Geschäftsführerwechsel auf ***16*** mit 20.01.2021 als Scheinunternehmer einzustufen,

Eine baubegleitende Dokumentation (Bautagebücher, Baustellenaufzeichnungen oder Arbeitsaufzeichnungen der eingesetzten Arbeiter, die eine Leistungserbringung durch die ***5*** Bau GmbH dokumentieren könnten) wurde nicht vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht geht zusammengefasst davon aus, dass die ***5*** Bau GmbH gegenüber der Bf. hinsichtlich der Baustellen in Wien leistungserbringend war. Die von der belangten Behörde dargelegten Umstände lassen zwar grundlegend darauf schließen, dass die ***5*** Bau GmbH auch gegenüber anderen Unternehmen Rechnungen ausstellte und in diesem Zusammenhang wohl keine Leistungen erbrachte. Ebenso ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Geschäftsdokumentation der Bf. mit der ***5*** Bau GmbH nicht durchgehend stringent ist. In Hinblick auf die Aussagen der einvernommenen Arbeiter sieht es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an (vgl. hierzu bspw. VwGH 26.07.2019, Ra 2019/16/0082, Rn 11 mwN), dass die ***5*** Bau GmbH der Bf. die in Rechnung gestellten Leistungen hinsichtlich der Baustellen in Wien erbrachte. Ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß die bei der ***5*** Bau GmbH beschäftigten Arbeitnehmer richtig (hinsichtlich deren geleisteten Arbeitsstunden) angemeldet waren oder ob ein Teil deren Arbeitslohn von der ***5*** Bau GmbH unversteuert („schwarz“) floss, ist für die Frage der Leistungserbringung gegenüber der Bf. auf den Wiener Baustellen irrelevant. Schließlich dürfte die belangte Behörde (im Umkehrschluss) im Ergebnis auch davon ausgehen, dass auf Basis der durchgeführten Einvernahmen ein Teil der Leistungen durch die ***5*** Bau GmbH an die Bf. erbracht wurden (vgl. die Eingabe im Rahmen der mündlichen Verhandlung).

Abrundende Umstände zur fehlenden Leistungserbringung:

Dem Bundesfinanzgericht liegt der Abschlussbericht der Finanzstraßbehörde im Finanzstraßverfahrens gegen die Bf. vor. Daraus ergibt sich, dass der gewerberechtliche Geschäftsführer, gewerberechtlicher GF, laut Zeugeneinvernahme nicht in die Geschäftsführung eingebunden war und die Personaleinteilung durch Geschäftsführer erfolgte.

Der als Büroangestellter der Bf. tätige ***17*** gab an, dass auf den Baustellen keine Arbeitsaufzeichnungen geführt worden seien, da dies nach Angaben von Geschäftsführer in der Baubranche nicht üblich sei. Ebenso seien keine Bautagebücher geführt worden. Weiters führte er aus, dass bei sämtlichen Werkverträgen, bei denen der Firmenstempelabdruck gefehlt habe, er diesen im Zuge der Außenprüfung nachträglich angebracht habe, weshalb die Geschäftsanschrift zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung nicht mit jener Firmenbuch übereingestimmt habe. Zudem seien Unterlagen zu Subunternehmern mehrfach erst nachträglich vervollständigt worden, etwa durch erst im Nachhinein getätigte UID-Abfragen. Hinsichtlich der Personaleinteilung gab er an, dass diese durch ***18*** und ***19*** erfolgt sei.

Der als Arbeiter gemeldete ***18*** gab an, die genannten Subunternehmen nicht zu kennen und sich nicht daran zu erinnern zu können, jemals mit Arbeitern dieser Unternehmen

gearbeitet zu haben. Die Personalleitung sei durch Geschäftsführer sowie ***19*** erfolgt. ***19*** wurde als Zeuge einvernommen, verweigerte jedoch die Aussage unter Hinweis darauf, dass es sich um ein Finanzstrafverfahren gegen seinen Bruder handle. Geschäftsführer erklärte zunächst mündlich nicht auszusagen, sondern sich schriftlich rechtfertigen zu wollen, eine entsprechende schriftliche Rechtfertigung langte trotz gewährter Fristverlängerung bislang nicht ein.

