

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde der RA, als Masseverwalterin im Insolvenzverfahren der Schuldnerin Bf. GmbH, Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 betreffend Festsetzung der Körperschaftsteuer für 2013, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundesverfassungs-Gesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist im Baugewerbe tätig. Im Zuge der Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden im Prüfungsjahr 2013 und auch im Nachschauzeitraum 01-12/2014 vier Rechnungen, ausgestellt von der Firma X. GmbH als Leistungserbringerin, beanstandet. Diese waren unter dem Titel „Fremdleistungen“ als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. 2013 wurden drei Rechnungen der X. GmbH mit einer Gesamtsumme von € 49.300,00 festgestellt. 2014 liegt eine Rechnung der X. GmbH iHv € 12.000,00 vor. Im Nachschauzeitraum 01-12/2014 wurden weiters sieben Rechnungen der Y.-GmbH als Leistungserbringerin festgestellt, welche ebenso unter dem Titel „Fremdleistungen“ als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden. Diese sieben Rechnungen belaufen sich auf eine Gesamtsumme von € 275.925,00.

Die geltend gemachten Fremdleistungen der Firmen X. GmbH und Y.-GmbH für die Jahre 2013 und 2014 wurden im Rahmen der Betriebsprüfung nicht anerkannt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 17. April 2015 wurde ein geschätzter Lohnaufwand von 50 % der nicht anerkannten Fremdleistungen erfolgsmindernd zum Ansatz gebracht. Bei den angenommenen 50 % handle es sich um einen Erfahrungswert, der sich daraus ergebe, dass nicht angemeldetes Personal naturgemäß billiger als angemeldetes sei und Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt werden. Auf Grundlage dieses fiktiven Lohnaufwandes wurden

die entsprechenden Lohnabgaben berechnet. Die Differenz zwischen den nicht anerkannten Fremdleistungen und dem fiktiven Lohnaufwand stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter A. B. dar. Diese Vorteilsgewährung unterliege der Kapitalertragsteuer iHv 25 %, welche direkt dem Gesellschafter vorgeschrieben werde.

Auf Grundlage der Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 17. April 2015 erließ das Finanzamt (FA) am 24. April 2015 den Körperschaftsteuerbescheid für 2013, der eine Körperschaftssteuer iHv € 8.443,00 festsetzte. Weiters wurden am 22. April 2015 Haftungsbescheide für 2013 und 2014 sowie Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für 2013 und 2014 erlassen.

Die Nichtanerkennung der als Fremdleistungen geltend gemachten Rechnungen der Firma X. GmbH wurde in der Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs 1 BAO und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 17. April 2015 wie folgt begründet:

*„Mit den o.a. Rechnungen konfrontiert, hat der Geschäftsführer der X. GmbH, Hr. C. D., sowohl die Erbringung der Leistungen als auch die Ausstellung der Rechnungen durch die (echte) X. GmbH ausgeschlossen und sogar Strafanzeige gegen die Bf. GmbH erhoben.*

*Es ist auch nicht nachvollziehbar und demnach unglaublich, dass obwohl auf den fraglichen Rechnungen eine Bankverbindung angeführt ist, in all diesen Fällen durch das geprüfte Unternehmen eine Barzahlung behauptet wird. Darüberhinaus konnte die Herkunft dieser angeblich in bar bezahlten Beträge nicht nachgewiesen werden, da die geprüfte Gesellschaft außer den Rechnungen und vereinzelten „Zahlungsbestätigungen“ keine Unterlagen vorgelegt hat. Der Machthaber der Bf. GmbH, Hr. B. A., konnte auch keinerlei Angaben über die Kontaktperson(en) der X. GmbH oder die von dieser (angeblich) eingesetzten Arbeitnehmer machen. Die Bp kommt daher zu dem Schluss, dass die Leistungserbringung in Wirklichkeit durch die geprüfte Gesellschaft selbst erfolgte und dabei nicht bei der Bf. GmbH angemeldetes Personal eingesetzt wurde. Die Rechnungen, auf denen die X. GmbH als Leistungserbringerin aufscheint, werden daher durch die Bp als Deckungsrechnungen angesehen und die darauf ausgewiesenen Beträge, die durch die geprüfte Gesellschaft zur Gänze als Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs 1a UStG behandelt wurden, sind daher nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen.“*

In der davor im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommenen Niederschrift vom 21. Jänner 2015 gab Hr. A. B. (Machthaber der Bf. GmbH) betreffend der Leistungserbringung der X. GmbH folgendes an:

