

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter D. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 8/16/17, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (Bf.) übt seit 2007 das Handwerk des Glasers, Glasbelegers und Flachglasschleifers in Österreich aus. In seinen Einkommensteuererklärungen wies er bis inklusive 2011 keinen oder nur einen geringen Personalaufwand aus. Stattdessen führte er in seiner Erklärung für das Jahr 2011, unter anderem Fremdleistungen iHv € 91.165,82 an. Ab 2012 bis 2018 gab er einen deutlich geringeren Fremdleistungsaufwand bei einem relativ hohen Personalaufwand an. Dementsprechend hatte er auch ab 2012 deutlich mehr Mitarbeiter bei der Sozialversicherung gemeldet.

Mit Prüfungsauftrag vom 24.05.2012 wurde eine Außenprüfung der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer des Jahres 2011 begonnen. Nach dem Betriebsprüfungsbericht vom 21.11.2012 seien folgende Unterlagen vorgelegt worden:

- *„Einnahmen- und Ausgabenaufstellungen in Kontenform*
- *Elektronische Archivdaten (Journal und Saldenliste)*
- *Kassabuch im Excelformat*
- *Belege*
- **Grundaufzeichnungen** wurden **keine** vorgelegt und wie der Bf. einräumt **existieren diese auch nicht.**“

Mit Ergänzungsersuchen vom 04.07.2012 wurden dem Bf., in Bezug auf die Fremdleistungen, folgende Fragen zu seinen drei eingesetzten Subunternehmen gestellt:

- *„Wie und durch wen sind Sie zu diesen Firmen gestoßen?*
- *Wer ist für diese Firmen aufgetreten?*

- Waren diese Personen der deutschen Sprache mächtig; wenn nein, wer hat übersetzt?
- Hatten diese Firmen Referenzen; wenn ja, welche?
- Was waren die Gründe, dass man sich für diese Firmen entschieden hatte?
- Wo war der jeweilige Sitz dieser Firmen?
- Wie haben Sie sich vergewissert, ob diese Firmen tatsächlich existieren bzw. tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausüben konnten?
- Für welche Baustellen wurden die Leistungen in Anspruch genommen?
- Welche Vereinbarungen wurden zwischen Ihnen und den Auftraggebern hinsichtlich der Weitergabe von Arbeiten an Subunternehmen getroffen?
- Welche Vereinbarungen lagen den Aufträgen zu Grunde?
- Nach welchen Kriterien und Zeitabschnitten wurde abgerechnet?
- Welche Aufzeichnungen (z.B. Bautageberichte, Regiestundenlisten etc.) wurden über die einzelnen Bauvorhaben geführt?
- Existieren Aufzeichnungen, aus denen ersichtlich ist, welche Arbeiter der Subfirmen auf den jeweiligen Baustellen wann und wie lange eingesetzt waren?
- Auf welcher Grundlage erfolgten die Abrechnungen mit den Auftraggebern?
- Wie und anhand welcher Unterlagen wurden die Rechnungsinhalte überprüft?
- Wie, wo und durch wen erfolgte die Rechnungsübergabe?
- Waren Sie jemals in den Firmenräumlichkeiten der Subunternehmen?
- Sind Geschäftsbeziehungen zu diesen Firmen noch aufrecht?“

Der Vertreter des Bf. antwortete darauf, in Bezug auf die Fremdleistungen, fristgerecht wie folgt:

- „Mein Mandant ist auf die Firmen anlässlich seiner Tätigkeit als Glasermeister gestoßen und wurde ihm Herr A. A., Geschäftsführer besagter Firmen, von seinen Geschäftspartnern als zuverlässig empfohlen.
- Herr A. A. ist als Geschäftsführer dieser Firmen aufgetreten und auf Anraten der steuerlichen Vertretung meines Mandanten hat dieser die Befugnisse des Herrn A. mittels Firmenbuchauszug und UID-Abfragen überprüft und für in Ordnung befunden.
- Herr A. spricht Serbisch, Englisch und Deutsch. Mein Mandant hat mit Herrn A. serbisch gesprochen.
- Herr A. wurde von mehreren Geschäftsfreunden als zuverlässig empfohlen.
- Die Firmen waren hinsichtlich der Personalgestellung zuverlässig, pünktlich und flexibel.
- Das Büro befand sich im 14. Bezirk in der Adresse3.
- Mein Mandant war mehrmals im Büro, wo sich auch eine Sekretärin befand. Die Firma war in den Öffnungszeiten telefonisch erreichbar und über das Firmenschild an der angegebenen Adresse leicht zu finden.
- Die Leistungen wurden regelmäßig in Anspruch genommen, da mein Mandant zu dieser Zeit kein eigenes Personal beschäftigte (Vereinbarung in Kopie beiliegend).
- Es gab keine Vereinbarungen mit den Auftraggebern zur Weitergabe von Arbeiten an Subunternehmen.

