

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch \*\*\*\*, vertreten durch die \*\*\*VertreterGmbH\*\*\*, über die Beschwerde vom 3. Februar 2017 gegen die Bescheide des \*\*\*FA\*\*\* vom 5. Jänner 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2011, 2012, 2013 und 2014, Umsatzsteuer 2012, 2013 und 2014 zu Steuernummer \*\*\*\* nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 07.07.2020 zu Recht erkannt:

### I)

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben.

Die Abgaben werden wie folgt festgesetzt:

	2011	2012	2013	2014
<b>Körperschaftsteuer</b>	30.790,00	36.900,00	22.263,00	28.912,00

	2012	2013	2014
<b>Umsatzsteuer</b>	170.941,03	242.683,67	327.443,15

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

### II)

Hinsichtlich der Beschwerde vom 03. Februar 2017 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 05. Jänner 2017 betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2015 ergeht gemäß [§ 278 Abs. 1 BAO](#) der

**Beschluss:**

Der angefochtene Bescheid und die Beschwerdeentscheidung vom 12. Juni 2017 werden aufgehoben und die Sache zur Erledigung an das Finanzamt zurückverwiesen.

**III)**

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

**Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (=Bf.), eine GmbH, wurde am 27.12.2011 errichtet. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war sei der Errichtung und während des gesamten Streitzeitraumes \*\*\*Gf.\*\*\* (in der Folge = Direktor)  
Gleichzeitig wurde mit Einbringungsvertrag vom 27.12.2011 das nichtprotokollierte Einzelunternehmen des Geschäftsführers mit dem Betriebsgegenstand „Baumeistergewerbe“ am damaligen Standort \*\*\*Adr.alt\*\*\*, rückwirkend per 31.10.2011 in die GmbH eingebracht. Die ertragsteuerliche Zurechnung erfolgte ab diesem Zeitpunkt bei der GmbH.

Im Zuge einer Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2014 wurden unten stehende steuerliche Feststellungen getroffen, denen das Finanzamt in den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen, nunmehr angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden 2011 bis 2014 und den Umsatzsteuerbescheiden 2012 bis 2014 sowie in dem Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2015 folgte.

*Diese Bescheide wurden mit Beschwerde vom 03.02.2017 angefochten.*

- die Bf. führte darin aus, dass Haft - und Deckungsrücklässe vor Fristablauf (meist drei Jahre) nicht zu berücksichtigen seien;
- die Bf. bekämpfte die Erhöhung der Erlöse im Ausmaß von 5 in Hundert, weil ihres Erachtens die vom Prüfer aufgezeigten Mängel nicht vorhanden waren;
- die Kürzung der Aufwendungen für Subleistungen um 50%, da ihres Erachtens die geschuldeten Leistungen erbracht worden seien;

Die Auftraggeber der Bf. hätten die von der Bf. geschuldeten Bauwerke auch abgenommen und bezahlt. Es gäbe dafür auch die Abnahmeprotokolle der Auftraggeber der Bf.

Die Bescheide der Auftraggeber der Bf. seien auch nicht beanstandet worden.

-die Nacherfassung der beim Einzelunternehmen berücksichtigten Erträge und Aufwendungen im Rumpfwirtschaftsjahr November und Dezember 2011 bei der Bf. sein falsch;

*Die Bf. beantragte in diesem Zusammenhang die Aufnahme folgender*

Beweise:

Einzuholendes Sachverständige - Gutachten aus dem Baubereich  
Einvernahme eines informierten Vertreters des Finanzamtes des Auftraggebers

*Zu den Fremdleistungen:*

Die Subleistungen seien entgegen der irrigen Annahme des Finanzamtes im Rahmen der bestehenden Werkverträge mit dem Personal der Subunternehmer ausgeführt worden.

Der Direktor habe die Existenz der Subunternehmer überprüft und die erforderlichen Nachweise eingeholt und auch dem Finanzamt übergeben.

Alle Subunternehmer hätten auch eine gültige UID gehabt.

Etwaige *nach* der Leistungserbringung eingetretene Insolvenzen seien für die Leistungserbringung selbst unbeachtlich.

Die von den Subunternehmern erbrachten Leistungen seien auch in deren Rechenwerk eingeflossen.

Die Auftraggeber der Bf. hätten das Gewerk bei der Übernahme immer detailliert dokumentiert, weshalb auch die Leistungserbringung durch die Subunternehmer nachweislich vorliege.

Die Leistungserbringung der Bf. an ihre Auftraggeber sei jedenfalls unstrittig und objektivierbar. Das Vorhandensein von Bautageberichten oder Bautagebüchern sei für die Bf. nicht erforderlich gewesen, da eine detaillierte, genau dokumentierte Verrechnung mit ihren renommierten Auftraggebern vorliege.

- die doppelte Inanspruchnahme der AfA 2011 liege nicht vor;

-innergemeinschaftliche Erwerbe seien richtig besteuert worden;

- die vorgenommenen Vorsteuerkürzungen seien nicht gerechtfertigt, weil die Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer beim Finanzamt abgeführt hätten;

weitere Beweisanträge:

Sachverständigen-Gutachten zum Beweis, dass die Bf. die Leistungen gegenüber ihren Auftraggebern erbracht habe und auf Grund ihrer personellen Ausstattung

Subunternehmer beauftragen musste sowie dass die Subhonorierung angemessen gewesen sei;

Einvernahme eines informierten Vertreters des Finanzamtes zum Beweis, dass die Subunternehmer die Honorare erhalten haben und auch versteuert haben,

Einvernahme eines informierten Vertreters des Finanzamtes des Auftraggebers zum Beweis, dass dieser Auftraggeber diese Zahlungen auch geleistet und verbucht habe;

Einvernahme eines informierten Vertreters des Finanzamtes des Auftraggebers zum Beweis, dass die Bf. die Leistungen an ihren Auftraggeber erbracht hat und diese Werke vom Auftraggeber professionell abgenommen wurden;

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.06.2017 ab. Mit Eingaben vom 19.07.2017 brachte die Bf. ohne ergänzendes Vorbringen Vorlageanträge ein.

Im Folgenden werden die Berufungspunkte an Hand der Textziffern des Berichtes der Außenprüfung dargestellt:

### ***Tz. 2 Mängel der Buchführung und Sollbesteuerung***

Unter diesem Punkt fasste der Prüfer eine Reihe von Buchführungsmängeln zusammen. Alle voran die Nichterfassung von Deckungs- und Haftrücklässen als Erlös. Der Prüfer erhöhte die Erlöse um 5 in Hundert auf ganze 100%.

Die Bf. bekämpfte diesen Punkt zur Gänze.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 07.07.2020 anerkannte die Bf. den Fehler der Nichterfassung der Rücklässe. Sie legte eine Liste der nicht erfassten Rücklässe vor, welche zum Akt genommen wurde.

Nach Erörterung und Klärung der festgestellten Mängel, kamen die beiden Parteien überein, dass lediglich die nicht erfassten Rücklässe den Erlösen hinzugerechnet werden.

Die Höhe der nichterfassten Rücklasse stellt sich wie folgt dar:

Zeitraum	2011	2012	2013	2014
Betrag	22.488,90	51.530,64	65.267,02	62.809,72

### ***Tz 3 Nichterfasste Erlöse 2011***

Das Einzelunternehmen wurde rückwirkend zum 31.10.2011 in die Bf. eingebracht. Die Erlöse der Monate November und Dezember in Höhe von 335.155,88 Euro aber nicht im Rumpfwirtschaftsjahr bei der Bf., sondern beim eingebrachten Einzelunternehmen des Geschäftsführers erfasst.

Dieser Punkt wurde in der Beschwerde bekämpft, *in der mündlichen Verhandlung von der Bf. aber außer Streit gestellt.*

Diese Hinzurechnung für die Gewinnfeststellung im Rumpfwirtschaftsjahr 11-12/2011 bleibt folglich unverändert.

### ***Tz 4 Nichterfasste Aufwendungen 11-12/2011***

Die Aufwendungen der Bf. für die Monate November und Dezember in Höhe von 285.962,85 Euro wurden nicht im Rumpfwirtschaftsjahr bei der Bf., sondern beim eingebrachten Einzelunternehmen des Geschäftsführers erfasst.

Dieser Punkt wurde in der Beschwerde bekämpft, *in der mündlichen Verhandlung von der Bf. aber außer Streit gestellt.*

Diese Erhöhung der Betriebsausgaben für die Gewinnfeststellung im Rumpfwirtschaftsjahr 11-12/2011 bleibt folglich unverändert.

### ***Tz 6) Werbung/Repräsentation/Sponsorleistungen***

Laut Bericht der Außenprüfung habe die Bf. dargelegt, dass die Bewirtungsspesen überwiegend bei Mitarbeiterbesprechungen angefallen seien.

Entsprechende Nachweise seien nicht vorgelegt worden, konkrete Namen seien nicht genannt worden.

Der Prüfer kürzte daher die Aufwendungen und die damit verbundenen Vorsteuern für Werbung und Repräsentation um 50%.

Außerdem hatte die Bf. einen Sponsorvertrag mit einem Fußballclub.

Die Sponsorleistungen laut Vertrag wurden vom Prüfer anerkannt.

Darüber hinausgehende Leistungen (500 Euro im Jahr 2011) und (2.500 Euro plus 500 Euro Umsatzsteuer im Jahr 2013) wurden als Aufwand und als Vorsteuer gestrichen.

Die Bf. bekämpfte diese Kürzungen in der Beschwerde, *stellte diesen Punkt in der mündlichen Verhandlung aber außer Streit.*

### ***Tz 7 Dienstwohnung***

Der Direktor (Geschäftsführer der Bf.) kauft im Jahr 2013 eine Wohnung unter *seinem* Namen. Der Kaufpreis in Höhe von 42.000 Euro wurde von der Bf. entrichtet. Die Wohnung wurde in das Anlageverzeichnis der Bf. aufgenommen.

Die Absetzung für Abnutzung von je 840 Euro in den Jahren 2013 und 2014 wurde durch die Außenprüfung gestrichen, weil die Bf. nicht Eigentümerin der Wohnung ist.

Die *Beschwerde* führt dazu aus, dass diese Wohnung für Betriebszwecke der Bf. angeschafft worden sei. Sie diene zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen und als Schlafstelle für Arbeiter oder Fahrer.

*Die Bf. stellte diesen Punkt in der mündlichen Verhandlung außer Streit.*

### ***Tz 8 Auszahlung von 30.000 Euro an den Geschäftsführer***

Unter der Tz 8 wurde eine verdeckte Ausschüttung an den Direktor (=Geschäftsführer) der Bf. festgesellt, die weder die Umsatzsteuer noch die Körperschaftsteuer der Bf. berührt.

Dieser Betrag wurde der Kapitalertragsteuer unterworfen.

Die *vorliegende Beschwerde* bezieht sich **nicht** auf die *Kapitalertragsteuer*, sondern wurde deren Festsetzung mit gesonderter Beschwerde angefochten und ist unter der Gz.

\*\*\*RV/710\*\*\* ebenfalls beim Bundesfinanzgericht anhängig.

Auf die Einwendungen in der vorliegenden Beschwerde gegen die Festsetzung der Kapitalertragsteuer ist daher nicht einzugehen.

### ***Tz 9 Kfz-Aufwendungen***

Da der Direktor (Geschäftsführer) der Bf. für die Nutzung von firmeneigenen Kraftfahrzeugen kein Fahrtenbuch geführt hat, ging der Prüfer davon aus, dass die Fahrzeuge auch privat genutzt wurden.

Die Privatnutzung schätzte der Prüfer mit zwanzig Prozent. Dies führte zu einer Kürzung der Kfz- Aufwendungen um einen Privatanteil von 20% und Ansatz eines Eigenverbrauchs im Ausmaß der vorsteuerbehafteten Aufwendungen für den Privatanteil.

Der Fuhrpark umfasste einen PKW der Marke Volvo für die Nutzung des Direktors und drei LKW.

Bei den übrigen zum Betrieb gehörenden Fahrzeugen handelte es sich um LKW, wie VW Caddy, VW Transporter und VW Pritsche, welche als Baustellenfahrzeuge genutzt wurden.

In der *Beschwerde* wird dazu vorgebracht, dass die Dienstnehmer mit den Kraftfahrzeugen nur betriebliche Fahrten durchgeführt hätten. Es war ihnen nicht erlaubt, diese Fahrzeuge für private Zwecke zu nutzen

Der Direktor (Geschäftsführer der GmbH) nutzte den PKW Volvo XC60 für betriebliche Fahrten, räumte aber ein, diesen auch privat genutzt zu haben.

Der PKW wurde im Juli 2011 als *Vorführwagen* mit einem Km - Stand von rund 1.000 km um 43.900 Euro erworben. Die Erstzulassung war im Juni 2011 erfolgt.

Das Fahrzeug berechtigte nicht zum Vorsteuerabzug, es wurde auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Die Bf. setzte im Sinne der Verordnung zu [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#), BGBl II 2004/466, ausgehend von den angemessenen Höchstanschaffungskosten von 40.000 Euro eine jährliche AfA von 5.000 Euro an. Laut Prüfer seien aber die übrigen von den Anschaffungskosten abhängigen Nutzungsaufwendungen nicht entsprechend gekürzt worden.