In der Bf. GmbH seien derzeit zwei Angestellte (er und Hr. Ing. E.) sowie drei Arbeiter beschäftigt. Die Bf. GmbH habe den Auftrag zum Dachbodenausbau im Hause Adresse 1 von der Firma Z. erhalten. Außer den Arbeitern der Bf. GmbH habe dort auch noch die Y.-GmbH als Subunternehmen mit durchschnittlich zehn bis fünfzehn Arbeitern gearbeitet. Zur Y.-GmbH sei er gekommen, weil ein Mann, der seines Wissens Ungar gewesen sei und „Josef“ geheißen haben solle, in Begleitung einer Dame (vermutlich Slowakin) eines

Tages auf der Baustelle erschienen sei und Personal und diverse Arbeiten angeboten habe. Außer dem Vornamen „Josef“ und der Handynummer habe er keine Informationen über den Vertreter der Y.-GmbH. Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Y.-GmbH F. G. hieß und kein Ungar, sondern Slowene sei, sei ihm bekannt gewesen. Die X. GmbH sei auch ca ein Monat auf dieser Baustelle tätig gewesen. Da die Arbeiter dieser Firma nicht pünktlich gewesen wären und er nicht zufrieden gewesen sei, habe er die Y.-GmbH beauftragt.

Gegen den Bescheid zur Festsetzung der Körperschaftsteuer für 2013 sowie gegen die Haftungsbescheide und Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für 2013 und 2014 erhob die Bf durch ihre rechtsfreundliche Vertretung am 28. Mai 2015 Beschwerde und führte wie folgt aus:

*„Sowohl die Y.-GmbH (FN 123456) als auch die X. GmbH (FN 234567) sind, wie die Beschwerdeführerin nunmehr eruiert hat, bloße GmbH-Mäntel, die in den Jahren 2013 und 2014 hintereinander vom wahren Machthaber Josef N. verwendet wurden. Für beide Firmen hat ausschließlich Josef N. sämtliche Verträge abgeschlossen, Rechnungen ausgestellt und Akonto-Bestätigungen unterfertigt. Er war im Besitz einer General- und Inkassovollmacht, sodaß aus Sicht der Beschwerdeführerin kein Anlaß bestand, seine aufrechte Vertretungsbefugnis für diese beiden Firmen in Zweifel zu ziehen. Mit den im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführern der X. GmbH (C. D.) sowie der Y.-GmbH (F. G.) bestand seitens des Beschwerdeführers weder beim Vertragsabschluß noch bei der Bezahlung irgendeiner Rechnung jemals ein Kontakt. Es ist daher nicht verwunderlich, daß weder C. D. noch F. G. etwas über die von Josef N. in ihrem Namen ausgestellten Rechnungen und von erfolgten Barzahlungen nichts wissen. Es ist nicht Aufgabe der Bf. GmbH, über die Weiterleitung der von Josef N. kassierten Gelder Erhebungen anzustellen. Der Subunternehmervertrag mit der Y.-GmbH wurde am 13.1.2014 unterfertigt, vorher war Josef N. bereits als X. GmbH für die Bf. GmbH als Subunternehmer tätig gewesen. Auch dieser Firmenwechsel auf Seite des Subunternehmers brauchte die Bf. GmbH nicht zu interessieren, solange die Arbeit ordnungsgemäß erledigt wurde.“*

*An zumutbaren Recherchen über die ordnungsgemäße Existenz der Y.-GmbH konnte die Beschwerdeführerin lediglich einen Firmenbuchauszug einholen, die UID-Nummer überprüfen, die aufrechte Gewerbeberechtigung einsehen sowie Ausweis und Meldebestätigung des Geschäftsführers F. G. kopieren.*

*[...]*

*Die beiden von Josef N. geführten Subunternehmer waren dazu berechtigt, ihre Arbeit ihrerseits durch Subunternehmer erledigen zu lassen. Es war daher der Bf. GmbH weder wichtig noch bekannt, auf welche Firma die jeweiligen Arbeiter gerade gemeldet waren. Erst aufgrund des nunmehrigen Verfahrens konnte von der Beschwerdeführerin recherchiert werden, daß zumindest einige der damals von Josef N. beschäftigten Arbeiter bei dessen Subfirmen angemeldet waren. Maßgeblich ist jedoch, daß die Arbeiten tatsächlich von den Subfirmen geleistet und die dafür vereinbarten Werklöhne tatsächlich seitens der Bf. GmbH an Josef N. in bar bezahlt wurden.“*

[...]