- Die Auftragsvergabe an meinen Mandanten erfolgt hauptsächlich mündlich nach Besichtigung vor Ort.
- Abgerechnet wurde das Leihpersonal monatlich und nach tatsächlichem Aufwand.
- Über geleistete Bauvorhaben wurden keine gesonderten Aufzeichnungen geführt.
- Es existieren keine Aufzeichnung darüber, welche Arbeiter entsendet wurden. Auf Anraten des Steuerberaters ließ sich mein Mandant bei erstmaligen Arbeitsbeginn eine Kopie der Anmeldung bei der Krankenkasse und einen Lichtbildausweis der jeweiligen Personen vorlegen.
- Die Abrechnung mit den Auftraggebern erfolgt nach Ausmaß oder pauschal.
- Die Rechnungsinhalte der Personalgestellungsfirmen wurde nach Plausibilität, eigenen Notizen und Wahrnehmungen überprüft, mein Mandant arbeitete mit den Arbeitern direkt zusammen und war somit über deren Anwesenheit informiert.
- Die Rechnungsübergabe erfolgte postalisch oder persönlich durch Herrn A..
- Mein Mandant war mehrmals im Büro.
- Die Geschäftsbeziehung zu diesen Firmen ist nicht mehr aufrecht.“

Nach dem Aktenvermerk vom 09.08.2012 wurde an diesem Tag vom Betriebsprüfer mit der steuerlichen Vertretung des Bf. folgendes besprochen:

*„Auf Grund der bisherigen Feststellungen der Betriebsprüfung sind die im Rechenwerk aufscheinenden Firmen im Zusammenhang mit Fremdarbeiten und getätigten Investitionen als leistende Firmen nicht anzuerkennen. In diesem Zusammenhang wurde auch auf die mangelnde Beantwortung des Fragenvorhaltes vom 25. Juli 2012 hingewiesen.*

*Der steuerliche Vertreter wurde nochmals gebeten die leistenden Namen bzw. Firmen bekanntzugeben, ansonsten die abgesetzten Beträge gem. § 162 BAO dem erklärten Ergebnis des Kalenderjahres 2011 zuzurechnen sind.“*

Bei der erfolgten Schlussbesprechung am 04.10.2012 sei bestätigt worden, dass keine (Grund-)Aufzeichnungen vorhanden seien.

In der Anlage 1 des Betriebsprüfungsberichts, am 26.11.2012 nachweislich zugestellt, wurden die Ergebnisse der Recherche zu den drei eingesetzten Subunternehmen angeführt:

### **„Arbeitsgemeinschaft 1**

Adresse1

Die Zusammensetzung der ARGE stellt sich wie folgt dar:

**Unternehmen1.1 r.s.o.** , Adresse1.1

**Unternehmen1.2 Lmt**, Adresse1

**Unternehmen1.3 GmbH**, Adresse1.3

### **Arbeitsgemeinschaft 1**

Begrenzung der UID-Nummer mit 27.1.2011

*Eine Nachfrage bei der für das Objekt zuständigen Hausverwaltung ergab, dass für o.a. Firmenanschrift ein Mietvertrag mit einer Privatperson besteht; das gegenständliche Unternehmen ist unbekannt.*

*Die Firmenanschrift der Fakturen ist ungleich der Firmenanschrift auf den Kassabelegen:  
Rechnung – Arbeitsgemeinschaft 1  
Kassabeleg – Arge 1B*