### ***Tz 10 Verdeckte Ausschüttung***

Unter der Tz 10 werden die vom Prüfer festgestellten verdeckten Ausschüttungen an den Geschäftsführer zusammenfassend dargestellt.

Die Beschwerde führt dazu aus, dass keine verdeckten Ausschüttungen vorlägen, weshalb auch die darauf entfallende Festsetzung der Kapitalertragsteuer rechtswidrig sei.

Wie bereits unter Tz 8 dargelegt hat die *vorliegende Beschwerde nicht* die Kapitalertragsteuer zum Gegenstand, sondern wurde deren Festsetzung mit gesonderter Beschwerde angefochten, welche unter der Gz.: \*\*\*RV/710\*\*\* ebenfalls beim Bundesfinanzgericht anhängig ist. Auf die Einwendungen gegen die Festsetzung der Kapitalertragsteuer in der vorliegenden Beschwerde ist daher nicht einzugehen.

### ***Tz 11 Afa***

Für einige Anlagegüter, für die bereits zum 31.10.2011 im *Einzelunternehmen* des Direktors eine Ganzjahrs – AfA vorgenommen worden war, wurden im Rumpfwirtschaftsjahr 11-12/2011 der Bf. noch einmal Abschreibungen für Abnutzung in Höhe von **4.783 Euro** abgesetzt. Dieser Betrag wurde gewinnerhöhend im Jahr 2011 hinzugerechnet.

Die Bf. bekämpfte die Streichung der AfA in der Beschwerde, *stellte diesen Punkt in der mündlichen Verhandlung aber außer Streit.*

### ***Tz 12 innergemeinschaftlicher Erwerbe***

Die innergemeinschaftlichen Erwerbe der Bf. im Jahr 2015 betrugen laut Mehrwertsteuerinformationsaustauschsystem 7.764 Euro.

Der Bf. habe keine Belege im Zusammenhang mit diesen Erwerben vorlegen können.

Mangels Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Erwerbe wurden die Erwerbe als privat veranlasst gewürdigt und dafür Erwerbsteuer in Höhe von 1.552,80 Euro festgesetzt sowie der

Vorsteuerabzug aus diesen Erwerben versagt.

Die Bf. bekämpfte diesen Punkt in der Beschwerde, *stellte ihn aber in der mündlichen Verhandlung außer Streit.*

### **Tz 13 Nicht abziehbare Vorsteuer 2012**

Die Vorsteuern aus den Rechnungen 06.11.2012, KA 1408, 3.300 Euro netto plus 660 Euro Umsatzsteuer und 31.08.2012, KA 1074, 8.795 Euro netto plus 1.759 Euro Umsatzsteuer, in Summe 2.419 Euro seien laut Prüfer nicht abziehbar, da es sich um Bauleistungen gemäß [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) handle.

Die Bf. brachte in der Beschwerde dazu lediglich vor, dass alles rechtmäßig behandelt worden sei.

Dass sich diese Rechnungen auf Bauleistungen beziehen, wurde in der Beschwerde und auch in der mündlichen Verhandlung **nicht bestritten**.

### **Tz 14 Eingangsrechnung vom 21.12.2014**

Die ER vom 21.12.2014 über 2.515,75 Euro netto plus 251,58 Umsatzsteuer konnte nicht vorgelegt werden, weshalb der Prüfer die Betriebsausgaben um den Nettobetrag kürzte und die darin ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer anerkannt.

Die Bf. bekämpfte diesen Punkt in der Beschwerde, *stellte ihn aber in der mündlichen Verhandlung außer Streit.*

### **Tz 15 KA 257 vom 01.04.2014**

Laut Kassabeleg 257 vom 01.04.2014 wurde eine Anzahlung *ohne Ausweis* der Umsatzsteuer getätigt.

Diese Anzahlung wurde mit einem Nettobetrag von 4.166,67 Euro als Aufwand verbucht und der herausgerechnete Betrag von 833,33 als Vorsteuer in Abzug gebracht.

Die spätere Gesamtrechnung wurde noch einmal ohne Abzug der Anzahlung als Aufwand verbucht. Der Prüfer kürzte den Aufwand um 4.166,67 Euro wegen Doppelverrechnung und die Vorsteuern, weil diese nicht gesondert ausgewiesen waren.

Die Bf. bekämpfte diesen Punkt in der Beschwerde, *stellte ihn aber in der mündlichen Verhandlung außer Streit.*



**Tz 16 KA 1152 vom 20.12.2013**

Diese Rechnung weist einen Betrag in Höhe von 10.550 Euro ohne Ausweis der Umsatzsteuer auf. Die Bf. machte daraus dennoch Vorsteuern in Höhe von 1.758,33 Euro geltend. Mangels Ausweis der Vorsteuer kürzte der Prüfer die Vorsteuern 2013 um 1.758,33 Euro und erhöhte die Betriebsausgabe um diesen Betrag.

Die Bf. bekämpfte diesen Punkt in der Beschwerde, *stellte ihn aber in der mündlichen Verhandlung außer Streit.*

**Tz 17 nicht abziehbare Vorsteuer für Leihpersonal**

Die Rechnungen des Verleihunternehmens vom 01.12.2014 über 2.546,67 Euro netto plus 254,67 Euro Umsatzsteuer und vom 17.10.2014 über 410,92 Euro plus 41,09 Euro Umsatzsteuer beziehen sich auf Leihpersonal, das die Bf. in Anspruch genommen hatte. Das eingesetzte Personal habe laut Prüfbericht *Malerarbeiten* durchgeführt. Gemäß § 19 Abs. 1 a UStG UStG 1994 werde für solche Leistungen die Umsatzsteuer vom Empfänger der Leistungen geschuldet, weshalb der Vorsteuerabzug zu versagen sei.

In der Beschwerde wurde dazu nur ausgeführt, dass alles seine Richtigkeit habe und die Rechnungsausstellerin die ausgewiesene Umsatzsteuer abgeführt habe.

In der mündlichen Verhandlung gab die Bf. dazu aus, dass die Rechnungsausstellerin im Auftrag des AMS tätig gewesen sei, weshalb sie davon ausgehe, dass [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) nicht zur Anwendung komme.

**Tz 5 Fremdleistungen**

Die Bf. Hatte im Streitzeitraum laut Direktor (= Geschäftsführer) zu wenige eigene Dienstnehmer, um ihre Aufträge erfüllen zu können.

Sie beauftragte daher durchgehend Subunternehmer.

Der Prüfer ging davon aus, dass die folgenden Unternehmen die verrechneten Leistungen nicht erbracht haben und folglich Scheinrechnungen der vorgeschobenen Subunternehmer vorlagen.

Der Prüfer ging davon aus, dass die vorliegenden Rechnungen Schein- und Deckungsrechnungen seien, die zum Abzug von Betriebsausgaben bzw. zur Kostendeckung für nicht angemeldete Dienstnehmer dienten.

Es wurde deshalb in Anlehnung an die Rechtsprechung ein geschätzter Aufwand im Ausmaß von 50% des Rechnungsbetrages anerkannt.

Die Subleistungen der übrigen Subunternehmer, die die überwiegende Mehrheit darstellten, wurden anerkannt.

Im Folgenden werden Feststellungen zu den strittigen Subunternehmen im Einzelnen aufgelistet:

**A) \*\*\*AGmbH\*\*\* (= A GmbH)**

Im Rumpfwirtschaftsjahr *November und Dezember 2011* machte die Bf. Aufwendungen für Fremdleistungen an die A GmbH in Höhe von *91.034 Euro* geltend.

Zur A GmbH:

-Eintragung im Firmenbuch 28.04.2011

Gleichzeitig Übernahme des Vermögens einer KEG gemäß § 142 UGB

-Bestellung des MC zum alleinigen Geschäftsführer seit 20.06.2011

-Übertragung der Anteile (100%) auf MC, Eintragung am 12.07.2011

-Sitzverlegung in die Y-Straße 51/4 Wien am 12.07.2011

-Sitz ist gleich Hauptwohnsitz des MC, kroatischer Staatsbürger, zugezogen aus Kroatien laut ZMR seit 20.06.2011

**2012**

-Übertragung der Anteile (100%) auf ZN, Eintragung 31.08.2012

-Bestellung des ZN zum alleinigen Geschäftsführer seit 28.08.2012

-Sitzverlegung in die W-Straße 65 Wien am 31.08.2012

-Konkurseröffnung am 14.11.2012

-Löschung gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit von amtswegen am 23.04.2013

Laut Hausverwaltung (Auskunft vom 31.08.2012, OZ 74, S 827) existierte an der Sitzadresse Y-Straße 51/4 Wien (12.07.2011 -31.08.2012) im Streitzeitraum keine Topnummer 4. Die ehemalige Topnummer 4 ist *vielmehr Teil des Geschäftslokals* Top 1.

Es gebe zwar noch eine Tür mit der Aufschrift Top 4, doch habe diese *keine Funktion*, da sie von innen zugebaut sei.

Das Geschäftslokal Top 1 stand am 31.08.2012 schon seit Monaten leer. Die letzte Mieterin, die RS-GmbH, wurde mit Räumungsklage gekündigt.

Der Geschäftsführer der RS-GmbH habe gegenüber der Hausverwaltung bestritten, die A GmbH bzw. deren Vertreter zu kennen oder einen Untermietvertrag mit ihr abgeschlossen zu haben.

Die RS-GmbH führte an dieser Adresse *eine Café – Bar*.

Andrerseits liegt der Behörde ein schriftlicher Untermietvertrag (OZ 74, 832-836) vom 10.06.2011, abgeschlossen zwischen der RS GmbH als Vermieterin und dem Leiter A (MC) **persönlich** vom 10.06.2011 über die Top 4 vor. Danach sei die Topnummer 4, bestehend aus

einem Raum von rund 20 m<sup>2</sup>, über einen separaten Eingang begehbar.

*Strittige Eingangsrechnungen:*

Die vorliegenden Rechnungen wurden im November und Dezember 2011 ausgestellt.

Die Bezahlung erfolgt ausschließlich in bar.

Für die Monate Dezember 2011 bis März 2012 führte das Finanzamt eine Nachschau bei A GmbH durch. Diese Nachschau fand in den Räumlichkeiten der steuerlichen Vertretung statt. In der Kundenliste der A GmbH scheint die Bf. weder für Dezember 2011 noch für den Zeitraum danach auf.

Auf dem Konto 2000 Kassa gibt es als Eingänge nur Bankabhebungen, jedoch keine Bareingänge von der Beschwerdeführerin (OZ 74 S 231-238).

Die vorliegenden Rechnungen beinhalten Pauschalleistungen und Pauschalentgelte.

Laut Außenprüfung gibt es keinen entsprechenden Schriftverkehr zu den Rechnungen.

*Im Zuge einer Vernehmung des Direktors der Bf. (=Geschäftsführer) am 04.10.2016 vor der Abgabenbehörde sagte dieser zu den Geschäftsbeziehungen betreffend die A GmbH aus:*

- er hat sich durch den Firmenbuchauszug, den Bescheid über die Erteilung der UID-Nr., einen Auszug aus der HFU-Liste und die Gewerbeanmeldung von der Existenz der A GmbH überzeugt;
- er hat sich durch eine ZMR-Abfrage und einen Ausweis (Ausweiskopie vorhanden) von der Identität des Geschäftsführers überzeugt
- für die Auftragsvergabe gibt es diverse Auftragsschreiben, welche er in seinem Büro hat; Angebote seien zwar erstellt worden, doch hat er diese nicht aufbewahrt; es wurden stets Pauschalpreise vereinbart;
- es gibt keine Bautagesberichte, Regiestundenlisten und dergleichen, woraus ersichtlich ist, welche Arbeitnehmer, wann wo und wie lange auf den jeweiligen Baustellen im Einsatz waren, da Pauschalpreise vereinbart waren;
- die Rechnungsübergaben erfolgten im Büro des Direktors der Bf., auf den Baustellen oder in einem Kaffeehaus in Baustellennähe;
- die Rechnungen wurden vom Geschäftsführer der A GmbH (=Leiter A) oder einem Arbeiter der A GmbH an den Direktor oder einen Arbeiter der Bf. übergeben;
- bezahlt wurden die Rechnungen vom Direktor oder einen Mitarbeiter der Bf. an den Leiter A oder einen Arbeiter der A GmbH;
- gesonderte Unterlagen über die Befugnis zum Kassieren wurden von den Geldempfängern nicht abverlangt;
- er hat sich vergewissert, ob die von der A GmbH eingesetzten Arbeiter Arbeitsbewilligungen hatten und bei der Krankenkasse angemeldet waren;

er hat aber keine Kopien von diesen Unterlagen angefertigt;  
 - er war öfters in den Büroräumlichkeiten der A GmbH gewesen.

In der Folge reichte der Direktor *Auftragsschreiben* nach, die sich zwar inhaltlich auf Angebote bezogen, die Bezug habenden Angebote waren aber laut Direktor aber stets entsorgt worden.