Aus dem Abschlussbericht wird ersichtlich, dass der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. für die Personaleinteilung verantwortlich war und maßgeblichen Einfluss darauf hatte, welcher Arbeiter zu welchem Zeitpunkt auf welcher Baustelle eingesetzt wurde. Das bewusste Unterlassen der Führung von Arbeitsaufzeichnungen und Bautagebücher bewirkte, dass eine Zuordnung von Arbeitskräften zu konkreten Baustellen und Leistungszeiträumen nicht mehr möglich ist. Die nachträgliche Ergänzung und Manipulation von Subunternehmerunterlagen spricht weiters dafür, dass eine tatsächliche Leistungserbringung durch die genannten Subunternehmer nicht erfolgt ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt A.1. (Abweisung)

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlage für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Zu schätzen ist nach Abs. 2 leg. cit. insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Fest steht, dass die im Sachverhalt näher genannten Subunternehmer gegenüber der Bf. nicht oder teilweise nicht leistungserbringend waren. Die belangte Behörde nahm dementsprechend zu Recht eine Schätzung vor. Es entspricht insbesondere der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass in Fällen von "Deckungsrechnungen" eine Schätzung der

Betriebsausgaben ("Schwarzlöhne") und (dazu komplementären) verdeckten Ausschüttungen vorgenommen werden kann (vgl. VwGH 23.08.2022, Ra 2022/13/0072 Rn 17 mit Verweis auf VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; 14.1.2022, Ra 2021/13/0083; 31.1.2022, Ra 2022/13/0001; 10.5.2022, Ra 2022/15/0020). Auch die Höhe der Abschätzung entspricht der höchstgerichtlichen Judikatur (vgl. VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115).

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung (Wissen und Wollen) der Körperschaft. Dabei kann sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den jeweiligen Umständen ergeben. Daher liegt sie auch dann vor, wenn die Körperschaft Kenntnis von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil erlangt und nichts unternimmt, um diesen rückgängig zu machen (zB. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059). Im gegenständlichen Fall wurden generische Unterlagen vorgelegt. Jedoch existierten die gemeldeten Arbeiter teilweise nicht bzw. wurden nicht auf den Baustellen der Bf. eingesetzt. Es war daher offensichtlich, dass das Vermögen der Bf. durch die überhöhten Zahlungen vermindert wurde; dennoch wurde die Vermögensminderung nicht rückgängig gemacht. Dadurch wurden sowohl die objektiven als auch die subjektiven Voraussetzungen der verdeckten Ausschüttung erfüllt.

Verdeckte Ausschüttungen zählen zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen (vgl. VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005, Rn 63 mVa VwGH 05.02.2021, Ro 2019/13/0027, mwN). Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Kapitalertragsteuer grundsätzlich vom Schuldner der Kapitalerträge abzuführen. Nur "ausnahmsweise" wird der Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 EStG 1988 in Anspruch genommen (vgl. VwGH 15.03.2023, Ra 2021/15/0093, Rn 24 mwN).

Die Voraussetzungen für verdeckte Ausschüttungen liegen vor, diese unterliegen der Kapitalertragsteuer und wurde die Kapitalertragsteuer der Bf. als Schuldnerin der Kapitalerträge vorgeschrieben. Die Beschwerde ist damit hinsichtlich Körperschaftsteuer und Haftung Kapitalertragsteuer 2018 bis 2020 als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt A.2. (Teilweise Stattgabe und Abänderung)

Fest steht für das Bundesfinanzgericht, dass die ***5*** Bau GmbH gegenüber der Bf. hinsichtlich der Baustellen in Wien leistungserbringend war (vgl. dazu die Darlegung der Umstände im Rahmen der Beweiswürdigung).

Eine Abschätzung der Subunternehmerhonorare sowie die Berücksichtigung von verdeckten Ausschüttungen kommt daher für die tatsächlich erbrachten Leistungen nicht in Betracht. Der Beschwerde ist damit insofern sie die Subunternehmerhonorare der ***5*** Bau GmbH aus

Wiener Baustellen betrifft, stattzugeben. Entsprechend ist auch die Haftung Kapitalertragsteuer zu reduzieren.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2021 und 2022 sowie Haftung Kapitalertragsteuer 2021 und 2022 sind entsprechend abzuändern.

Rechnerische Auswirkungen:

Körperschaftsteuer:

2021

Im Wirtschaftsjahr 2021 wurden Betriebsausgaben aus Fremdleistungen der ***5*** Bau im Ausmaß von € 219.324,78 (insgesamt 19 Rechnungen) bei der Bf. als Betriebsausgaben angesetzt. Davon schätzte die belangte Behörde von 50%, sohin € 109.662,39 ab.