### **Unternehmen1.2 Lmt**

*Konkurseröffnung am Datum4\*\*\*\**

*Amtliche Löschung im Firmenbuch gem. § 10 Abs. 2 FBG*

*Eine Nachfrage bei der für das Objekt zuständigen Hausverwaltung ergab, dass für o.a. Firmenanschrift ein Mietvertrag mit einer Privatperson besteht; das gegenständliche Unternehmen ist unbekannt.*

*Der Geschäftsführer der Firma ist ebenfalls an dieser Adresse amtlich gemeldet (Zentralmeldeamt).*

*Eine Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer war nicht möglich.*

### **Unternehmen1.3 GmbH**

*Konkurseröffnung am Datum\*\*\*\**

*Firma infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht*

*Lt. Bericht der zuständigen Masseverwalterin an das Handelsgericht auszugweise wie folgt:*

*„Es sind keine Gewerbeberechtigungen vorhanden.*

*Ich habe unmittelbar nach Insolvenzeröffnung versucht mit dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer Kontakt aufzunehmen. Es scheiterten sämtliche Versuche einer Kontaktaufnahme. Der Geschäftsführer ist an den beiden zuletzt gemeldeten Adressen nicht auffindbar oder bekannt.*

*Der protokollierte Sitz der Gesellschaft befindet sich in Adresse1.3.*

*An dieser Adresse ist das gemeinschuldnerische Unternehmen nicht auffindbar; insbesondere existiert „in Natur“ kein Top 4.“*

*Eine Begehung durch das h.o. Finanzamt am 8.11.2010 hat ergeben, dass der Betriebsort geschlossen war.*

## **2**

*Adresse2*

*Die Zusammensetzung der ARGE stellt sich wie folgt dar:*

**Unternehmen2.1 s.r.o** , Adresse1.1

**Unternehmen2.2 GmbH**, Adresse2.2

**Unternehmen2.3 GmbH**, Adresse2.3

## **2**

*Arge Personenkreis lt. „ARGE-Vertrag“ vom 24.1.2011*

*B. B. – kaufmännische GF – keine Kontaktmöglichkeit*

*A. A. – Bauleiter – keine Kontaktaufnahme möglich*

*Anlässlich von Überprüfungsmaßnahmen durch das zuständige Finanzamt wurden folgende Feststellungen getroffen; auszugsweise wie folgt:*

*Die ARGE wurde im Februar 2011 steuerlich erfasst.*

*Gegenüber dem Finanzamt wurde Fr. B. als ARGE-Ansprechpartner namhaft gemacht.*

*Sowohl Fr. B. als auch Hr. A. waren weder telefonisch erreichbar, noch sind diese den mehrmaligen Vorladungen in das Finanzamt nicht nachgekommen. Zudem waren die Genannten an deren Wohnadressen nicht anzutreffen. Poststücke gelangten unbehoben retour.*

*Mag. Z., seit 10.3.2011 Gesellschafter und Geschäftsführer (100%) der Unternehmen2.2 GmbH (siehe oben) wurde am 12.1.2012 im Finanzamt niederschriftlich einvernommen und gab zu Protokoll, dass ihm ein „A. A.“ im Zusammenhang mit der Übernahme der Gesellschaftsanteile der „Unternehmen2.2“ bekannt ist. Mit einer „ARGE 2“ hätte er jedoch nicht das Geringste zu tun. Er habe weder Rechnungen erstellt, noch irgendwelche Gelder vereinnahmt. An der Echtheit seiner für die Fa. „Unternehmen2.2“ geleisteten Unterschrift (Seite 16 d. Argevertrages) zweifle er; man hätte ihm diesen Vertrag dann jedenfalls untergeschoben.*

*An der Adresse Adresse2 bestand ein Mietverhältnis für ein 10 m<sup>2</sup> Büro beginnend mit 1.2.2011 (Mieter: Unternehmen2.1 s.r.o.). Der Mietvertrag wurde von Fr. B. unterzeichnet. Seitens des Finanzamtes wurde die „ARGE 2“ am 23.11.2011 an der genannten Adresse nicht mehr gefunden; lediglich ein überfüllter Postkasten. Recherchen beim Vermieter (Hausverwaltung) ergaben, dass der Mieter am 22.9.2011 ausgezogen sei.*