Außer den Rechnungen und Auftragsschreiben liegt **kein** Schriftverkehr vor.

Die A GmbH hatte einen gewerberechtlichen Geschäftsführer.

Der gewerberechtliche Geschäftsführer OK gab auf die Frage, wo die A GmbH ihr Büro oder Betriebsgelände hatte, am 14.10.2012 zu Protokoll (OZ 74, S 919 f), dass er nie im Büro der A GmbH gewesen war.

Er stellte der A GmbH seine Konzession als Baumeister vom 05/2011 bis 08/2012 gegen ein monatliches Entgelt von 1.000 Euro zur Verfügung.

Er selbst hatte nur mit einem gewissen JS zu tun, den er für einen Geschäftsführer eines Teilbereiches der A GmbH hielt. Er kannte den *Leiter A* nicht.

Laut Lohnzettelabfrage für den Zeitraum 06/2011 bis 12/2011 hatte die A GmbH 61 Dienstnehmer, führte jedoch lediglich 70 Euro Lohnsteuer ab.

Ein Großteil der Dienstnehmer war nur geringfügig oder über einen kurzen Zeitraum beschäftigt.

Laut Außenprüfung waren unterschiedliche Rechnungslayouts der A GmbH im Umlauf. Die vorhandenen Rechnungen an die Bf. stimmen laut Außenprüfung mit dem Rechnungslayout der Rechnungen aus der Buchhaltung A GmbH nicht überein.

Auf Grund der dargelegten Geschäftsabläufe kam die Außenprüfung zum Schluss, dass Die Rechnungen der A GmbH Schein- und Deckungsrechnungen sind, die zum Abzug von Betriebsausgaben bzw. zur Kostendeckung für nicht angemeldete Dienstnehmer dienen.

## **B) \*\*\*BGmbH\*\*\* (B GmbH)**

Laut Rechnungen bezog die Beschwerdeführerin folgende Fremdleistungen von der B GmbH

Zeitraum	Betrag in Euro

2011 (November)	7.037
2012	9.911
2014	105.350

*Daten der B GmbH:*

- Eintragung im Firmenbuch am 15.09.1994
- Wechsel Gesellschafter und Geschäftsführer laut Firmenbuch am 15.09.2011
- Generalversammlungsbeschluss vom 15.09.2011 Änderung des Gesellschaftsvertrages in den Punkten „Firma“, „Sitz“ und „Betriebsgegenstand“
- neuer Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer, eingetragen am 20.10.2011, war ein gewisser MA (=Leiter B)
- 26.07.2013 bis 24.03.2014 Insolvenz – Sanierungsverfahren
- Generalversammlungsbeschluss vom 18.06.2014 auf Fortsetzung der Gesellschaft
- 12.01.2016 bis 20.06.2016 Konkurs
- 14.12.2016 Löschung von Amts gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit
- die Umsatzsteueridentifikationsnummer wurde per 26.01.2016 begrenzt.

Der Direktor der Bf. gab bei seiner Vernehmung am 04.10.2016 (OZ 42 S 43 u 44) an, den Leiter B seit er in Österreich ist, das sind ca. 15 Jahre, zu kennen.

Er hat den Firmenbuchauszug, eine UID-Abfrage und den Gewerbeschein abverlangt, außerdem hat er Fotos vom Leiter B und den Baustellen; diese Unterlagen werden nachgereicht werden.

- Bautagesberichte, Regiestundenlisten und dergleichen gibt es nicht.
- die Rechnungen erhielt der Direktor immer vom Leiter B *persönlich*, die Übergabe erfolgte im Büro des Direktors, auf der Baustelle oder in einem Kaffeehaus in Nähe der Baustelle;
- der Direktor zahlte die Entgelte stets **persönlich in bar** an den Leiter B;
- der Direktor versicherte sich über das Vorliegen von Arbeitsbewilligungen und Anmeldungen der Dienstnehmer der B GmbH bei der WGKK, hat aber keine Kopien von den Unterlagen

angefertigt;

*nachgereicht wurden:*

- Ausweiskopie des Leiters B
- als Vertrag bezeichnete Auftragsvergaben, die sich auf Angebote beziehen
- die Angebote sind nicht mehr vorhanden
- die Aufträge beinhalten den Pauschalpreis, das Objekt und allgemeine Bezeichnungen des Inhaltes des Auftrages, wie Blindboden, Schutt abtragen, Verputzen, Verfliesen Boden und Wände, Spachtel – und Malerarbeiten uä.
- den Beginn der Arbeiten
- Dienstnehmerabfrage bei der GKK vom November 2014 und Februar/März 2015

Laut diesen Abfragen hatte die B GmbH im Abfragezeitraum 01.01.2014 bis 25.05.2015 insgesamt 59 Dienstnehmer an die WGKK **beginnend mit Mitte Oktober 2014** gemeldet. Diese Dienstnehmer waren teilweise nur wenige Tage beschäftigt.

Die vorliegenden Verträge weisen wie im Falle der A GmbH die grundlegenden Präzisierungen und Abreden für Werkverträge im Baubereich nicht auf.

Einige von der B GmbH an die Bf. gelegten, Rechnungen weisen als Leistungszeitraum Juli, August und Oktober 2014 auf.

Die B GmbH hatte im Zeitraum *01.07.2014 bis 28.07.2014* nur **einen Arbeiter** beschäftigt, im Zeitraum *29.07.2014 bis 21.10.2014* waren **keine eigenen Dienstnehmer** gemeldet.

Die B GmbH verfügte vor der Konkurseröffnung im Jahr 2013 über mehrere Fahrzeuge, für den Einsatz auf Baustellen.

Nach Fortsetzung der B Gesellschaft im Juni 2014 wurden keine Fahrzeug auf die B. GmbH angemeldet.

Erst am 09.07.2015 wurde ein VW Caddy als LKW angemeldet.

Im Rahmen einer von der gegenständlichen Außenprüfung *unabhängigen Nachschau* des Finanzamtes bei der B GmbH gab der Leiter B am **19.02.2015** zu Protokoll (OZ 73, S 31), dass die B GmbH seit Mai 2013 **keine Subunternehmer** bzw. Leiharbeiter beschäftigt hatte.

Im Zuge einer im *Juni 2015* begonnenen Außenprüfung bei der B GmbH legte der Leiter B plötzlich Eingangsrechnungen einer slowakischen Gesellschaft vor, die wiederum für die B GmbH als weiteres Subunternehmen die strittigen Leistungen an die Bf. erbracht haben soll.

Das Rechnungsdatum aller Rechnungen der slowakischen Gesellschaft an die B GmbH ist der 05.07.2015 (ein Jahr nach der Leistungserbringung) und nach Prüfungsbeginn.

Die Zahlungen erfolgten laut Quittungen am 06.07.2015 **in bar**.

Formulare als Nachweis über die Anmeldungen des Personals, das für die slowakische Gesellschaft gearbeitet haben soll, wurden der Außenprüfung zwar übermittelt, doch scheint auf diesen Formularen ein fremder Dritter als Beschäftigter auf.

Im Zuge einer Vernehmung durch die Abgabenbehörde am **24.09.2015** (OZ 73, S 93-94) gab der Leiter B auf die Frage, warum die Zahlungen an die slowakische Gesellschaft erst ein Jahr nach Leistungserbringung erfolgten zu Protokoll, dass manchmal schon zu Arbeitsbeginn Anzahlungen geleistet wurden, welche jedoch nicht gesondert aufscheinen. Über die Anzahlungen gibt es keine Nachweise.

Am Ende der Arbeiten wurde dann eine Zahlungsbestätigung über den gesamten Rechnungsbetrag ausgestellt.

Das erklärt, warum die Abrechnung oft viel später erfolgte.

Der Leiter B gab am **24.09.2015** auch zu Protokoll (OZ 73, S 93-94), dass sein Büro nur aus einem Schreibtisch bestehe. Er nutze die Räumlichkeiten gemeinsam mit einem fremden Dritten. Dieses Büro diene primär als Poststelle.

Die Erlöse aus den Aufträgen der Bf. wurden bei der B GmbH nicht versteuert. Lohnabgaben wurden nicht entrichtet.

### **C) \*\*\*CGmbH&CoKG\*\*\* (= C GmbH & Co KG)**

Im Jahr 2012 wurden Fremdleistungen der C GmbH & Co KG (vormals C KG) in Höhe von **151.438 Euro** und im Jahr 2013 in Höhe von **34.450 Euro** als Aufwand für Subleistungen verbucht.

Der Prüfer ging davon aus, dass die C GmbH & Co KG diese Leistungen nicht erbracht hat, und kürzte die Betriebsausgabe um die genannten Beträge.

#### *Die Daten der C GmbH & Co KG*

-02.04.2008 Gründung der KG

-25.11.2011 Ausscheiden des ursprünglichen Komplementärs  
neuer Komplementär Peter L (25.11.2011 bis 23.06.2012)

-23.06.2012 Umwandlung in GmbH & Co KG

gleichzeitig schied die ursprüngliche Kommanditistin aus der KG aus

-23.06.2012 mit der Umwandlung in eine GmbH & Co KG wurde Peter L (=Leiter C) neuer Kommanditist und Geschäftsführer der Komplementär GmbH

-Komplementärin wurde die Peter L GmbH

-28.03.2013 Begrenzung der UID Nr.

-29.08.2013 Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der C GmbH & Co KG

- 04.07.2014 Aufhebung des Konkurses Schlussverteilung
- 22.12.2014 Löschung im Firmenbuch gemäß § 10 Abs. 2 FBG

Der Direktor der Bf. gab bei seiner Vernehmung am **04.10.2016** (OZ 43, S 6-7) zur C GmbH & Co KG an:

- er weiß nicht, wie die Geschäftsverbindung mit der C GmbH & Co KG zustande kam und wer ihm gegenüber im Namen der C GmbH & Co KG aufgetreten war
- er weiß nicht, wie und ob er die Legitimation der für die C GmbH & Co KG auftretenden Personen überprüft hat
- er weiß auch nicht, wie und wo Rechnungs- und Geldübergabe erfolgte und wer die Beträge kassierte
- er weiß nicht, ob es Angebote und schriftliche Auftragsbestätigungen gab
- er weiß nicht, anhand welcher Unterlagen die Rechnungsinhalte überprüft worden waren bzw. ob Bautagesberichte, Regiestundenlisten und dergleichen existierten.
- zu allen Fragen, die er derzeit nicht beantworten kann, wird er entsprechende Unterlagen nachreichen

Die Bf. reichte nachstehende Unterlagen der C GmbH & Co KG nach:

- HFU-Abfrage
- Bescheid der Stadt Wien vom 12.05.2009 über die Berechtigung zur Ausübung des Baumeistergewerbes
- Bescheid vom 22.07.2008 über die Erteilung einer UID Nr
- **Auftragsschreiben**

die Auftragsschreiben vom 10.05.2012, 23.05.2012, 26.03.2012 sowie drei Auftragsschreiben jeweils vom 16.03.2012 sind für die Auftragnehmerin bereits mit der Stampiglie C GmbH & Co KG versehen, obwohl die Umwandlung in eine GmbH & Co KG (23.06.2012) zum damaligen Zeitpunkt noch nicht erfolgt war

- andererseits wurden *nachstehende Rechnungen* auch noch **nach Umwandlung** in eine GmbH & Co KG (23.06.2012) unter der Firma der nicht mehr existenten C KG ausgestellt:

Nummer	Datum	Betrag	Leistungszeitraum	Akt
187/2012 CA	02.11.2012	17.243	Oktober 2012	OZ 57/5
209/2012 CA	08.11.2012	7.840	Oktober 2012	OZ 57/25



Ein Teil der Entgelte wurde auf das Konto der C GmbH & Co KG überwiesen, ein Teil wurde in bar bezahlt.

Laut Masseverwalter der C GmbH & Co KG wurden die überwiesenen Beträge unmittelbar nach der Einzahlung von Peter L behoben.

Im Zuge einer Außenprüfung bei der C GmbH & Co KG in den Räumlichkeiten des Masseverwalters stellte die Abgabenbehörde fest, dass keine Buchhaltungsunterlagen vorhanden waren, die Gesellschaft war steuerlich nicht vertreten.

Das Finanzamt hat Rechnungen nur in Form von Kontrollmitteilungen erhalten.

An Hand dieser als Kontrollmitteilungen zugegangenen Rechnungen wurde festgestellt, dass mindestens fünf verschiedene Layouts der Rechnungen der C GmbH & Co KG im Umlauf waren. Es gab auch Doppelvergaben von Rechnungsnummern.

Außerdem stimmen die Rechnungsnummern und das Datum der Rechnungen chronologisch nicht überein (OZ 72, S 172).

Es konnte weder von der Außenprüfung, noch vom Masseverwalter Kontakt mit den für die Gesellschaft handelnden Personen aufgenommen werden.

Seit Mitte 2012 leistete die C GmbH & Co KG keine Miete. Die Vermieterin hatte eine Räumungsklage eingebracht (siehe Auskunft der Vermieterin vom 08.07.2013, OZ 72, S 199).