*Die Bezahlung der nicht anerkannten Rechnungen der beiden Subfirmen erfolgte dergestalt, daß Josef N. laufend Akontozahlungen in bar auf den Baustellen gegen eigenhändig mit Firmenstempel unterfertigte Kassa-Eingangs-Bestätigungen ausgefolgt wurden, welche mit den anschließend gelegten Rechnungen gegenverrechnet wurden, sodaß stets die Rechnung bereits durch Akontozahlungen abbezahlt war. Stempel, Logo und die sonstigen Daten der Subunternehmer auf diesen Rechnungen wurden von der Beschwerdeführerin daher nicht beachtet, noch weniger hatte er von einem angeblich zwischenzeitig erfolgten Sitzwechsel Kenntnis. Daß bei vielen Rechnungen der erste Buchstabe des Empfängers fehlt und die Rechnung auf „BBf. Bauunternehmen“ oder ähnliches lautet, beweist überdies, daß diese Rechnungen nicht von der Beschwerdeführerin selbst verfaßt sein können, da sie wohl kaum den eigenen Namen falsch geschrieben hätte.“*

Weiters wurde in der Beschwerde die Einvernahme von vier Arbeitern, alle wohnhaft in Ungarn, als Zeugen beantragt, die die Leistungserbringung sowie Bezahlung der Subunternehmer bestätigen könnten. Für sämtliche Zeugen sei ein Dolmetscher für die ungarische Sprache notwendig. Zudem wurde die Einvernahme der beiden Geschäftsführer der Subfirmen (C. D. und F. G.) als Zeugen beantragt. Als Beweis wurde der mit der Y.-GmbH geschlossene Subvertrag vom 13. Jänner 2014 sowie die von der Y.-GmbH gelegten Rechnungen samt Barbestätigungen für das Jahr 2014, der Bescheid der MA 63 über die Gewerbeberechtigung der Y.-GmbH sowie die Meldebestätigung und eine Ausweiskopie von F. G. vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 18. Jänner 2016 wurde die Bf vom FA ersucht, betreffend ihrer Beschwerde die behauptete General- und Inkassovollmacht von Hrn. Josef N. in Kopie vorzulegen und anzugeben, wie die Identität von Hrn. N. festgestellt wurde und wenn diesbezüglich Unterlagen (Aktenkopien, ...) vorhanden wären, diese nachzureichen.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2018 antwortete die Bf darauf, dass die von Hrn. Josef N. damals präsentierte Inkasso- und Generalvollmacht ebenso wie Hr. N. selbst und dessen angefragte Personaldokumente nicht mehr zugänglich seien. Die Bf habe jedoch bereits nach Einbringung der Beschwerde zu Beweiszwecken eine notariell beglaubigte Bestätigung des Geschäftsführers der Y.-GmbH eingeholt, in welcher dieser die Erteilung einer Generalvollmacht an Josef N. bestätige. Dieses Dokument wurde in beglaubigter Übersetzung vorgelegt. Darin bestätigt F. G., Josef N. eine Generalvollmacht und eine Vollmacht zur Einziehung von Forderungen erteilt zu haben. Josef N. habe alleine, ohne seine Kenntnis und seine Mitwirkung, alle Geschäfte mit verschiedenen Auftraggebern, inkl. der Bf. GmbH laut dem Vertrag als Unterauftragnehmer vom 13. Jänner 2014 erfüllt und in Bezug darauf alle Verträge, Rechnungen und Bestätigungen der erhaltenen Zahlungen erstellt und unterzeichnet. Jene Beträge, die Josef N. erhalten habe, seien F. G. nicht bekannt gewesen, aber Josef N. hätte jedenfalls die Befugnisse, sie im Namen der Y.-GmbH mit verpflichtungsbefreiender Wirkung einzuziehen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. Februar 2016 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab. Die Bf stellte daraufhin am 17. Februar 2016 einen Vorlageantrag.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung kontaktierte der Betriebsprüfer die (tatsächliche) X. GmbH, um in Erfahrung zu bringen, ob die von der Bf als Betriebsausgabe geltend gemachten Rechnungen der X. GmbH von dieser ausgestellt wurden. Hr. L. antwortete, die Firma X. GmbH habe keinerlei Rechnungen an die Firma Bf. GmbH ausgestellt. Zudem wurde eine Sachverhaltsdarstellung, adressiert an die Wirtschaftspolizei, 1090 Wien, Wasagasse 20, vom 31. Jänner 2015 vorgelegt, welche auszugsweise lautet:

*„Nunmehr hat der Geschäftsführer der Firma X. GmbH im Zuge einer Finanzamtsprüfung erfahren, dass wiederum eine Rechnung im Namen der Firma X. GmbH, diesmal für die Firma Bf. GMBH, Adresse2 als Auftragsnehmer ausgestellt wurde, in welchen Fall die X. GmbH keinen Auftrag erteilt hat. Es wurden auch keine Geldbeträge kassiert. Nunmehr wurde von der Firma X. festgestellt, dass diese Rechnung nicht von ihr ausgestellt wurde, und diese daher gefälscht sein muss. Da dies einen strafbaren Tatbestand darstellt, bringt dies die Firma X. GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer C. D., zur strafrechtlichen Verfolgung zu Kenntnis.“*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

#### **Sachverhalt:**

Über die Bf wurde mit Beschluss vom DatumX ein Konkursverfahren eröffnet. Im Beschwerdejahr 2013 vertrat O. P. bis 3. Jänner 2013, danach B. A. bis 7. September 2013 und danach – bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens – S. T. die Bf. GmbH als Geschäftsführer selbstständig. Im Beschwerdezeitraum war B. A. Machthaber der Bf. Die Bf war im Beschwerdejahr 2013 im Baugewerbe tätig und beschäftigte eine geringe Zahl eigener Arbeiter. Zur Erbringung der Bauleistungen bediente sich die Bf Subunternehmer, deren Kosten sie unter dem Titel der Fremdleistung als Betriebsausgaben geltend machte. Im Jahr 2013 wurden unter dem Titel der Fremdleistung drei Rechnungen, scheinbar ausgestellt von der X. GmbH, in einer Gesamthöhe von € 49.300,00 als Betriebsausgaben geltend gemacht:

Datum	Rechnungs-Nummer	Betrag	
29. November 2013	000000-236-13	€	29.300,00
2. Dezember 2013	000000-194-13	€	10.000,00
20. Dezember 2013	000000-196-13	€	10.000,00
<b>Summe</b>		€	<b>49.300,00</b>

Diese Rechnungen wurden tatsächlich nicht von der X. GmbH ausgestellt. Die X. GmbH hat auch keine Zahlungen in Zusammenhang mit diesen Rechnungen erhalten und auch in diesem Zusammenhang keine Leistungen an die Bf. GmbH erbracht.

Die drei Rechnungen der X. GmbH in einer Gesamthöhe von € 49.300,00 stellen Deckungsrechnungen dar. Die Leistungserbringung erfolgte in derartiger Weise, dass nicht angemeldete (Schwarz)Arbeiter für die Bf. GmbH tätig wurden. 50 % der nicht anerkannten Fremdleistungen (ds € 24.650,00) kommen als Lohnaufwand erfolgsmindernd als Betriebsausgabe zum Ansatz.

### **Beweiswürdigung:**

Die Eröffnung des Konkursverfahrens, die Vertretungsbefugnis sowie die Tätigkeit der Bf sind dem Firmenbuch entnommen. Hr. B. A. gab in der Niederschrift der Auskunftserteilung vom 21. Jänner 2015 selbst an, Machthaber der Bf. GmbH zu sein.

Die Feststellungen hinsichtlich der Arbeiterzahl und Subfirmen der Bf sowie die drei scheinbar von der X. GmbH ausgestellten Rechnungen, welche im Jahr 2013 unter dem Titel der Fremdleistung als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden, sind den Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung entnommen.

Dass die Rechnungen nicht von der X. GmbH stammen, diese auch keine Zahlungen erhalten hat und die vorgelegten Rechnungen Deckungsrechnungen darstellen, gründet auf folgenden Erwägungen:

Die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegten vier Rechnungen (drei aus 2013, eine aus 2014) der vermeintlichen X. GmbH weisen eine falsche Firmenadresse auf. Die Adresse darauf lautet: „Adresse3“. Die korrekte Firmenadresse der X. GmbH lautet jedoch Adresse4. Es ist absolut unglaublich, dass ein Unternehmen auf all seinen Rechnungen seine Adresse derart falsch schreibt, dass es den Beisatz „/3/13“ bei der Hausnummer weglässt und statt der korrekten Postleitzahl (Wien1) Wien2 als Postleitzahl angibt.