***Anlässlich von Kontenöffnungen wurde festgestellt, dass die eingelangten Gutschriften meist zeitgleich oder zeitnah (nächster Tag) seitens der Einzelverfügungsberechtigten bar behoben wurden.***

*Nach Ansicht des Finanzamtes wurde das Rechtsgebilde „ARGE“ als Verschleierungsform gewählt um keinen Einblick auf den/die tatsächliche(n) Machthaber zu gewähren.*

*Die Rechtsform „ARGE“ wurde auch gewählt, um die Zahlungen im Rahmen der Auftraggeberhaftung zu umgehen, bzw. die Bezahlung von Sozialversicherungsbeiträgen hintanzuhalten.*

*Das Rechnungspapier der „ARGE 2“ diene den Auftraggebern entweder als Deckungsrechnungen (mit Vorsteuerabzug) oder Fremdleistungsaufwand im eigenen Rechenwerk verarbeiten zu können.*

### ***Unternehmen2.2 GmbH***

*UID-Nummer mit 20.8.2011 begrenzt*

*Konkurseröffnung am Datum2\*\*\*\**

### ***Unternehmen2.3 GmbH***

*Konkurseröffnung am Datum3\*\*\*\**

*Firma im Firmenbuch gelöscht wegen Vermögenlosigkeit*

*Der Geschäftsführer war nicht erreichbar*

*Lt. Schreiben der für das Objekt zuständigen Hausverwaltung war in der Zeit von 1.7.2008 bis 31.12.2010 eine Fa. „Unternehmen2.3-Kompetenz“ Mieterin*

**3**

*1140 Wien, Adresse3*

*Die Zusammensetzung der ARGE stellt sich wie folgt dar:*

**Unternehmen2.1 s.r.o** , Adresse1.1

**Unternehmen3.2 GmbH**, 1140 Wien, Adresse3 – dzt. in Liquidation

**3**

*ARGE Personenkreis:*

*B. B. – kaufmännische GF – keine Kontaktmöglichkeit*

*Y. – Technischer GF – keine Kontaktmöglichkeit (GES/GEF von Unternehmen3.2 GmbH von 6.4.2011 – 25.4.2012)*

*Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich bei gegenständlichem Konstrukt um die Nachfolge-„ARGE“ der Arge-2.*

**Gleiche** Ansprechperson – B. B.

*Unternehmen2.1 s.r.o. wiederum beteiligt*

**Firmenkonto** bei RLB Wien lautet auf A. A.

**A. A. – Kontoinhaber + Einzelverfügungsberechtigung**

**Y. – Zeichnungsberechtigter + Einzelverfügungsberechtigter**

*Lt. Niederschrift mit dem Wohnungseigentümer bestand mit der „ARGE“ kein Mietvertrag.*

**Unternehmen3.2 GmbH**

*6.4.2011 – Änderung des Gesellschaftsvertrages – neuer Gesellschafter und Geschäftsführer ist Y. (nicht auffindbar)*

*26.6.2012 – Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckendem Vermögen*

*20.7.2012 – Auflösung der Gesellschaft mangels kostendeckendem Vermögen und Zahlungsunfähigkeit*

**Würdigung des o.a. Sachverhaltes durch das Finanzamt:**

*Die Baubranche ist aus Sicht der Finanzverwaltung als Hochrisikobranche einzustufen. An die Befolgung der Abgabengesetze wie der sozialversicherungs- und unternehmensrechtlichen Bestimmungen und auch an die Einhaltung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns sind besondere Maßstäbe anzulegen und seitens der Finanzverwaltung mit angemessener Genauigkeit zu kontrollieren.*

*Im gegenständlichen Unternehmen wurden im Prüfungszeitraum Rechnungen von o.a. Subunternehmen erfasst.*

*Als Ansprechpartner wurde ausschließlich Hr. A. A. angegeben, mit welchem durch verschiedene Finanzämter keinerlei Kontakt hergestellt werden konnte.*

Wie aus der Aufstellung über den Prüfungszeitraum und auch aus der Aufstellung die Vorjahre betreffend hervorgeht wurde für sämtliche Unternehmen kurz nach der letzten Rechnungslegung der Konkurs eröffnet. Die entsprechenden Ansprechpartner bzw. die zuständigen Verantwortlichen waren für die Behörden nicht mehr auffindbar.