Im Jahr 2012 waren laut Lohnzetteln 14 Personen bei der C GmbH & Co KG beschäftigt.

Lohnsteuer fiel keine an, weil die Löhne sehr gering waren und die Dienstverhältnisse meist nur zwei Monate dauerten.

Für 2013 liegt nur ein Lohnzettel für den Zeitraum 01-02.2013, Lohn 684 Euro brutto, vor.

Die für 2013 verrechneten Leistungen wurden laut Rechnungen im März und April 2012 erbracht.

#### **D) \*\*\*DGmbH\*\* (=D GmbH)**

Im Jahr 2013 wurden Fremdleistungen der D GmbH in Höhe von 112.220 Euro bei der Bf. als Aufwand verbucht.

##### *Daten der D GmbH:*

- 19.07.2008 Gründung
- 06.06.2013 Wechsel Anteilseigner (100%)
- 06.06.2013 neuer Anteilseigner neuer alleiniger Geschäftsführer
- 06.06.2013 neue Sitzadresse in Wien, Gleichzeitig Hauptwohnsitz des Geschäftsführers (= Leiter D)
- 12.12.2013 Begrenzung der UID Nr
- 20.05.2014 im Firmenbuch wurden sowohl die Sitzadresse als auch die Adresse des Geschäftsführers als „9999 Unbekannte Plz“ vermerkt

- hinsichtlich des Geschäftsanschrift der D GmbH wurde zusätzlich vermerkt: „Für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift unbekannt.“
- 28.01.2015 Löschung von amtswegen

Im Zuge der Vernehmung des Direktors der Bf. am **04.10.2016** (OZ 42, S 9) konnte dieser *keine* Auskunft darüber geben:

- wie und wann die Geschäftsverbindung mit der D GmbH zustande gekommen ist bzw. welche Person im Namen dieser Gesellschaft aufgetreten war.
- ob es schriftliche Preisangebote, schriftliche Auftragsvereinbarungen sowie schriftliche Auftragsbestätigungen gab
- anhand welcher Unterlagen die Rechnungsinhalte überprüft worden waren und ob Bautagesberichte, Regiestundenlisten und dergleichen existieren
- wie, wo und durch wen die Rechnungsübergaben erfolgten
- ob die D GmbH für ihre Arbeiter Arbeitsbewilligungen hatte und ob diese bei der Krankenkasse angemeldet waren

*Der Direktor gab weiter an:*

- sich von der Existenz der D GmbH durch den Auszug aus dem Firmenbuch und dergleichen überzeugt zu haben
- er sei in den Geschäftsräumlichkeiten der Bf. gewesen

Zu den oa. Fragen hat er Unterlagen im Büro und wird er diese nachreichen.

*Nachgereicht wurden:*

- eine Ausweiskopie des ab 06.06.2013 tätigen Leiters D
- Bescheid über die Erteilung einer UID-Nr vom 30.06.2009
- ZMR-Abfrage betreffend den Leiter D
- Bescheid der Stadt Wien vom 11.01.2012 über die Bewilligung der Ausübung des Baumeistergewerbes sowie die Bestellung eines gewerberechtlichen Geschäftsführers (war nicht als Dienstnehmer der D GmbH gemeldet)
- einige Auftragsschreiben (pauschal)
- HFU-Abfragen

Die nachgereichten Auftragsschreiben beziehen sich wie auch in den Fällen A-C ausschließlich auf Pauschalleistungen zu Pauschalpreisen.

Der Arbeitsbeginn oder Leistungszeitraum wurden **nicht** definiert.

Außer diesen Auftragsschreiben und den Rechnungen liegt kein Dokumentationsmaterial vor.

Im Zuge einer Außenprüfung bei der D GmbH für die Jahre 2008 bis 2012 sowie einer Nachschau betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen 01/2013 bis 10/2013 konnte Folgendes festgestellt werden:

### *1. Betriebsbesichtigung am 20.08.2013*

Die Geschäftsanschrift diene laut Firmenbuch und Zentralem Melderegister auch dem Leiter D als Wohnsitz.

Es handelte sich um leeres Gassenlokal, welches keinen Wohnzwecken diene.

Laut Hausbesorgerin sei nie jemand in den Räumlichkeiten anwesend.

### *2. Betriebsbesichtigung am 17.01.2014*

Es wurde wiederum niemand angetroffen. Mittlerweile befanden sich zwar ein Schreibtisch und Vorhänge in der Räumlichkeit, jedoch noch immer kein Hinweis auf eine wirtschaftliche Tätigkeit der D GmbH. An der Türe war ein Zettel mit der Firma der D GmbH angebracht.

Zur Übergabe des Prüfungsauftrages gemäß § 99 FinStrG der für den **17.09.2013** bei der steuerlichen Vertretung vereinbart worden war, erschienen der aktuelle Geschäftsführer und sein Vorgänger.

Der aktuelle Leiter D wies sich mit einem serbischen Reisepass aus. Er gab an, derzeit in Serbien zu wohnen, aber immer wieder zur Führung der Geschäfte der D GmbH nach Wien zu kommen.

Der erste Geschäftsführer (bis 05.06.2013) wurde im Zuge der Außenprüfung nach § 147 BAO iVm § 99 FinStrG am 28.01.2014 einvernommen und sagte aus, dass er die D GmbH nur gegründet habe, weil er weder eine Aufenthaltsbewilligung noch eine arbeitsmarktbefähigende Bewilligung, um in Österreich arbeiten zu können, hatte. Hätte er eine Bewilligung gehabt, hätte er als Dienstnehmer bei seinem Neffen gearbeitet. Erst auf Grund seiner Eheschließung mit einer österreichischen Staatsbürgerin erhielt er eine Arbeitsbewilligung in Österreich und durfte ein Dienstverhältnis eingehen. Aus diesem Grunde habe er die Anteile an der D GmbH übertragen.

Die Außenprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die D GmbH im Prüfungszeit keine wirtschaftlichen Tätigkeiten entwickelte und keine Leistungen erbracht hatte.

Die ausgestellten Rechnungen seien Schein - und Deckungsrechnungen.

Da die Einzahlungen auf das Konto der D GmbH im Anschluss an die Einzahlungen wiederum bar behoben wurden, geht man von sogenannten „Kick Back“-Zahlungen aus.

Laut Abgabensystem hat die D GmbH im Jahr 2013 keine Lohnzettel eingereicht und auch keine Lohnabgaben abgeführt.

### **E) \*\*\*EhandelsGmbH\*\*\* (= E Handels GmbH)**

Im Jahr 2014 wurden Fremdleistungen der E Handels GmbH in Höhe von 29.379,16 Euro als

Aufwand der Bf. verbucht. Alle drei zu Grunde liegenden Rechnungen wurden am 30.04.2014 ausgestellt und auf einmal im Wege *einer* Überweisung am 05.05.2014 bezahlt.

Die Rechnungsausstellerin war aber nicht die E Handels GmbH, sondern eine gewisse E-Bau – Handels GmbH. Ein Unternehmen mit dieser Firma existierte laut Firmenbuch allerdings nicht. Auch wurde die Firma der E Handels GmbH nie in E Bau – Handels GmbH geändert.

Der Direktor legte der Behörde Unterlagen über die *E-Handels GmbH* vor.

#### *Daten der E Handels GmbH*

-23.03.2006 Gründung, Geschäftszweig „Handel“

-die Gesellschaftsanteile wurden insgesamt viermal übertragen, ebenso häufig wechselten die Geschäftsführer

30.01.2014 letzter Wechsel des Alleingeschafters und alleinigen Geschäftsführers (=Leiter E)

-die Geschäftsanschrift wurde dreimal geändert

-11.09.2014 Konkurseröffnung

-30.01.2015 Aufhebung des Konkurses

-03.06.2015 amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG

Der Leiter E, ein serbischer Staatsbürger, hatte laut ZMR-Abfrage vom 04.01.2010 bis 30.08.2012 seinen Hauptwohnsitz in Wien. Danach hatte er in Österreich keinen Wohnsitz mehr.

*Der Direktor gab bei der Vernehmung am **04.10.2016** (OZ 43, S 10) zur E Handels GmbH an:*

-er hat durch seinen Bodenleger im Zuge einer Baustellenbesichtigung die Geschäftsbeziehung zur E Handels GmbH aufgenommen;

-die Herren \*\*\*PC\*\*\*, \*\*\*T\*\*\* und \*\*\*AT\*\*\* sind für die E GmbH aufgetreten, er hat Ausweiskopien und wird diese nachreichen;

*(Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes:*

die Namen \*\*\*T\*\*\* und \*\*\*AT\*\*\* sind Vornamen; keiner dieser Namen stimmt mit dem Vor- oder Nachnamen des Geschäftsführers der E GmbH überein, lediglich ein gewisser \*\*\*AT\*\*\* J war bis 12.02.2014 Prokurist der E GmbH, die vorgelegten Angebote wurden aber erst danach erstellt).

-die sehr auffällige Unterschrift auf den drei vorgelegten Werkverträgen stimmt *nicht* mit den Musterzeichnungen der E Handels GmbH laut Firmenbuch überein), es ist nicht erkennbar, wer die Werkverträge für die Auftragnehmerin unterzeichnet hat;

-von der Existenz der E Handels GmbH hat sich der Direktor durch den Firmenbuchauszug, die Gewerbebeanmeldung, ein Führungszertifikat und den Auszug aus der HFU-Liste überzeugt;

-es gibt keine Bautagesberichte, Regiestundenlisten und dergleichen, weil Pauschalbeträge vereinbart wurden

-der Direktor habe sich vergewissert, dass die Arbeitnehmer der E Handels GmbH Arbeitsbewilligungen hatten, er hat aber keine Kopien von diesen Unterlagen gemacht,

*Der Direktor der Bf. reichte in der Folge nachstehende Unterlagen der E Handels GmbH nach:*

- Firmenbuchauszug aus dem Jahr 2010;
- Kopie eines Bescheides des Magistrats der Stadt Wien aus dem Jahr 2009, welcher das Vorliegen der Voraussetzung zur Ausübung des Gewerbes „Baumeister“ bestätigt und gleichzeitiger Bestellung eines Dipl. – Ing. zum gewerberechtlichen Geschäftsführer
- ein Auszug aus der HFU-Gesamtliste vom 05.05.2014 (Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: erst nach Erhalt der Rechnungen);
- Führungszertifikat des Auftragnehmerkatasters Österreich vom 08.04.2014
- eine Visitenkarte eines \*\*\*PC\*\*\* mit der Beifügung der E **Bau**- Handels GmbH ohne Angabe einer Funktion;
- Auszug aus einer Polizze über eine Betriebs- und Produkthaftpflichtversicherung der E Handels GmbH
- Angebote
- Aufträge

In den Angeboten und Werkverträgen wurden nur Pauschalleistungen und Pauschalpreise vereinbart.

***In der mündlichen Verhandlung am 07.07.2020 gab die Bf. zu den Fremdleistungen Tz 5 des Berichtes der Außenprüfung (Tz 4 der Niederschrift) ergänzend an:***

A GmbH

Die Bf. habe mit dieser Gesellschaft im Jahr 2011 gearbeitet hat, was danach passiert ist, sei für die Bf. nicht maßgeblich.

Im Zeitpunkt der Leistungserbringung war die A GmbH nach Auffassung des Direktors ein ordentlich arbeitendes Unternehmen.

Der Direktor habe alle erforderlichen Überprüfungen durchgeführt, welche bereits im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegt wurden und aktenkundig sind.

B GmbH

Der Direktor kenne den Geschäftsführer der B GmbH (=Leiter B) seit bald 20 Jahren.

Der Leiter B sei früher Bauleiter bei der Bf. gewesen und habe sich dann selbständig gemacht.

Die B GmbH habe auch große Unternehmen, wie z.B. die STRABAG etc., gearbeitet und seien die Subleistungen dort sicherlich anerkannt worden. Manchmal passierte es auch, dass die Auftraggeber der Bf. irgendwelche Subunternehmer geschickt bzw. empfohlen hätten.

Schätzungsweise die Hälfte der Fremdleistungsunternehmen sei der GmbH von den Auftraggebern zugeteilt worden.

Es sei manchmal auch so gewesen, dass die Arbeiter dieser Subunternehmer ein paar Tage für Bf. und ein paar Tage auf anderen Baustellen gearbeitet haben.

Das System sei bei allen gleich, die Bf. bekomme Aufträge, die sie aber nicht immer nur mit den eigenen Dienstnehmern erfüllen könne, weshalb sie Subunternehmer beauftragen musste.

Das gelte auch für die C GmbH & Co KG, die D GmbH sowie die E GmbH.

Was nach der Beauftragung mit den Subunternehmern passiert sei, ob diese in Konkurs gegangen sind, ob deren Geschäftsführer sich aus Österreich abmeldeten, die UID begrenzt wurde oder ähnliches, sei für das Geschäftsverhältnis nicht maßgeblich.

Für den Direktor der Bf. sei es wichtig gewesen, dass die Aufträge erfüllt werden konnten.

Die Baustellen waren meistens Wohnungen, die Auftraggeberin sei hauptsächlich die \*\*\*Wohnbaugesellschaft\*\*\* gewesen, die die Objekte genau kontrolliert und letztendlich auch die Abnahme vorgenommen habe.