Zudem weisen die vorgelegten Rechnungen auch kein einheitliches Erscheinungsbild auf. In der Rechnung vom 29. November 2013 wird das Wort „Gesamtsumme“ verwendet, auf allen weiteren Rechnungen das Wort „SUMME“. Auf der Rechnung vom 29. November 2013 werden die Rechnungspositionen mit Klammerausdruck („Pos. X“), auf allen weiteren Rechnungen jedoch ohne Klammerausdruck („Pos. X“) angeführt. Der Summenstrich auf der Rechnung vom 29. November 2013 ist gestrichelt, auf allen weiteren Rechnungen wurde ein durchgehender Strich verwendet. Auf der Rechnung vom 29. November 2013 ist hinsichtlich der Umsatzsteuer folgender Satz angeführt: „Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger gem. § 19 Abs. 1a Ustg“. Alle weiteren Rechnungen enthalten folgenden Satz: „Aufgrund der im 2AAG vorgenommenen Ergänzungen des § 19 Abs. 1a USTG geht die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger über“. Auch hinsichtlich der fortlaufenden Nummerierung der Rechnungen liegen Ungereimtheiten vor. Die Rechnung vom 29. November 2013 weist die Rechnungs-Nr. 000000-236-13 auf. Die nachfolgenden Rechnungen vom 2. Dezember

2013 und 20. Dezember 2013 weisen die Rechnungs-Nr. 000000-194-13 sowie 000000-196-13 auf. Es wurde somit keine fortlaufende Nummerierung vorgenommen, sondern die Rechnungen aus Dezember weisen niedrigere Rechnungsnummern auf, als jene aus November. All diese Abweichungen und Widersprüche sind im Rahmen der Rechnungslegung eines gewerblichen Unternehmens nicht zu erwarten und damit klare Indizien dafür, dass die vorgelegten Rechnungen tatsächlich nicht von der X. GmbH ausgestellt wurden.

Zu den beiden Rechnungen aus Dezember 2013 iHv jeweils € 10.000,00 wurden zwei dazugehörige Barbestätigungen vorgelegt. Der Stempel der vermeintlichen X. GmbH weicht von jenem der „echten“ X. GmbH erheblich ab.

So ist der Stempel auf den Barbestätigungen wesentlich kürzer als jener der tatsächlichen X. GmbH, es fehlen die Wörter „Personalvermittler, Baugewerbe“, sowie die Mobilnummern und die Telefon- und Faxnummer. Zudem sind die E-Mail-Adressen nicht ident. Vor die nunmehr richtig geschriebene Postleitzahl wurde bei dem Stempel auf den Barbestätigungen – anders als auf dem Stempel der tatsächlichen X. GmbH – das Länderkennzeichen „A“ eingefügt. Auch diese Unterschiede sind klare Indizien dafür, dass die tatsächliche X. GmbH die Barbestätigungen niemals ausgestellt hat. Vielmehr wurde ein Stempel im Erscheinungsbild der tatsächlichen X. GmbH nachgeahmt, um die Echtheit der ausgestellten Barbestätigungen zu bekräftigen.

Darüber hinaus ist die Bestätigung seitens der X. GmbH, keinerlei Rechnungen an die Firma Bf. GmbH ausgestellt zu haben bzw die durch den Geschäftsführer C. D. an die Wirtschaftspolizei übermittelte Sachverhaltsdarstellung, dass seitens der X. GmbH keine Rechnungen an die Bf. GmbH ausgestellt oder Beträge eingenommen wurden, klarer Beweis dafür, dass die in Rede stehenden Rechnungen nicht von der tatsächlichen X. GmbH ausgestellt wurden.

Die im Jahr 2013 geltend gemachten Rechnungen, scheinbar ausgestellt von der X. GmbH, wurden somit tatsächlich nicht von der X. GmbH ausgestellt.

Seitens der Bf wurde vorgebracht, dass ein gewisser Hr. „Josef N.“ Drahtzieher in dieser Angelegenheit gewesen wäre, da dieser ohne Kenntnis der X. GmbH sowie Y.-GmbH sämtliche Verträge abgeschlossen, Rechnungen ausgestellt und Akonto-Bestätigungen unterfertigt habe. Das Gericht geht davon aus, dass die Person des Josef N., sowie die behauptete General- und Inkassovollmacht des Hrn. N. als bloße Schutzbehauptung angeführt wird, um die Ausstellung von Deckungsrechnungen durch eine künstlich geschaffene Verbindung zur X. GmbH glaubhaft wirken zu lassen. Dies gründet auf folgenden Erwägungen:

Seitens der Bf wurde vorgebracht, Hr. N. wäre im Besitz einer General- und Inkassovollmacht für beide Gesellschaften gewesen und hätte diese auch präsentiert, „sodaß aus Sicht der Beschwerdeführerin kein Anlaß bestand, seine aufrechte Vertretungsbefugnis für diese beiden Firmen in Zweifel zu ziehen“. Hrn. B. A. – nach eigenen Angaben damaliger Machthaber der Bf. GmbH und für einen längeren Zeitraum

im Jahr 2013 auch Geschäftsführer der Bf. GmbH – war laut eigenen Angaben nur der Vorname „Josef“ und dessen Telefonnummer bekannt. Die von Josef N. angeblich vorgelegte Inkasso- und Generalvollmacht für die X. GmbH, ebenso wie Hr. N. selbst und dessen Personaldokumente sind für die Bf nicht mehr zugänglich. Eine Begründung dafür ist seitens der Bf nicht erfolgt. Seitens der Bf wurde trotz Ergänzungsersuchen vom 18. Jänner 2016 auch nicht dargestellt, wie die Identität des Hrn. N. damals festgestellt wurde. Ebenso wurde ein mit der vermeintlichen X. GmbH abgeschlossener Subunternehmervertrag nicht vorgelegt. Zudem konnte Hr. A. auch keine Aussagen zu Kontaktpersonen der X. GmbH oder zu deren Arbeiter machen. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens und dem Verhalten und den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes, sich im Baugewerbe auf die Aussagen und Versprechungen eines zufällig auf der Baustelle erschienenen Mannes, von dem nur Vorname und Telefonnummer bekannt sind, zu vertrauen und sich damit Subunternehmer zu bedienen, zu denen man keinerlei Angaben machen kann sowie laufend sehr hohe Beträge in bar an eine völlig unbekannte Person auszubezahlen. Das Verhalten des Hrn. A. kann nur damit erklärt werden, dass ihm bewusst war, dass die Leistungen des Hrn. N. (falls dieser überhaupt existiert und Leistungen erbrachte) nur darin bestanden, Deckungsrechnungen zu erstellen, die die tatsächlich erbrachten Bauleistungen durch nicht bei der Bf. GmbH angemeldetes Personal verschleiern sollen. Es stellt sich daher gar nicht mehr die Frage, ob Hr. N. eine General- und Inkassovollmacht der X. GmbH hatte, da es unglaublich erscheint, dass die Bf. GmbH über Hr. N. überhaupt die X. GmbH beauftragt hatte.

Vielmehr wurden Arbeiter, die nicht bei der Bf. GmbH angemeldet waren, tätig; für deren Legitimation wurden gefälschte Deckungsrechnungen erstellt.

Ob Hr. N. diese Arbeiter bereitgestellt hatte oder wer (Bf. GmbH oder Hr. N.) die Deckungsrechnungen erstellt hat, kann nicht nachvollzogen und dargestellt werden; dies ist jedoch nicht entscheidungsrelevant. Entscheidend ist, dass es sich um Deckungsrechnungen handelt.

Offenbar handelt es sich beim angegebenen Namen „Josef N.“ um einen fingierten Namen. Weder eine ZMR-Abfrage noch eine Abfrage im AIS des Bundes führten unter dem angeführten Namen zu irgendeinem Ergebnis. Daher ist es auch nicht verwunderlich, dass die als „Josef N.“ bezeichnete Person für die Bf nicht mehr zugänglich ist und Personaldokumente dieser Person nicht vorgelegt werden konnten.

Darüber hinaus wurde seitens der Bf vorgebracht, dass die Bezahlung der betreffenden Rechnungen (sowohl jene der X. GmbH als auch jene der Y.-GmbH) dergestalt erfolgt sei, dass Hr. N. auf den Baustellen laufend Akontozahlungen in bar gegen eigenhändig mit Firmenstempel unterfertigte Kassa-Eingangs-Bestätigungen ausgefolgt hätte. Für das Jahr 2013 wurden zwei Barbestätigungen vorgelegt. Diese beiden Barbestätigungen weisen annähernd die gleiche Unterschrift auf. Für 2014 wurden 33 Barbestätigungen (betreffend Y.-GmbH) vorgelegt. Auf diesen Barbestätigungen sind die Unterschriften nicht gleich und scheinen zumindest vier verschiedene Unterschriften auf. Die Unterschrift auf den beiden Barbestätigungen aus 2013 ist mit keiner aus 2014 annähernd ident. Hätte Hr. N. (oder die unter diesem Namen auftretende Person) tatsächlich die Barbestätigungen auf der

Baustelle eigenhändig unterfertigt und übergeben, müssten alle Barbestätigungen die gleiche Unterschrift aufweisen.