Wie bereits erwähnt wurden **keinerlei Grundaufzeichnungen bzw. Aufzeichnungen** vorgelegt, die den **Leistungsaustausch** zwischen dem geprüften Unternehmen und den angeführten Subunternehmen **dokumentieren**. Dieses gänzliche Fehlen lässt die Schlussfolgerung zu, dass ein behaupteter Leistungsaustausch mit **diesen** Firmen nicht stattgefunden hat.

**Wer tatsächlich die in den Fakturen ausgewiesenen Lieferungen bzw. Leistungen erbracht, hat wurde nicht bekanntgegeben.**

Die besagten Aufzeichnungen sind auch notwendig, um im Falle von Schadensfällen und dadurch eventuell sich ergebender Haftungsansprüchen die Rechte des geprüften Unternehmens zu wahren.

Das Finanzamt geht daher davon aus, dass die in den Fakturen ausgewiesenen Leistungen, bzw. Lieferungen in keiner Weise nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden konnte.

Entsprechend der Bestimmungen des § 12 UStG und 162 BAO sind die ausgewiesenen und auch geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu stornieren und die abgesetzten Betriebsausgaben dem erklärten Betriebsergebnis zuzurechnen.“

Weiters wurde im Rahmen der Betriebsprüfung folgende Vereinbarung zwischen der 2 und dem Bf. vorgefunden:

Der Bf. „bestellt hiermit zu den nachfolgenden Konditionen:

Anzahl	Beruf	Zeitraum	Preis/Std./netto
1	Hilfsarbeiter	ab 01.02.11	€ 23,00

**Preise:** Die Preise verstehen sich pro bestätigte Arbeitsstunde, welche monatlich verrechnet werden. **Anfallende Überstunden werden mit 0 % Zuschlag berechnet.**

**Zahlung:** 14 Tage nach Rechnungserhalt.

**Sonstiges:** Unsere Arbeitskräfte arbeiten während der gesamten Auftragsdauer unter order ihres Unternehmens, wobei auch die Arbeitsausführung von Ihnen kontrolliert wird. Für allfällig verursachte Schäden unserer Arbeitskräfte wird nicht gehaftet.

Sollte ein Arbeitnehmer durch Krankheit, Unfall oder sonstige Umstände nicht in Ihrem Betrieb oder auf Ihrer Bauteile erscheinen, wird ein Ersatzmitarbeiter von der Firma 2 innerhalb von 24 Stunden gestellt.

Die Rückstellung unserer Mitarbeiter erfolgt nach Vereinbarung, bzw. mit mindestens einer 3-tägigen Verständigungszeit. Während der ersten Woche hingegen besteht die Möglichkeit der täglichen Kündigung.“

Mit den Bescheiden vom 22.11.2012 wurden die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer entsprechend ohne Berücksichtigung der Zahlungen an die drei Subunternehmen festgesetzt.

Am 20.12.2012 beantragte der damalige Vertreter des Bf. die Fristverlängerung bis 23.01.2013. Begründend führte dieser insbesondere aus, dass der Bf. jene Versäumnisse, die ihm vom Betriebsprüfer in Bezug auf § 162 BAO vorgeworfen würden, durch Vorlage entsprechender Aufzeichnungen und Belege entkräften wolle. Da es sich bei diesen Unterlagen um recht umfangreiche Dokumente handle, bedürfe diese Vorbereitung noch ein wenig Zeit.

Am 23.01.2013 beantragte derselbe Vertreter des Bf. die Berufungsfrist „*letztmals*“ bis 15.02.2013 zu verlängern, da die erforderlichen Unterlagen, die recht umfangreich seien, nun beim Vertreter eingelangt seien, und die Ausarbeitung noch ein wenig Zeit bedürfe.

Am 15.02.2013 beantragte der neue Vertreter des Bf. die Verlängerung der Berufungsfrist bis 28.02.2013, da infolge sprachlicher Schwierigkeiten die Sachverhaltsermittlung noch nicht abgeschlossen worden sei.