Der zuständige Mitarbeiter der \*\*\*Wohnbaugesellschaft\*\*\* sei oft unangemeldet zur Kontrolle auf die Baustellen gekommen. Die Bf. habe gut gearbeitet und habe deswegen auch viele Aufträge bekommen. Dies habe oft zu zeitlichem Druck geführt, weshalb rasch Subunternehmer beauftragt werden mussten.

Die Bf. beantragte hinsichtlich der nicht anerkannten Fremdleistungen den Aufwand mit 75% statt wie bisher mit 50% anzusetzen.

Wenn man, wie der Prüfer davon ausgehe, dass die Arbeiter Nettolöhne erhielten, dann müsste man auch die Personalkostenrückstellung als Aufwand einstellen, welche 22,5% der Bemessungsgrundlage betrage.

Es habe als Folge der Betriebsprüfung eine GPLA Prüfung gegeben, da hat der Prüfer die 50% als Lohnkosten hochgerechnet, deshalb stimme auch die Rückstellung in der GmbH.

Die Sozialversicherung habe eine Prüfung bei den Subunternehmern gemacht und alle Fremdleistungsfirmen anerkannt.

### III)

#### **Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung 12/2015**

Im Zuge der Außenprüfung wurde auch eine Nachschau der Umsatzsteuer 01/2015 bis 07/2016 durchgeführt.

Als Folge dieser Nachschau wurde die Umsatzsteuer 12/2015 mit dem hier ebenfalls angefochtenen Bescheid vom 05.01.2017 mit 79.362,81 Euro festgesetzt.

Laut Voranmeldung betrug die bisherige Steuerschuld 12/2015 lediglich 46.014,59 Euro.

In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Festsetzung der Feststellungen für 2015

aus verwaltungsökonomischen Gründen in der Festsetzung 12/2015 zusammengefasst wurde. Wie sich die Bemessungsgrundlage und die nachzufordernde Vorauszahlung für den Monat Dezember 2015 zusammensetzt, ist jedoch nicht erkennbar.

Das Bundesfinanzgericht konnte auf Grund einer Abfrage im elektronischen Aktenprogramm des Finanzamtes feststellen, dass die Umsatzsteuererklärung 2015 mittlerweile beim Finanzamt eingelangt, aber auf Grund einer Bearbeitungssperre noch nicht veranlagt worden ist.

## Rechtslage

1. Die maßgeblichen Rechtsgrundlagen zur Tz 5 *Fremdleistungen* lauten:

### [§ 21 Abs. 1 BAO](#)

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

### [§ 23 Abs. 1 BAO](#)

Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend (...)

### [§ 167 Abs. 2 BAO](#)

(...) 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.

### [§ 184 Abs. 1 BAO](#)

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

### [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#)

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (...)

## Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes

### I)

#### **Ad Tz 5 Fremdleistungen**

***Über den Hauptpunkt der Beschwerde, die strittigen Fremdleistungen wird vorweg erwogen:  
Vorausgeschickt wird weiters:***

Die strittigen Fremdleistungen sind unter dem Lichte der nun folgenden Ausführungen zu beurteilen:

Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts sowie des Verwaltungsgerichtshofes (siehe bspw. BFG 27.04.2015, [RV/7100326/2013](#), bestätigt durch VwGH 24.01.2018, [Ra 2015/13/0032](#); BFG 11.07.2016, [RV/7101093/2013](#), bestätigt durch VwGH 20.12.2017, [Ra 2016/13/0041](#); BFG 12.09.2018, [RV/2100604/2016](#); BFG 04.01.2019, [RV/2100828/2017](#); BFG 15.01.2020, [RV/7103113/2013](#); BFG 02.03.2020, [RV/7106441/2019](#)) geht hervor, dass es im Baugewerbe gängige Praxis ist, Betrugsunternehmen als Subunternehmer vorzuschieben.

Die Betrugsunternehmen erfüllen alle Formalerfordernisse, die nach außen hin durchaus den Anschein der Seriosität geben, weshalb den Behörden zunächst - ohne nähere Kenntnis des tatsächlichen Sachverhaltes - das Agieren eines derartigen Betrugsunternehmens nicht auffällt.

Sowohl für das Bundesfinanzgericht als auch für den Verwaltungsgerichtshof ist es eine gerichtsnotorische Tatsache, dass, insbesondere im Bau- und Baunebengewerbe, die Beschäftigung von Schwarzarbeitern immer wieder vorkommt. Da sich Unternehmen, die auf dem Markt dauerhaft reale Leistungen anbieten und deshalb über verwertbares Betriebsvermögen und Finanzmittel verfügen müssen, letztlich nicht dauerhaft der Kontrolle und vor allem der Zahlung von Steuern und Sozialabgaben entziehen können, wurden und werden reihenweise Firmen gegründet, deren einziger Geschäftszweck es ist, als vermeintliche Subunternehmer aufzutreten, die angeblich Personal stellen. Alternativ werden auch bereits bestehende Unternehmen gekauft, um, nach erfolgter Änderung der Gesellschafter, der Geschäftsführer, des Firmensitzes und oft auch des Tätigkeitsbereiches im Firmenbuch, als ebensolcher Subunternehmer aufzutreten.

Diese führen oft überhaupt keine Tätigkeit aus und dienen lediglich dazu, Schein- bzw. Deckungsrechnungen auszustellen. In diesem Fall besorgt sich der „Auftraggeber“ selbst Schwarzarbeiter und benötigt daher nur Scheinbelege, um dies zu verdecken.

Alternativ stellt der vermeintliche Subunternehmer die Schwarzarbeiter selbst zur Verfügung, die überhaupt nicht oder nur der Form halber bei der Sozialversicherung angemeldet werden. Durch eine solche Konstruktion will der „Auftraggeber“ sowohl die Zahlung der



lohnabhängigen Abgaben wie der Lohnsteuer oder der Sozialversicherungsbeiträge vermeiden als auch einen geringeren Betrag an Umsatz- und Einkommensteuer abführen. Die vermeintlichen Subunternehmer führen nämlich entweder keine derartigen Abgaben ab oder geben wiederum den Auftrag an ebensolche Subunternehmer weiter. Diese Unternehmen existieren meist nur mehrere Monate, um anschließend Konkurs zu eröffnen. Mangels verwertbaren Vermögens können diese Abgaben auch nach Ausforschung dieser Unternehmen nicht bezahlt werden. Die angegebene Adresse des Firmensitzes existiert oft entweder gar nicht oder den Besitzern der Liegenschaft ist diese Firma nicht bekannt. Jedenfalls sind die tatsächlichen Geschäftsführer dieser Unternehmen nicht mehr greifbar. Regelmäßig besitzen diese auch keinen Wohnsitz im Inland (mehr). Auch ist weder unter der angegebenen Adresse noch unter den angegebenen Telefonnummern (etwa auf der Rechnung) jemand zu erreichen. Um Rückschlüsse im Nachhinein auf die tatsächlichen Arbeiter und Zahlungsflüsse zu verhindern, werden entweder keine bzw. nur sehr ungenaue Aufzeichnungen geführt oder diese innerhalb von kurzer Zeit wieder vernichtet. Auch die Namen der tatsächlich eingesetzten Arbeiter werden regelmäßig nicht angeführt.

Während ursprünglich die Methoden, derer sich die Beteiligten bedienten, um so Abgaben zu sparen, relativ einfach waren, entstand durch den *Kontrolldruck der Behörden* im Laufe der Jahre ein immer komplexeres System der Subunternehmer und der Schein- bzw. Deckungsrechnungen. So hatten etwa früher solche Subunternehmer gar keine Dienstnehmer bei der Sozialversicherung angemeldet (z.B. VwGH vom 19.09.2007, [2003/13/0115](#); UFS vom 25.02.2004, [RV/3662-W/02](#); UFS vom 19.01.2010, [RV/1979-W/04](#); VwGH vom 21.04.2005, [2002/15/0036](#)). Später wurden meist Arbeiter angemeldet, oft wurden allerdings gänzlich andere Arbeiter tatsächlich beschäftigt oder jene Arbeiter nur zum Schein angemeldet (vgl. etwa VwGH vom 22.03.2006, [2002/13/0116](#); BFG vom 22.11.2017, [RV/7106143/2015](#); BFG vom 27.06.2017, [RV/7102749/2013](#)). Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeträge wurden nicht abgeführt.

In der Folge gingen die Beteiligten dazu über, Anmeldungen bei der Sozialversicherung oder auch Reisepässe zu fälschen (z.B. BFG vom 27.04.2015, [RV/7100326/2013](#); BFG vom 10.04.2017, [RV/7102667/2013](#)).

Seit langem ist in Wirtschaftskreisen allgemein bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehören. So führen etwa die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP) ua. aus:

"(...) Zur Frage, warum ein derartiges Sonderhaftungsrecht gerade für den Bereich der Baubranche Platz greifen soll, wird auf die Erläuterungen zum Ministerialentwurf des Sozialbetrugsgesetzes, BGBl. I Nr 152/2004, verwiesen. Demnach besteht von zehn zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldeten Baufirmen bei ca. neun Firmen der Verdacht des

Sozialbetruges (...) Die ArbeitnehmerInnen wenden sich in der Folge mit ihren Ansprüchen an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds.

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

Es ist - wie das Bundesfinanzgericht zB in BFG 10.6.2014, [RV/7103567/2011](#), und BFG 29.4.2014, [RV/7103197/2011](#), festgestellt hat - einem Auftraggeber sehr wohl möglich und auch zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen. Hierbei kann er sich im Hinblick auf die seit Jahrzehnten allgemein bekannte Betrugsanfälligkeit insbes. im Bau- und Baunebengewerbe auch nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene UID-Nummern, HFU-Abfragen Gewerbeberechtigungen, etc. „verlassen“, sondern hat sich grundsätzlich 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.

Im vorliegenden hat sich der Direktor der Bf. nach eigenen Angaben im Wesentlichen mit dem Vorliegen von Firmenbuchauszügen; HFU-Abfragen und den Bescheiden über die Vergabe von UID-Nummern zufriedengegeben.

Zum Teil konnte er sich nicht mehr an die handelnden Personen und die Geschäftsanbahnung erinnern.

Die Gesellschafter und Geschäftsführer waren meist nicht österreichischer Nationalität und zum Leistungszeitraum oft nicht mehr in Österreich gemeldet.

Die beteiligten Personen sind für die Finanzbehörden nicht mehr greifbar; die Gesellschaften kamen ihren abgabenrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Verpflichtungen nicht nach; Anwesenheiten dieser Gesellschaften an den Sitzadressen waren zum Teil nicht möglich oder nicht mehr nachvollziehbar bzw. nicht bekannt; auf Grund der Beschaffenheit etwaiger vorhandener Räumlichkeiten und der mangelnden personellen sowie sachlichen Ressourcen der Subunternehmen kann von dort ausgeführten Tätigkeiten nicht ausgegangen werden.

***Für die Fälle A-E gilt bis auf kleine Abweichungen:***

- - die **vorgelegten Auftragsschreiben** und Rechnungen beinhalten nur die pauschale Bezeichnungen der Arbeiten (wie Mauerarbeiten, Fassade Arbeiten, Innenausbau Arbeiten und Abbrucharbeiten) Pauschalpreise und den Ort der Leistungserbringung;
- es liegen keine Leistungsverzeichnisse vor und wird in den Auftragsschreiben auch auf kein Leistungsverzeichnis verwiesen;
- es gibt keine Vergabeprotokolle
- **es gibt keine Festlegungen oder Vereinbarungen**
  - \* des Ausführungszeitraumes (Zeitkalkulatorium)
  - \* über die Prüffrist der Rechnungen, Zahlungsziel, Skonto oder Rücklass;
  - \* des Verhaltensmaßstabes, noch über die zu erbringende Qualität der Leistungen sowie der Einhaltung von Normen (Ö-Normen, OIB-Richtlinien ([Österreichisches Institut für Bautechnik]));
  - \* über die Folgen einer Säumnis;
  - \* über die Einhaltung von Schutzbestimmungen
  - \* über die Verpflichtung nur angemeldetes Personal zu beschäftigen;
  - \* über die Mängelbeseitigung bzw. Ersatzvornahme
  - \* über den Nachweis einer aufrechten Haftpflichtversicherung
  - \* über Auflösungsbestimmungen des Vertrages

Der Behörde liegt keinerlei Dokumentation des Leistungsaustausches vor. Es fehlen Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen, Abnahmeprotokolle oder sonstige geeignet Unterlagen für die Abrechnung. Es fehlt auch jegliche sonstige Korrespondenz hinsichtlich der Baustellen.

Dass Projekte mit größtenteils hohen Auftragssummen ohne jeglichen Schriftverkehr abgewickelt werden, ist nicht glaubwürdig.

Wie oben ausgeführt, weisen die Auftragsschreiben nicht die Mindestmerkmale von Werkverträgen im Bauwesen auf.