In der Beschwerde vom 28. Mai 2015 wurde weiters ausgeführt, dass sowohl die Y.-GmbH (betreffend 2014) als auch die X. GmbH bloße „GmbH-Mäntel“ gewesen seien, die 2013 und 2014 vom wahren Machthaber Josef N. verwendet wurden. Bevor der Subunternehmervertrag mit der Y.-GmbH unterfertigt wurde, wäre Josef N. bereits als X. GmbH für die Bf. GmbH als Subunternehmen tätig gewesen. Dieser Firmenwechsel auf Seite des Subunternehmers hätte die Bf. GmbH nicht zu interessieren, solange die Arbeit ordnungsgemäß erledigt werde. Dies steht im Widerspruch zur Auskunftserteilung des Hrn. A. vom 21. Jänner 2015, welche im Rahmen der Betriebsprüfung aufgenommen wurde. Seinen Angaben zur Folge soll Hr. Josef N. eines Tages auf der Baustelle erschienen sein und Hrn. A. – und damit der Bf. GmbH – Personal und diverse Arbeiten angeboten haben. Die X. GmbH solle auch ca. ein Monat auf der Baustelle tätig gewesen sein. Hr. A. habe die Y.-GmbH, weil die X. GmbH die Arbeiten nicht pünktlich und zufriedenstellend erbracht hätte, beauftragt. Aus der Niederschrift geht eindeutig hervor, dass Hr. A. an dem vermeintlichen Subunternehmerwechsel mitgewirkt haben soll, da die vermeintliche X. GmbH ihre Arbeit nicht zufriedenstellend verrichtet habe. Hrn. A. – und damit die Bf. GmbH – musste, anders als in der Beschwerde behauptet, seiner eigenen Darstellung zu Folge der Subunternehmerwechsel sehr wohl interessieren, weil erst auf Grund der angeblich mangelhaften Leistungserbringung der vermeintlichen X. GmbH die Y.-GmbH durch Hr. A. über Hrn. N. beauftragt worden wäre. Es wäre daher gerade im Interesse der Bf. GmbH gelegen, den Subunternehmerwechsel vorzunehmen.

Darüber hinaus besteht ein weiterer Widerspruch zwischen den Behauptungen in der Beschwerde und dem vorgelegten Subunternehmervertrag der Y.-GmbH: Seitens der Bf wurde vorgebracht, dass die beiden von Josef N. geführten Subunternehmer dazu berechtigt gewesen wären, ihre Arbeit ihrerseits durch Subunternehmer erledigen zu lassen. Es wäre der Bf. GmbH daher weder wichtig noch bekannt gewesen, auf welche Firma die jeweiligen Arbeiter angemeldet gewesen wären. Hinsichtlich der vermeintlichen X. GmbH kann nicht festgestellt werden, ob die Arbeit durch Subunternehmer hätte erbracht werden dürfen, da kein Subunternehmervertrag vorgelegt wurde. Betreffend 2014 – dem hier nicht gegenständlichen Jahr – wurde der Subunternehmervertrag mit der Y.-GmbH jedoch vorgelegt, aus welchem unter „9.) Pflichten des Auftragnehmers“ unter Punkt „7.“ hervorgeht, dass es dem Auftragnehmer ausdrücklich untersagt sei, ohne vorherige Zustimmung des Auftraggebers Subunternehmen zu beschäftigen. Subunternehmer müssten dem Auftragnehmer zudem vorher schriftlich unter Angabe von Namen bzw. Firma (samt etwaiger Firmenbuchnummer), Sozialversicherungsnummer, Staatsbürgerschaft und Anschrift bekannt gegeben werden. Zum Zeitpunkt des vermeintlichen Vertragsabschlusses war es der Bf. GmbH offenbar sehr wohl ein Anliegen, über die auf der Baustelle tätig werdenden Unternehmer umfangreich informiert zu werden. Dieser Widerspruch zwischen dem Subunternehmervertrag, der umfangreiche Angaben zu den eingesetzten Unternehmern verlangt und der Behauptung, dass es der

Bf. GmbH weder wichtig noch bekannt gewesen wäre, welche Unternehmen auf den Baustellen tätig sind sowie der Widerspruch hinsichtlich des Subunternehmerwechsels, lässt die Behauptung, dass die Bf. GmbH davon ausgegangen sein soll, über Hrn. N. die X. GmbH beauftragt zu haben, unglaublich erscheinen.

Zudem widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens und dem Verhalten eines ordentlichen Kaufmannes, dass Unternehmen angeblich einer Person eine General- und Inkassovollmacht einräumen, das Unternehmen von den Machenschaften dieser Person aber keine Ahnung haben soll.