Am 28.02.2013 führte schließlich ein anderer, nunmehr aktueller Vertreter des Bf. dazu in seiner Berufung gegen die beiden Bescheide aus, dass die Rechnungen an diese Subunternehmen von seinem Mandanten größtenteils mittels Banküberweisung bezahlt worden seien. Weiters habe er 2011 über kein eigenes Personal verfügt und daher sei die Schlussfolgerung, es läge den Rechnungen kein Leistungsaustausch zu Grunde, verfehlt. Auch sei der Bf. mehrmals im Büro der Subunternehmer gewesen und habe dort auch eine entsprechende Infrastruktur, wie etwa eine Sekretärin, vorgefunden. Außerdem könne dem Bf. nicht angelastet werden, dass die Unternehmen und deren Verantwortliche, mit denen er zusammengearbeitet hat, nun nicht mehr auffindbar oder insolvent sind. Weiters schrieb der Vertreter des Bf.:

*„Insgesamt liegen sohin Aufzeichnungen gemäß § 162 BAO vor, die die jeweiligen Geschäftsfälle nachvollziehbar dokumentieren. Der Einschreiter hat die Empfänger der Leistungen genannt und ist sohin seiner Benennungspflicht gemäß § 162 BAO nachgekommen. Es kann keinen Zweifel darüber geben, dass die in Frage stehenden Leistungen tatsächlich von den in den Rechnungen ausgewiesenen Unternehmen erbracht und vom Einschreiter bezahlt wurden.*

*Bei richtiger rechtlicher Beurteilung der vorliegenden Unterlagen und Aufzeichnungen hätte die Behörde I. Instanz zur Schlussfolgerung kommen müssen, dass den jeweiligen Rechnungen auch ein entsprechender Leistungsaustausch zugrunde liegt und sohin die hierzu geltend gemachten Vorsteuerbeträge und die abgesetzten Betriebsausgaben zu Recht bestehen.“*

Der Berufung wurden 166 Seiten in 14 Beilagenkonvoluten beigelegt. Ein Beilagenkonvolut bestehe dabei aus einer Rechnung eines Subunternehmers samt



Aufzeichnungen und den ausgestellten Rechnungen des Bf. zu denselben Baustellen. Zum Beispiel sind in der Rechnung vom 31.12.2010 an den Bf. 104 Stunden Regiearbeit á € 23,00 ausgewiesen.

**Jegliche Angabe dazu, wann, wo, von wem oder wofür diese Stunden geleistet worden sind, fehlen.** In den Aufzeichnungen, die im Rahmen der Berufung beigelegt worden sind, werden diese 104 Stunden detaillierter aufgeschlüsselt. Dabei handelt es sich um 34 Stunden, die an 5 genannten, unterschiedlichen Adressen geleistet worden seien, 65 Stunden an „*Werkstattarbeiten, Lagerarbeiten, Einkauf, Beliefern, Neue Baustellen Besichtigen + Ausmessen (Beihilfe), div. Arbeiten*“ und 5 Stunden an „*Reklamationen beheben*“. Die übrigen Rechnungen und Erläuterungen dazu sind ähnlicher Natur.

In der dazu ergangenen Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde ausgeführt, dass diese drei genannten Unternehmen nicht als leistende Unternehmer in Betracht kommen würden und auch nach mehrmaliger Aufforderung kein Empfänger genannt worden sei. Zwar seien die Zahlungen größtenteils mittels Banküberweisung erfolgt, allerdings sei anlässlich von Kontenöffnungen festgestellt worden, dass die eingelangten Gutschriften meist zeitgleich oder zeitnah wieder in bar behoben worden seien. Dies untermauere die Ansicht der Betriebsprüfung, dass die genannten Firmen Scheinkonstrukte darstellen, deren ausschließlicher Zweck der Minderung von Steuer- bzw. Beitragszahlungen ist. Ferner werde seitens der Betriebsprüfung die Leistungserbringung an den Bf. gar nicht in Abrede gestellt.

Daraufhin legte das Finanzamt die (nunmehr als Beschwerde zu wertende) Berufung und die bezughabenden Akten vor.