Im Lichte der Beweiswürdigung steht fest, dass die ***5*** Bau GmbH hinsichtlich Wiener Baustellen gegenüber der Bf. leistend war. Dies betrifft 12 Rechnungen im Ausmaß von € 112.512,37 (Rechnungsnummern: 2021-12-089, 2021-12-087, 2021-11-163, 2021-11-162, 2021-10-126, 2021-10-128, 2021-10-127, 2021-09-076, 2021-09-077, 2021-06-086, 2021-06-085, 2021-03-063. Von den gesamt in Rechnung gestellten Leistungen (€ 219.324,78) wurden daher Leistungen im Wert von € 106.812,41 nicht von der ***5*** Bau GmbH erbracht. Die Betriebsausgaben sind daher im Schätzungswege lediglich um € 53.406,21 zu vermindern.

Der Bescheid ist im Ergebnis daher zu Gunsten der Bf. abzuändern und die Betriebsausgaben der Bf. um **€ 56.256,19** (€ 109.662,39 bisher nicht anerkannte BA - € 53.406,21 lt BFG nicht anzuerkennende BA) zu erhöhen.

2022

Im Wirtschaftsjahr 2022 wurden Betriebsausgaben aus Fremdleistungen der ***5*** Bau im Ausmaß von € 15.162,87 (insgesamt 3 Rechnungen) bei der Bf. als Betriebsausgaben angesetzt. Davon schätzte die belangte Behörde von 50%, sohin € 7.581,44 ab.

Im Lichte der Beweiswürdigung steht fest, dass die ***5*** Bau GmbH hinsichtlich Wiener Baustellen gegenüber der Bf. leistend war. Dies betrifft 2 Rechnungen im Ausmaß von € 5.460 (Rechnungsnummern: 2022-02-041, 2022-02-042). Von den gesamt in Rechnung gestellten Leistungen (€ 15.162,87) wurden daher Leistungen im Wert von € 9.702,87 nicht von der ***5*** Bau GmbH erbracht. Die Betriebsausgaben sind daher im Schätzungswege lediglich um € 4.851,44 zu vermindern.

Der Bescheid ist im Ergebnis daher zu Gunsten der Bf. abzuändern und die Betriebsausgaben der Bf. um **€ 2.730,00** (€ 7.581,44 bisher nicht anerkannte BA - € 4.851,44 lt. BFG nicht anzuerkennende BA) zu erhöhen.

Haftung Kapitalertragsteuer:**2021**

Die belangte Behörde zog die Bf. im Ausmaß von € 24.067,40 zur KESt-Haftung heran. Da ein Teil der verdeckten Ausschüttungen wegfällt, ist die Bemessungsgrundlage der KESt-Haftung von € 87.517,82 auf € 31.261,64 zu reduzieren, weswegen sich die KESt-Haftung insgesamt auf € 8.596,95 senkt.

	Erstbescheid	BFG
3-vormals	-44.289,14	-44.289,14
5	219.324,78	106.812,41
Summe	175.035,64	62.523,27
KESt Bmgl (50%)	87.517,82	31.261,64
KESt-Haftung	24.067,40	8.596,95

2022

Die belangte Behörde zog die Bf. im Ausmaß von € 33.129,74 zur KESt-Haftung heran. Da ein Teil der verdeckten Ausschüttungen wegfällt, ist die Bemessungsgrundlage der KESt-Haftung von € 120.471,77 auf € 117.741,78 zu reduzieren, weswegen sich die KESt-Haftung insgesamt auf € 32.378,99 senkt.

	Erstbescheid	BFG
5	15.162,87	9.702,87
4-vormals	225.780,68	225.780,68
Gesamt	240.943,55	235.483,55
KESt Bmgl (50%)	120.471,78	117.741,78
KESt-Haftung	33.129,74	32.378,99

3.3. Zu Spruchpunkt B (Gegenstandsloserklärung)

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. d BAO ist § 256 BAO auf Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden.
Gemäß § 256 Abs. 1 BAO können Beschwerden bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden.

Fest steht, dass die Bf. den Vorlageantrag betreffend Festsetzung Anspruchszinsen 2018 und 2020 sowie Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen zurückgenommen hat. Der Vorlageantrag ist damit als gegenstandslos zu erklären.

3.4. Zu Spruchpunkt C (Unzulässigkeit der Revision)

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

Das Bundesfinanzgericht folgt der oben zitierten Rechtsprechung des VwGH, dass in Fällen von "Deckungsrechnungen" eine Schätzung der Betriebsausgaben ("Schwarzlöhne") und (dazu komplementären) verdeckten Ausschüttungen vorgenommen werden kann (vgl. ua VwGH 23.08.2022, Ra 2022/13/0072). Die Gegenstandsloserklärung ergibt sich klar und eindeutig aus dem Gesetz. Die Revision ist daher insgesamt unzulässig.

Wien, am 13. März 2026