Schon für den eigenen Schutz der Bf. vor Haftungen und die Abrechnung mit den Auftraggebern ist die Führung von entsprechenden Aufzeichnungen unumgänglich. Es fehlen von essentiellen Vereinbarungen in den Auftragsschreiben, um einen klaglos funktionierenden Ablauf der Bauausführungen zu sichern.

Die üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung (insbesondere Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Besprechungsprotokolle, Bautagebücher, diverser Schriftverkehr), welche die sachliche und inhaltliche Richtigkeit der Rechnungen begründen, liegen nicht vor.

Mangels jeglicher Dokumentation liegt *kein* Nachweis über die Leistungserbringung der Subunternehmer vor.

*Entsprechend dem dargelegten Sachverhalt in Verbindung mit der oben zitierten umfangreichen Judikatur zu Subleistungen im Baugewerbe ist im Beschwerdefall von Scheingeschäften der Bf. auszugehen. Es wurden Fremdleistungen durch Subunternehmen vorgetäuscht, die entweder von eigenen Arbeitnehmern der Bf. innerhalb bzw. außerhalb (schwarz) der Arbeitnehmerverhältnisse oder von fremden Arbeitskräften (schwarz) ausgeführt wurden. Eine steuerliche Berücksichtigung der streitgegenständlichen erklärten Fremdleistungskosten als Betriebsausgaben kommt daher nicht in Betracht.*

Den der Bf. im Zusammenhang mit den „Schwarzarbeiten“ erwachsene („schwarze“) bezahlte Aufwand schätzt das Bundesfinanzgericht, der belangten Behörde folgend, welche auf die Anwendung des [§ 162 BAO](#) verzichtet hatte, mit 50% der strittigen Fremdleistungen. Mit diesem Prozentsatz folgt das Bundesfinanzgericht einer von Erfahrungswerten gestützten jahrelangen Entscheidungspraxis, welche ihre Begründung im Wesentlichen darin findet, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden sowie Schein- bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt werden (vgl. zB UFS 19.08.2003, RV/0052/-W/02; BFG 22.07.2013, BFG [RV/2239-W/12](#); 05.10.2017, BFG [RV/5100268/2011](#); BFG 26.06.2017, [RV/7100715/2013](#)).

Das Vorbringen der Bf. in der *mündlichen Verhandlung*, dass die Subunternehmer zum Teil auch von den Auftraggebern empfohlen worden waren, ändert nichts an der mangelnden Dokumentation und Beweisvorsorge.

Im Übrigen darf nicht übersehen werden, dass die Subunternehmer A-E nur einen kleinen Teil der von der Bf. beschäftigten Subunternehmer darstellen. Die Zahlungen an die anderen Subunternehmer wurden steuerlich auch anerkannt.

Der Direktor brachte weiters vor, die strittigen Subunternehmer seien alle erst nach Leistungserbringung insolvent geworden, weshalb dieser Umstand der Bf. nicht zur Last gelegt werden könne.

Dem ist zu entgegnen, dass die Insolvenz der Subunternehmer eben Teil des Systems ist, Betrugsfirmen, die keine Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge entrichten, zum Schein als Leistungserbringer vorzuschieben und dann in Konkurs zu schicken.

Die Bf. brachte auch vor, dass ausgehend von der Anerkennung von 50% der strittigen Aufwendungen als Nettolöhne, eine Personalkostenrückstellung im Ausmaß von 22,5 % der Personalkosten einzustellen wäre. Deshalb wurde beantragt, den Aufwand hinsichtlich der strittigen Subleistungen mit 75% zu schätzen.

Als Folge der Außenprüfung habe eine Prüfung (GPLA) der Lohn- und Sozialabgaben stattgefunden. Im Zuge dieser Prüfung seien die Lohnabgaben von 50% hochgerechnet

worden, weshalb auch die Rückstellung zu bilden wäre.

Die Sozialversicherung habe auch bei den Subunternehmern geprüft und alle Fremdleistungen anerkannt.

*Dem ist zu entgegenen:*

Die Letzte Prüfung der Lohn- und Sozialabgaben bei der Bf. zu ABNr \*\*\*/15\*\*\* endete am 04.12.2015, also lange vor Beginn der gegenständlichen Außenprüfung. Diese Prüfung hatte nichts mit der gegenständlichen Außenprüfung zu tun.

Es gab bei der Bf. auch danach keine Nachforderung an Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeiträgen, weshalb auch keine Rückstellung zu bilden war.

Dem Antrag, 75% der strittigen Subleistungen als Aufwand anzuerkennen, kann auf Grund dieser Überlegungen nicht gefolgt werden.

Im Übrigen wurde oben bereits unter Berufung auf umfangreiche Judikatur dargestellt, dass in sollen Fällen eine Aufwandschätzung von 50% angemessen ist.

Die Behauptung, Prüfungen der Sozialversicherung bei den Subunternehmen hätten die Fremdleistungen anerkannt, ist unbeachtlich, da diese einerseits völlig substanzlos ist und weil hier gemäß [§ 116 Abs. 1 BAO](#) keine Bindungswirkung vorliegt.

*In der Folge wird noch hinsichtlich der einzelnen Subunternehmen A-E **gesondert** aufgezeigt, dass Scheingeschäfte vorliegen.*

#### **ad A GmbH**

Der Direktor der Bf. hat zwar über das formelle Bestehen der A GmbH Unterlagen eingeholt (Auszug aus dem Firmenbuch, Bescheid über Zuteilung der UID-Nr., Auszug aus der HFU-Liste und Gewerbeanmeldung), jedoch außer den genannten Auftragsschreiben keine schriftlichen Unterlagen (Korrespondenz) über die Geschäftsabwicklung vorgelegt. Die bezughabenden Angebote waren entsorgt worden.

Es gibt auch keine Unterlagen über die Werkabnahme von den Subunternehmern. Beahlt wurde in *bar*, manchmal auch in *Kaffeehäusern*.

Entgegen der Behauptung des Direktors der Bf. wurden die Erlöse aus dieser Geschäftsbeziehung bei der A GmbH **nicht** erfasst, es existierte dort auch kein Kundenkonto der Bf.

Die A GmbH hat für die 61 bei der WGKK angemeldeten Dienstnehmer im Zeitraum 06-12/2011 nur 70 Euro Lohnsteuer abgeführt.

Aus den oa. Feststellungen geht klar hervor, dass der *Firmensitz* laut Firmenbuch und auch *Wohnsitz* des Leiters der A GmbH nicht existierte.

Der vorgelegte Untermietvertrag ist entweder eine Fälschung oder ein Scheinuntermietvertrag.

Faktum ist, die A GmbH hatte im Streitzeitraum keinen realen Sitz und keine Büroräumlichkeiten und ihr firmenbuchmäßiger aus Kroatien stammender Geschäftsführer (Leiter A), keinen nachgewiesenen Wohnsitz in Österreich.

Der gewerberechtlichen Geschäftsführer OK war nie in einem Büro. Er kannte auch den Leiter A nicht persönlich. Den Geschäftsführervertrag schloss eine andere Person mit OK ab, den OK für den zuständigen Geschäftsführer hielt.

Der Direktor der Bf. behauptete im Zuge seiner Einvernahme durch die Finanzbehörde gegenüber dem Prüfer öfter im Büro der A GmbH gewesen zu sein, was schon deshalb nicht möglich war, weil dieses Büro gar nicht existierte.

Er sagte diesbezüglich die Unwahrheit, wohl um vorzutäuschen, dass er sich vom realen Vorhandensein eines Firmensitzes der A GmbH überzeugt habe.

Die Aussage des Direktors der Bf., dass die Zahlungen zum Teil auf Baustellen oder in nahe gelegenen Kaffeehäusern erfolgten, ist schon im Hinblick auf die Höhe der Beträge (rund 10.000, 13.000 14.000 Euro etc.) nicht glaubwürdig.

Es ist auch nicht glaubwürdig, dass die A GmbH ohne feste Niederlassung und ohne jegliche Infrastruktur, die behaupteten Leistungen erbracht haben soll.

Selbst wenn die A GmbH irgendwo über einen Raum von 20m<sup>2</sup>, wie vorgebracht wurde, verfügte, konnte von dort aus nicht der gesamte logistische Ablauf eines Bauunternehmens mit 61 Mitarbeitern gesteuert werden.

Die Mitarbeiter laut Lohnzetteln waren zum Teil nur sehr kurz beschäftigt oder erhielten nur eine geringfügige Entlohnung. Auch dieser Umstand spricht gegen die Leistungserbringung.

Nach dem Gesamtbild der dargelegten Verhältnisse, insbesondere dem Fehlen jeglicher Dokumentation der Leistungserbringung in Verbindung mit den oben dargelegten ungewöhnlichen und unglaublichen Abläufen, geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass hier Scheingeschäfte vorliegen und die Fremdleistungen der A GmbH vorgetäuscht wurden.

Die Zahlungen der Bf. an die A GmbH in den Monaten 11 und 12/2011 waren unter Berücksichtigung von geschätzten Aufwendungen nur im Ausmaß von 50% von 91.034 Euro als Betriebsausgabenanzuerkennen.

*Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.*

#### **ad B GmbH**

Es ist offensichtlich, dass die B GmbH die verrechneten Leistungen für Juli, August und Oktober

2014 wegen fehlender Dienstnehmer nicht erbringen konnte und auch nicht erbracht hat. Der Leiter B GmbH behauptete im *Februar 2015* anlässlich einer Nachschau, die B GmbH habe ab 2013 **keine Subunternehmer** beauftragt.

Als der Leiter B im Zuge einer *anschließenden* Außenprüfung der B GmbH gefragt wurde, wie er die für Juli, August und Oktober 2014 an die Bf. verrechneten Leistungen ohne Dienstnehmer erbracht habe, beruft er sich plötzlich auf ein slowakisches Subunternehmen, welches die Leistungen erbracht haben soll.

Zum Nachweis der Beauftragung des slowakischen Subunternehmens legte er vier Rechnungen eines slowakischen Unternehmens, alle datiert mit dem 05.07.2015, ausgestellt nach Prüfungsbeginn und ca. ein Jahr nach Leistungserbringung, vor.

Laut Kassaquittungen erfolgte die Barzahlung aller vier Rechnungen am 06.07.2015.

Es wird der Erstaussage des Leiters B vom Februar 2015, wonach die B GmbH in den Monaten Juli, August und September 2014 keine Subunternehmen beauftragt hatte, gefolgt.

Zu diesem Zeitpunkt war die Frage der Leistungserbringung an die Bf. kein Thema, weshalb er unter keinem Beweisdruck stand und unbefangen antworten konnte.

Abgesehen davon ist die Berufung auf das slowakische Subunternehmen durch nichts belegt.

Schon die Ausstellung der Rechnungen für alle Leistungen der Monate Juli, August und Oktober 2014 (6.000 Euro, 11.000 Euro, 17.000 Euro und 15.000 Euro) ein Jahr nach Leistungserbringung zeigt die Unwahrheit dieser Behauptung auf.

Es ist durch nichts erklärbar, warum das slowakische Subunternehmen erst ein Jahr nach Leistungserbringung über sämtliche Leistungen vier Rechnungen mit dem gleichen Rechnungsdatum ausgestellt haben soll und auch erst danach die Rechnungsbeträge kassiert haben soll.

Nachdem dem Leiter B die Unglaubwürdigkeit seines Vorbringens von der Finanzbehörde vorgehalten worden war, behauptete er, das slowakische Unternehmen hätte bereits früher Anzahlungen erhalten und die vorgelegten Belege stellten eine Art Endabrechnung dar. Über die früheren Anzahlungen gäbe es aber keinen schriftlichen Nachweis.

Dass die B GmbH an das slowakische Unternehmen Anzahlungen ohne Nachweis entrichtet haben soll und just ein Jahr später im Zuge einer Außenprüfung darüber Belege erstellt wurden, widerspricht den logischen Denkgesetzen und entbehrt jeder Glaubwürdigkeit.

Da die B GmbH in den Monaten Juli, August und Oktober 2014 keine Mitarbeiter hatte, konnte sie die verrechneten Leistungen in Höhe von  $(20.720 + 19.280 + 18.700 = 58.700 \text{ Euro})$  auch nicht an die Bf. erbracht haben.

*Hinsichtlich der übrigen Rechnungen wird ausgeführt:*

Es gibt nur pauschale Leistungsvereinbarungen und ansonsten keine Nachprüfbarkeit

rechnungsgegenständlichen Leistungen.

Die Rechnungen wurden ausschließlich in bar, zum Teil auf Baustellen oder in nahe gelegenen Kaffeehäusern bezahlt.

Entgegen der Behauptung der Bf. wurden die verrechneten Leistungen von der B GmbH auch nicht in ihr Rechenwerk aufgenommen und nicht versteuert.

Die B GmbH verfügte laut Prüfungsbericht über keine Betriebsmittel und laut Aussage des Leiters B auch über keine Betriebsstätte, sondern nur über eine Poststelle.

Die B GmbH hatte vor Konkurseröffnung im Jahr 2013 mehrere Fahrzeuge für den Einsatz auf Baustellen.