## **Rechtliche Grundlagen**

Gemäß § 131 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind Bücher und Aufzeichnungen so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Dabei gelten insbesondere die folgenden Vorschriften:

1. Sie sollen in einer lebenden Sprache und mit den Schriftzeichen einer solchen geführt werden. Soweit Bücher und Aufzeichnungen nicht in einer für den Abgabepflichtigen im Abgabungsverfahren zugelassenen Amtssprache geführt werden, hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde eine beglaubigte Übersetzung der vorgelegten Bücher, Aufzeichnungen, hiezu gehörige Belege sowie der Geschäftspapiere und der sonstigen Unterlagen im Sinn des § 132 Abs. 1 beizubringen. Soweit es für die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung (§§ 147 bis 153) erforderlich ist, hat der Abgabepflichtige auf seine Kosten für die Übersetzung der eingesehenen Bücher

und Aufzeichnungen in eine für ihn zugelassene Amtssprache Sorge zu tragen; hierbei genügt die Beistellung eines geeigneten Dolmetschers.

2. a) Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist.  
b) Soweit nach den §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden.  
c) Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 3 verpflichtet sind, ihre Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bargeschäfte einzeln festhalten.
3. Die Bezeichnung der Konten und Bücher soll erkennen lassen, welche Geschäftsvorgänge auf diesen Konten (in diesen Büchern) verzeichnet werden. Konten, die den Verkehr mit Geschäftsfreunden verzeichnen, sollen die Namen und Anschriften der Geschäftsfreunde ausweisen.
4. Soweit Bücher oder Aufzeichnungen gebunden geführt werden, sollen sie nach Maßgabe der Eintragungen Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein. Werden Bücher oder Aufzeichnungen auf losen Blättern geführt, so sollen diese in einem laufend geführten Verzeichnis (Kontenregister) festgehalten werden.
5. Die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.
6. a) Die Eintragungen sollen nicht mit leicht entfernbareren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind.  
b) Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll insbesondere bei der Losungsermittlung mit elektronischem Aufzeichnungssystem durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen möglich sein.

Gemäß § 132 Abs. 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren. Darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, dass, wenn der Abgabepflichtige beantragt, Aufwendungen abzusetzen, der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

Gemäß § 162 Abs. 2 BAO sind die beantragten Absetzungen, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, nicht anzuerkennen.

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

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit a Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

## **Erwägungen**

Sowohl für das Bundesfinanzgericht (BFG) als auch für den Verwaltungsgerichtshof (VwGH) 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).

Mittlerweile gingen die Beteiligten immer mehr 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).

Ebenso wurde meist behauptet, sämtliche Zahlungen seien in bar erfolgt. Dies wurde von den Gerichten als nicht fremdüblich, unglaublich und schlussendlich als Indiz für Scheinhandlungen angesehen. Deshalb entschieden sich die Beteiligten dazu, die Zahlungen auf Konten zu leisten, die angeblich in der Verfügung der Scheinfirmen stehen. Da diese Firmen aber gerade auf die Nichtentrichtung von Abgaben und Sozialversicherungsbeiträgen abzielen, dürfen diese über kein Vermögen verfügen, auf das zugegriffen werden kann. Aus diesem Grund werden die Zahlungseingänge unmittelbar nach Eingang, in bar behoben. Damit wird auch der Verbleib der Mittel verschleiert (vgl. etwa BFG vom 15.11.2018, RV/7101430/2017). Es handelt sich dabei i.d.R. um erhebliche Beträge, die nur zum Teil dazu dienen die Schwarzarbeiter zu entlohnen. Der Rest wird unter den Beteiligten aufgeteilt (sog. Kick-back-Zahlungen).