Aufgrund all dieser Erwägungen und Widersprüche stellt die Person des Hr. N. und seine behauptete Vollmacht eine reine Schutzbehauptung seitens der Bf dar, und soll die Ausstellung von Deckungsrechnungen glaubwürdig erscheinen lassen, indem eine Verbindung zu den Unternehmen, deren Rechnungen gefälscht werden, künstlich konstruiert wird. Da die Bauleistungen tatsächlich erbracht wurden, die Bf. GmbH aber über zu wenige eigene Arbeitnehmer verfügte, um die in Frage stehenden Leistungen im Jahr 2013 selbst zu erbringen, sollen die gefälschten Rechnungen das tatsächlich erbrachte bei der Bf. GmbH nicht angemeldete Personal decken. Das Ziel der Bf. GmbH in der (behaupteten) Beauftragung des Hrn. N. bestand nur darin, Deckungsrechnungen zu erstellen, die die tatsächlich erbrachten Bauleistungen durch nicht bei der Bf. GmbH angemeldetes Personal verschleiern sollen.

### **Rechtliche Beurteilung:**

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

Weiters ist gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jeweils der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese nach § 184 Abs 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Im Zusammenhang mit den drei festgestellten Deckungsrechnungen im Jahr 2013 sind keine Zahlungen an die darin als Leistungserbringerin ausgewiesene X. GmbH geflossen. Vielmehr sollen die fingierten Deckungsrechnungen an die Stelle des tatsächlich bezahlten (Lohn-)Aufwandes des tatsächlich erbrachten, bei der Bf. GmbH nicht angemeldeten Personals treten. Da die Bauleistungen im Jahr 2013 tatsächlich erbracht wurden, die Bf. GmbH aber über zu wenige eigene Arbeiter verfügte um die in Rede stehenden Bauleistungen zu erbringen, musste sie sich weiterer Arbeiter bedienen. Die Schätzung der Höhe des Lohnaufwands für dieses eingesetzte Personal mit 50 % der nicht anerkannten Fremdleistungen durch die belangte Behörde entspricht sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftsleben als auch der Rechtsprechung (VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115; VwGH

16.05.2002, 96/13/0168; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013). Die Bf ist dieser Schätzung auch nicht entgegen getreten, sodass das BFG auch insoweit die vom FA durchgeführte Schätzung als sachgerecht ansieht.

Zu den beantragten Zeugeneinvernahmen:

Gemäß § 183 Abs 3 BAO kann von der Aufnahme beantragter Beweise abgesehen werden, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, die Partei erklärt sich zur Tragung der Kosten bereit oder leistet für diese Sicherheit, oder wenn die Beweise in der offensichtlichen Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten wurden. Eine zu beweisende Tatsache ist dann unerheblich, wenn sie nicht geeignet ist, zur Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes beizutragen und damit eine mangelnde Relevanz des Beweisantrages vorliegt (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 183 Rz 10).

Durch die Einvernahme des F. G. (Geschäftsführer der Y.-GmbH) ist für das Jahr 2013 keine weitere Aufklärung des Sachverhaltes zu erwarten, weil die Y.-GmbH erst seit dem Jahr 2014 für die Bf. GmbH tätig wurde. Es kann daher von seiner Einvernahme auf Grund mangelnder Relevanz für das Streitjahr gemäß § 183 Abs 3 BAO Abstand genommen werden.

Seitens des Hrn. C. D. (Geschäftsführer der X. GmbH) wurde bereits bestätigt, dass die in Frage stehenden Rechnungen nicht von der X. GmbH stammen und auch keine Zahlungen in Zusammenhang mit diesen Rechnungen an die X. GmbH geflossen sind, weswegen auch hier von einer Einvernahme gemäß § 183 Abs 3 BAO auf Grund mangelnder Relevanz abgesehen wird.

Die vier Arbeiter, deren Einvernahme als Zeugen beantragt wurde, haben ihren Wohnsitz in Ungarn. Auslandssachverhalte führen auf Grund der eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen (VwGH 26.07.2000, 95/14/0145; VwGH 31.05.2000, 97/13/0039). Es obliegt daher dem Abgabepflichtigen, einen im Ausland wohnhaften Zeugen zur Vernehmung vor der österreichischen Abgabenbehörde stellig zu machen (VwGH 29.05.2001, 96/14/0069 mwN, VwGH 27.02.2002, 97/13/0201). Darüber hinaus wurden die Arbeiter, wie den mit der Beschwerde vorgelegten Unterlagen entnommen werden kann, erst im Juli 2014 angemeldet, sodass ihre Einvernahme für das Streitjahr 2013 unerheblich ist.

***Zur Zulässigkeit der Revision:***

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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. Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor, weil die Beurteilung, ob Deckungsrechnungen vorliegen, keine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfrage darstellt. Soweit im Erkenntnis Rechtsfragen beurteilt werden, erfolgt dies in Übereinstimmung mit der Judikatur des VwGH. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. August 2018