Nach Fortsetzung der Gesellschaft im Juni 2014 bis Juli 2015 hatte sie kein Fahrzeug angemeldet. Folglich gab es in den Streitmonaten auch kein Fahrzeug zur Baustellenbetreuung oder Beförderung von Dienstnehmern.

Es ist auch nicht nachvollziehbar, wie die B GmbH unter den genannten Bedingungen logistisch in der Lage war, die verrechneten Leistungen zu erbringen.

Nach dem Gesamtbild der dargelegten Verhältnisse, insbesondere dem Fehlen jeglicher Dokumentation der Leistungserbringung, dem Fehlen von Dienstnehmern in den Monaten Juli, August und Oktober 2014 in Verbindung mit den oben dargelegten ungewöhnlichen und unglaubwürdigen Abläufen geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass hier Scheingeschäfte vorliegen und die Fremdleistungen der B GmbH vorgetäuscht wurden.

Folglich waren die Zahlungen an die B GmbH im Jahr 2014 unter Berücksichtigung von geschätzten Aufwendungen nur im Ausmaß von 50% von 105.530 Euro als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die Zahlungen in Höhe 7.037 Euro im November 2011 und in Höhe von 9.911 Euro im Jahr 2012 werden hingegen anerkannt, da die B GmbH in dieser Zeit noch über Personal und entsprechende Betriebsmittel verfügte, weshalb nicht eindeutig nachgewiesen werden kann, dass die B GmbH diese Leistungen nicht erbrachte.

*Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.*

#### **ad C GmbH & Co KG**

Im Fall der C GmbH & Co KG konnte sich der Direktor der Bf. weder daran erinnern, wie die Geschäftsbeziehungen zu Stande kamen, noch wer der Geschäftsführer der Gesellschaft war. Er konnte sich auch an die übrigen Umstände der Geschäftsabwicklung nicht erinnern.



Auch im Falle der C GmbH & Co KG liegen keine detaillierten Leistungsbeschreibungen und keine Dokumentationen der Leistungserbringung vor, dies trotz einer Auftragssumme von rund 185.000 Euro.

Im Jahr 2013 hatte die C GmbH & Co KG laut Lohnzetteln nur einen Dienstnehmer, der im Jänner und Februar 2013 mit einem Lohn von rund 635 Euro beschäftigt war.

Die an die Bf. verrechneten Leistungen wurden aber laut Rechnungen im März und April 2013 erbracht.

Die C GmbH konnte die Leistungen 2013 aus diesem Grunde gar nicht erbracht haben.

Aber auch im Jahr 2012 wechselten die Dienstnehmer häufig und waren nur kurz zu geringfügigen Löhnen beschäftigt, sodass eine qualitätsvolle die Leistungserbringung durch die C GmbH & Co KG auch im Jahr 2012 nicht glaubwürdig ist.

Der Direktor der Bf. habe sich von der Existenz und Seriosität der Bf. durch HFU Abfragen, den Bescheid der Stadt Wien vom 12.05.2009 über die Berechtigung zur Ausübung des Baumeistergewerbes (Bescheid vom 22.07.2008) informiert.

Die eingeholten Informationen waren im Jahr 2012 nicht mehr aktuell.

Es ist aber Aufgabe eines gewissenhaften Geschäftsführers sich aktuelle Informationen über Subunternehmen zu besorgen, was der Direktor jedenfalls unterlassen hat.

Alleine im Jahr 2012 zahlte die Bf. 151.438 Euro für Subleistungen an die C GmbH & Co KG.

Der Direktor der Bf. gab an, dass er sich weder an den Geschäftsführer oder andere handelnde Personen der C GmbH & Co KG noch an die Vertragsabwicklung mit dem Subunternehmen erinnern kann.

Schon im Hinblick auf die hohe Auftragssumme ist es unglaublich, dass die Bf. Subaufträge vergab, ohne die handelnden Personen und deren Qualifikation zu kennen.

Auch auf Grund der laufenden Präsenz des Direktors auf den Baustellen ist diese Behauptung nicht überzeugend.

Die Rechnungen der C GmbH & Co wurden teils in bar und teils durch Überweisung bezahlt .

An die Abwicklung der Barzahlungen kann er sich nicht mehr erinnern, was beweist, dass diese gar nicht stattgefunden haben.

Zum Teil leistete die Bf. auch Einzahlungen auf das Konto der Empfängerin. Diese wurden aber unmittelbar danach vom Geschäftsführer der Empfängerin in bar behoben.

Dieses System der Überweisung und anschließender Barbehebung lässt darauf schließen, dass diese Zahlungen nach Abzug einer Provision durch den Empfänger an die Bf. zurückgeflossen sind.

Die vom Direktor nachgereichten schriftlichen Auftragsschreiben beziehen sich nur auf die *erste Jahreshälfte 2012*, weisen aber bereits die C GmbH & Co KG als Auftragnehmerin aus, obwohl die Umstrukturierung und Umbenennung der Gesellschaft erst nach dem Datum der Auftragsschreiben erfolgte.

Umgekehrt wurden im November 2012 noch Rechnungen unter der Firma C KG ausgestellt. Das deutet daraufhin, dass die vorgelegten Auftragsvergaben nicht von der C GmbH & Co KG als Auftragnehmerin angenommen wurden. Diese Auftragsschreiben wurden offensichtlich erst nachträglich zur Vorlage an die Behörde angefertigt.

Die beiden Rechnungen der C KG vom November 2012, also ein halbes Jahr nach Umbenennung in C GmbH & Co KG lassen erkennen, dass lediglich Rechnungen ohne Leistungsaustausch produziert wurden und dabei übersehen wurde, dass das verwendete Drucklayout veraltet ist.

Aus der Feststellung der Abgabenbehörde, dass sie Rechnungen der C GmbH & Co KG als Kontrollmitteilungen erhalten habe, welche verschiedene Layouts aufwiesen und die Rechnungsnummern mit dem Ausstellungsdatum chronologisch nicht übereinstimmten, sind ein weiterer Anhaltspunkt dafür, dass unter der Firma C GmbH & Co Scheinrechnungen produziert wurden.

Im Übrigen gelten auch für diesen Fall die Ausführungen unter A) und B), dass ein Unternehmen ohne administrativer Stützung und ohne jegliche Infrastruktur wie die C GmbH & Co KG die an die Bf. verrechneten Leistungen nicht erbringen konnte.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, Mangels jedweder Dokumentationen der verrechneten Leistungen, dem Fehlen von Dienstnehmern im März und April 2013 in Verbindung mit den oben dargelegten ungewöhnlichen und unglaubwürdigen Abläufen geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass hier Scheingeschäfte vorliegen und die Fremdleistungen der C GmbH & Co KG vorgetäuscht wurden.

Folglich waren die Zahlungen an die C GmbH & Co KG unter Berücksichtigung von geschätzten Aufwendungen nur im Ausmaß von 50% von 151.438 Euro für 2012 und von 50% von 34.450 Euro für 2013 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

*Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.*

#### **ad D GmbH**

Auch im Fall der D GmbH liegen keine detaillierten Leistungsbeschreibungen und keine Dokumentationen der Leistungserbringung bei einem Auftragsvolumen von 112.220 Euro im Jahr 2013 vor.

Im Fall D GmbH konnte sich der Geschäftsführer der Bf. weder daran erinnern, wie die Geschäftsbeziehungen zu Stande kamen, noch wer der Geschäftsführer der Gesellschaft war. Er konnte sich auch an die übrigen Umstände der Geschäftsabwicklung nicht erinnern.

Es ist nicht glaubwürdig, dass die Bf. Subaufträge in diesem Umfang vergab und der Direktor der Bf. sich weder an die handelnden Personen des Subunternehmens, noch an die übrige Vertragsabwicklung erinnern kann.

Dies ist schon im Hinblick auf die Anwesenheiten und Überprüfungen der Baustellen durch den Direktor nicht nachvollziehbar.

Das würde auch gegen die Beachtung der üblichen Sorgfaltspflicht eines Geschäftsführers bei Eingehen einer Geschäftsbeziehung sprechen.

Bei der Vergabe von Subaufträgen wird sich jeder sorgfältige Geschäftsführer davon überzeugen, ob das Subunternehmen in der Lage ist die Aufträge auszuführen.

Schon um Haftungen auszuschließen und das Werk gegenüber dem Auftraggeber in der gewünschten Qualität zu vollenden.

Diese Unkenntnis lässt sich nur damit begründen, dass die D GmbH in Wahrheit an die Bf. gar keine Leistungen erbrachte.

Der Betriebssitz der D GmbH im Streitzeitraum und zugleich Wohnsitz des Geschäftsführers war ein leeres Gassenlokal ohne Hinweis auf die Ansässigkeit und Geschäftstätigkeit der D GmbH.

Wenn der Direktor die Räumlichkeiten der D GmbH aufgesucht hätte, wäre ihm aufgefallen, dass an dem Betriebssitz keine Tätigkeit stattfand.

Auch dieser Umstand ist auffallend sorglos.

Laut Außenprüfung nutzte die D GmbH im strittigen Leistungszeitraum keine Betriebsräumlichkeiten und verfügte über keine Betriebsmittel.

Wie in den Fällen A-C bereits ausgeführt, ist es unglaublich, dass ein Unternehmen ohne administrativer Stützung und ohne jegliche Infrastruktur wie die D GmbH, die an die Bf. verrechneten Leistungen nicht erbringen konnte.

Der Leiter D gab an in Serbien zu wohnen und zwischendurch für die Führung der Geschäfte nach Wien zu kommen.

Es ist nicht denkbar, dass ein Geschäftsführer einer kleinen GmbH, wie der D GmbH, die *einfache* Bauleistungen erbracht haben soll, das Unternehmen vom Ausland aus leitete und nicht persönlich auf den Baustellen präsent ist.

In derartigen Betrieben bedarf es ständiger Entscheidungen, Anleitungen und Überprüfungen sowie Einteilung der Arbeiter bzw. Koordination der Arbeit durch den Geschäftsführer.

Die Außenprüfung bei der D GmbH hat ergeben, dass die D GmbH im Prüfungszeitraum, der auch das Jahr 2013 umfasst, keine wirtschaftliche Tätigkeit entwickelt und keine Leistungen

erbracht hat.

Die D GmbH hat im Jahr 2013 keine Lohnzettel eingereicht und auch keine Lohnabgaben abgeführt. Offensichtlich verfügte die D GmbH auch über keine Dienstnehmer zur Durchführung der verrechneten Leistungen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, dem Fehlen jeglicher Dokumentation der Leistungserbringung in Verbindung mit den oben dargelegten ungewöhnlichen und unglaublichen Abläufen geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung von aus, dass hier Scheingeschäften vorliegen und die Leistungen der D GmbH vorgetäuscht wurden.

Folglich waren die Zahlungen an die D GmbH unter Berücksichtigung von geschätzten Aufwendungen nur im Ausmaß von 50% von 112.220 Euro für 2013 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

*Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.*

#### ***ad E Handels GmbH***

Auch im Fall der D GmbH liegen keine detaillierten Leistungsbeschreibungen und keine Dokumentationen der Leistungserbringung vor.

Dazu kommt, dass die Rechnungen und Auftragsschreiben als leistendes Unternehmen, die E **Bau** - Handels GmbH ausweisen, die nicht *existierte*.

Ein Unternehmen mit dieser Firma gibt bzw. gab es im Firmenbuch nicht.

Der vom Direktor nachgereichten Urkunden beziehen sich auch die E Handels GmbH aber nicht auf die E **Bau** - Handels GmbH, was dem Direktor auffallen hätte müssen.

Die Kontaktperson **\*\*\*PC\*\*\*** hatte laut Firmenbuch niemals eine Funktion bei der E Handels GmbH.

Der vorgelegte Firmenbuch- Auszug stammt aus dem Jahr 2010 und war Anfang 2014 nicht mehr relevant, sodass der Direktor gar nicht wissen konnte, wer aktuell für das Unternehmen verantwortlich war.

Da die Rechnung ausstellende „E **Bau**- und Handels GmbH“ gar nicht existierte, wurden die Rechnungen offensichtlich fingiert.

Die Rechnungen und nachgereichten Auftragsschreiben sollten auf Grund des sehr ähnlichen Firmenwortlautes offensichtlich den Eindruck erwecken, die Ausstellerin der Rechnungen sei ein real existierendes, in den öffentlichen Büchern und Registern aufscheinendes Unternehmen.

Das Bundesfinanzgericht geht daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in freier Beweiswürdigung davon aus, dass den Rechnungen der „E **Bau** und Handels GmbH“ im Jahr

2014 keine Leistungen zu Grunde liegen.

Es liegen hier Scheingeschäfte vor, die Leistungen der „E Bau – Handels GmbH wurden vorgetäuscht.

Folglich waren die Zahlungen an die „E Bau – Handels GmbH unter Berücksichtigung von geschätzten Aufwendungen nur im Ausmaß von 50% von 29.379,16 Euro für 2014 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

*Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.*

#### **IV)**

Hinsichtlich der in der Beschwerde gestellten Beweisanträge ergeht nachstehender

#### **Beschluss:**

*Das Bundesfinanzgericht beschließt, die von der Bf. in der Beschwerde gestellten Beweisanträge*

#### **abzulehnen.**

*Die Ablehnung wird wie folgt begründet:*

Die von der Bf. beantragte Einvernahme von „verantwortlichen Vertretern der Finanzämter“ zur Frage, ob die Subunternehmer ihre Erlöse gegenüber den Finanzämtern erklärten oder ob die Auftraggeberin der Bf. die Zahlungen an die Bf. als Aufwand verbuchte, stellen reine Erkundungsbeweise dar, zu deren Aufnahme die Abgabebehörde nicht verpflichtet ist.

Im Übrigen wurde oben dargestellt, dass laut Außenprüfungen bei den Subunternehmern die Erlöse aus Subleistungen an die Bf. eben *nicht* erfasst wurden.

Es wird auch nicht daran gezweifelt, dass die Auftraggeber der Bf. ihre Zahlungen an die Bf. in ihrem Rechenwerk erfassten und die Werkabnahme professionell vorgenommen haben. Diese Fragen sind für die Beurteilung des strittigen Leistungsaustausches nicht relevant.

Es wird auch nicht daran gezweifelt, dass die Bf. die an ihre Auftraggeber verrechneten Werke erbracht hat, diese Frage ist auch nicht strittig.

Es wird auch nicht daran gezweifelt, dass die Bf. auf Grund ihrer Personalausstattung zur Auftragserfüllung immer wieder Subunternehmer beauftragen musste. Der Großteil dieser Subverhältnisse wurde auch steuerlich anerkannt.

Es bedarf daher keines Sachverständigen aus dem Bauwesen, um diese Tatsachen festzustellen, weil sie unstrittig sind.

#### **Zusammenfassung der rechtlichen Würdigung der Subleistungen A-E)**

Entsprechend den obigen Ausführungen bringt das Bundesfinanzgericht wiederholend zum

Ausdruck, das Scheingeschäfte der Bf. (vorgetäuscht: Fremdleistungen durch Subunternehmen; tatsächlich: Leistungen entweder von eigenen Arbeitnehmern der Bf. innerhalb bzw. außerhalb [schwarz] der Arbeitnehmerverhältnisse oder von fremden Arbeitskräften [schwarz]) aus.

Eine steuerliche Berücksichtigung der streitgegenständlichen erklärten Fremdleistungskosten kommt daher nur in dem oben dargestellten Ausmaß von 50% in Betracht.

### ***Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes über die übrigen noch offenen Beschwerdepunkte***

#### ***ad 2 Mängel der Buchführung/Rücklässe***

Wie in der mündlichen Verhandlung zwischen den Parteien festgelegt wurde, werden in diesem Punkt *lediglich* nicht erfassten Rücklässe zusammengefasst, darüber hinausgehende Erlözurechnungen unterbleiben.

Die Höhe der nichterfassten Rücklasse (20% Umsatzsteuer) stellt sich wie folgt dar:

Zeitraum	2011	2012	2013	2014
Betrag	22.488,90	51.530,64	65.267,02	62.809,72

Darüber hinaus erfolgen keine weiteren Erlözurechnungen

#### ***ad Tz 9 Kfz-Aufwendungen***

Im Beschwerdefall ist davon auszugehen die eingesetzten LKW auch ohne Vorliegen eines Fahrtenbuches ausschließlich betrieblich genutzt wurden, da es sich um typische Gewerbefahrzeuge handelte, deren Nutzung für private Zwecke untypisch ist. Außerdem war es den Dienstnehmern laut Direktor verboten, die Fahrzeuge privat zu nutzen. Für diese Fahrzeuge ist daher trotz Fehlens eines Fahrtenbuches weder ein Privatanteil aus den Aufwendungen auszuscheiden, noch ein Nutzungseigenverbrauch für die Umsatzsteuer anzusetzen.

Der PKW Volvo XC 60 stand dem Direktor für betriebliche Fahrten, aber auch für die private Nutzung zur Verfügung.

Der mit der Überlassung eines PKW verbundene *Vorteil* eines Geschäftsführers und gleichzeitig Anteilsinhabers ist ein Entgeltsbestandteil für die Geschäftsführertätigkeit und ist die Angemessenheit einer solchen Überlassung an Hand der Gesamtausstattung zu prüfen. Ein allfälliges Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist daher unter Heranziehung der erhaltenen Gesamtvergütungen und unter Beachtung des Fremdvergleiches zu beurteilen (VwGH 31.03.1998, [96/13/0121](#), 96/13/0122). Wird durch den Vorteil der Überlassung des KfZ die Angemessenheit der Gesamtausstattung insgesamt überschritten, stellt die Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung dar.

Das Fehlen der Vereinbarung im Geschäftsführervertrag für sich allein gesehen bewirkt noch keine verdeckte Ausschüttung, weil für eine Geschäftsführertätigkeit schon kraft Gesetzes eine angemessene Entlohnung gebührt (VwGH 20.11.1989, [89/14/0141](#)).

Als Anhaltspunkt für die Angemessenheit kann auch die Unternehmensgröße herangezogen werden (VwGH 20.01.1981, [2330/79](#), 2380/79, betreffend unentgeltliche Überlassung eines Firmenfahrzeuges an zwei Anteilsinhaber bei Jahresumsätzen in den Veranlagungszeiträumen 1972 und 1975 von ca. 2,5 und 4,3 Mio. ATS, das sind 181.700 und 312.493 Euro). Bei einer durchschnittlichen jährlichen Inflation von 2,5% sind die Umsätze laut diesem Erkenntnis umgelegt auf den Streitzeitraum um ca.100% zu erhöhen (ds ca. 370.000 Euro und 640.000 Euro).

Die Umsätze der Bf. für 2012 betrugen rund 1.040.000 Euro, für 2013 rund 1,45 Mio. Euro und für 2014 rund 1,97 Mio. Euro.

Der Hinweis auf dieses Erkenntnis samt den Umsatzahlen der Bf. wurde der belangten Behörde via E-Mail am 14.04.2020 zur Stellungnahme übermittelt.

Die belangte Behörde setzte sich jedoch nicht mit der Angemessenheit der Zurverfügungstellung eines Dienstfahrzeuges auseinander, sondern verwies im Antwort - E-Mail vom 20.04.2020 nur darauf, dass der Direktor die Vorteile aus der PKW – Nutzung für private Zwecke nicht unter seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit erfasst hatte.

Dass der Geschäftsführer diesen Vorteil der PKW-Nutzung für private Zwecke nicht der Einkommensteuer unterworfen hat, ist jedoch für die Körperschaftsteuer nicht bedeutend (siehe oben VwGH [96/13/0121](#), 96/13/0122).

Gerade in der Baubranche ist aber ein Dienstfahrzeug notwendig, weil die Erreichbarkeit der verschiedenen Baustellen gewährleistet sein muss.

Laut „Firmenwagenreport 2013“ der Managementberatung Kienbaum in Wien, abgedruckt in der Zeitung „Der Standard“ vom 01.11.2013, haben 93% der Geschäftsführer in Österreich einen Dienstwagen.

Das Unternehmen der Bf. hatte im Streitzeitraum rund 18 bis 20 Mitarbeiter, die Umsatzgröße betrug ein Mehrfaches des Richtwertes laut dem oa. Erkenntnis VwGH 20.01.1981, [2330/79](#).

Im Hinblick auf diese Umstände ist die Zurverfügungstellung eines unentgeltlichen Dienstfahrzeuges an den Direktor (Geschäftsführer) der Bf. durchaus als angemessen zu erachten. Eine Kürzung der Aufwendungen bei der Bf. unter dem Titel Kfz Aufwendungen hat daher nicht zu erfolgen.

Wenn der Prüfer bemängelt, dass hinsichtlich der Versicherung und der übrigen von den Anschaffungskosten abhängigen Nutzungsaufwendungen keine Anpassung an den die 40.000 Euro Grenze vorgenommen worden sei, ist dem zu entgegnen, dass er diese Beträge nicht bekannt gegeben hat und im Übrigen wegen des geringfügigen Überschreitens der Obergrenze von 40.000 nicht ins Gewicht fallen.

*Der Beschwerde wird daher in diesem Punkt sowohl hinsichtlich der Umsatzsteuer als auch hinsichtlich der Körperschaftsteuer zur Gänze gefolgt.*

### **ad Tz 13 Nicht abziehbare Vorsteuer 2012**

Da hier die leistenden Unternehmer entgegen [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) Umsatzsteuer in Rechnung gestellt haben, entstand für den leistenden Unternehmer zusätzlich kraft Rechnungslegung gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) die Umsatzsteuerschuld.

Ein Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger ist jedoch *ausgeschlossen* (vgl.

*Kollmann/Schuchter* in Melhardt/Tumpel UStG <sup>2</sup>, § 12 Rz 69, EuGH 6.2.2014, SC Fatorie Srl, C-424/12, siehe auch Tz 17).

Es ist dafür auch war ohne Belang, ob die Umsatzsteuer vom Leistenden an das Finanzamt abgeführt wurde oder nicht.

*Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen*

### **ad Tz 17 nicht abziehbare Vorsteuer für Leihpersonal**

Unbestritten erbrachten "überlassene" Arbeitskräfte für die Bf. Malerarbeiten.

Malerarbeiten sind typische Bauleistungen. Folglich ist auch die Personalgestellung zur Durchführung von Malerarbeiten eine Bauleistung.

Durch [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) wird der Leistungsempfänger, im Beschwerdefall die Bf., zum alleinigen Schuldner der Umsatzsteuer. Auch wenn das AMS derartige Leistungen vermittelt, hat dies keinen Einfluss auf die Qualifikation der Leistung als Bauleistung, die an die Bf. erbracht worden war.

Da die Rechnungen des Personalgestellungsunternehmens entgegen [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) einen gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer enthalten haben, entstand für den leistenden Unternehmer die Steuerschuld kraft Rechnungslegung gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#). Ein Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger ist diesfalls ausgeschlossen (vgl. *Kollmann/Schuchter*



in Melhardt/Tumpel UStG <sup>2</sup>, § 12 Rz 69, EuGH 6.2.2014, SC Fatorie Srl, C-424/12, siehe oben Tz 13).

Es ist in diesem Fall auch ohne Belang, ob die Umsatzsteuer vom Leistenden an das Finanzamt abgeführt wurde oder nicht.

*Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.*

Die übrigen Punkte stellte die Bf. In der mündlichen Verhandlung außer Streit, weshalb die Beschwerde dagegen als zurückgenommen gilt. Die steuerlichen Auswirkungen bleiben gegenüber den angefochtenen Bescheiden unverändert.

## II )

### **Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung 12/2015**

*Nach 278 Abs. 1 lit. b BAO kann das Verwaltungsgericht die Bescheidbeschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.*

*(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. ....*

Im vorliegenden Fall ist es ersichtlich, dass die Festsetzung der Umsatzsteuer 12/2015 nicht richtig ist, da Feststellungen, die das gesamte Veranlagungsjahr 2015 betreffen im Voranmeldungszeitraum 12/2015 zusammengefasst wurden.

Die Bemessungsgrundlage und die festzusetzende Nachforderung für den Voranmeldungszeitraum 12/2015 kann aus den vorliegenden Aktenteilen nicht erschlossen werden.

Die im Ermessen ([§ 20 BAO](#)) gelegene Kassation ist als Ausnahme von der meritorischen Entscheidungspflicht zu sehen, weil die Verwaltungsgerichte erster Instanz wie das Bundesfinanzgericht grundsätzlich in der Sache selbst entscheiden sollen.

Nach [§ 20 BAO](#) müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Es ist aber auch nicht zweckmäßig, wenn es wegen des Unterbleibens des Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens

vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.

Da keinerlei Hinweis über die Grundlagen des angefochtenen Bescheides vorliegen, ist das Bundesfinanzgericht nicht in der Lage, über die Beschwerde zu entscheiden.

Eine Nachholung der Ermittlungen des beschwerderelevanten Sachverhaltes durch das Bundesfinanzgericht bewirkte auch die Verkürzung des Instanzenzuges und müsste das Bundesfinanzgericht ohnehin dem Finanzamt die Ermittlungsaufträge erteilen. Die Durchführung der Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht wäre auch mit keiner erheblichen Kostenersparnis verbunden. Im Hinblick auf das kontradiktorische Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist zu bedenken, dass Ermittlungsergebnisse und die hierzu abgegebenen Stellungnahmen der jeweils anderen Partei zur Kenntnis gebracht werden müssten, was zu einem deutlich aufwändigeren Verfahren führte.

Dazu kommt, dass mittlerweile bereits die Jahreserklärung beim Finanzamt eingelangt ist und die Feststellungen (ua. Hinzurechnung der Rücklässe) bereits im Jahresbescheid berücksichtigt werden können.

Die Aufhebung des Bescheides unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erweist sich daher als zweckmäßig. Dagegen sprechende Billigkeitsgründe liegen nicht vor.

### III)

#### Revision

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

Im Beschwerdefall waren ausschließlich Fragen im Sachverhaltsbereich zu klären, weshalb die Zulassung einer ordentlichen Revision nicht geboten ist.

Wien, am 30. Juli 2020