Dass das Bau- und Baunebengewerbe als Hochrisikobranche in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug einzustufen ist, zeigt sich auch in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP):

*„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. Von ca. 800 Firmenbuchanmeldungen von im Baubereich tätigen Firmen pro Jahr existieren rund 600 bis 700 ein Jahr später nicht mehr. Dadurch entsteht ein fiskalischer Schaden zwischen 800 und 1.000 Millionen Euro pro Jahr. Nach etwa sechs bis neun Monaten eröffnen derart unredliche Firmen den Konkurs, ohne die öffentlichen Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen. 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.“*

Unter anderem um solche Konstruktionen zur Verminderung der Abgabenleistung zu unterbinden, regelt § 162 BAO, dass, wenn der Abgabepflichtige beantragt, Aufwendungen abzusetzen, die Abgabenbehörde verlangen kann, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau

bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und keine Leistung erbringen kann, nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO anzusehen (vgl. etwa VwGH vom 28.02.2012, 2008/15/0005). Eine solches Unternehmen „erschöpft sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung.“ (VwGH vom 19.12.2007, 2005/13/0030). Dementsprechend ist auch, um eine Person als Empfänger im Sinne des § 162 BAO ansehen zu können, die „formelle Existenz einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlung“ (VwGH vom 20.09.2007, 2007/14/0007).

Zur Beurteilung, ob es sich im gegenständlichen Fall bei den drei genannten ARGES bzw. bei den Unternehmen, aus denen sich diese ARGES zusammensetzen, um solche dubiose Unternehmen handelt, lassen sich, nach Ansicht des Gerichtes, deren wesentliche Merkmale wie folgt zusammenfassen:

Name lt. Rechnung	Arbeitsgemein schaft 1	2	3
Name lt. Kassabeleg	Arge 1B		
Adresse	Adresse1	Adresse2	1140 Wien, Adresse3
Verhältnis mit Wohnungseigen-tümer	seit 10/2010 Mietvertrag mit X. am 01.12.2010 (AV) einen Inder ohne Ausweis vorgefunden, kein bekannter Bezug zu diesen Unternehmen; Lt. ZMR sind gänzlich andere Personen gemeldet; ARGE dem Vermieter unbekannt;	Mieter: seit 1.2.11 Unternehmen2.1 s.r.o., lt. Vermieter am 29.9.2011 ausgezogen; ARGE dem Vermieter unbekannt;	Mieter ab 04/11 ist GF der Unternehmen3.2 GmbH, durfte an diese GmbH untervermieten, diese vermietete ab 08/11 weiter an Unternehmen2.1 s.r.o.; Ab 05/12 direkte Vermietung an Unternehmen3.2 GmbH; ARGE dem Vermieter unbekannt;
Angegebene Telefonnummer lt. Telefonbuch	Unbekannt	Unbekannt	Zugeordnet zu: VölligAndererAdresse
Zusammensetzung	Unternehmen1.1 r.s.o., Adresse1.1	Unternehmen2.1 (manchmal Unternehmen2.1B) s.r.o., Adresse1.1, Existiert seit 12/2010	

		Ges/GF: A. A. seit 09/2011 Davor GF: B. B.	
	Unternehmen1.2 Lmt, <b>Adresse1</b> , seit 11/2010 in Wien Konkurseröffnung am Datum4****	Unternehmen2.2 GmbH, <b>Adresse2.2</b> UID bis 20.8.2011 Konkurseröffnung am Datum2***, Büro leerstehend, Ges/GF: A. A. seit 03/11	Unternehmen3.2 GmbH, 1140 Wien, <b>Adresse3</b> Neuer Ges/GF seit 04/2011 Auflösung am 20.7.2012
	Unternehmen1.3 GmbH, <b>Adresse1.3</b> , seit 09/10 in Wien Konkurseröffnung am Datum**** Unternehmen nicht auffindbar, „in Natur“ existiert kein Top 4 (lt. AV)	Manchmal: Unternehmen2.3 GmbH, <b>Adresse2.3</b> Konkurseröffnung am Datum3**** Neuer Ges/GF ab 12/2010; Oder manchmal: Unternehmen3.2 GmbH	
Ansprechperson	Unbekannt	B. B. A. A.	B. B. Firmenkonto auf A. A.
Aktive UID-Nr.	22.07.10-27.01.11	07.02.11-13.04.11 05.05.11-25.11.11	29.08.11-13.04.12
ARGE-Vertrag vom	01.06.2010	24.01.2011	16.08.2011
Kontogutschriften		Wurden zeitnah in bar behoben	
Geschäfts- beziehung mit Bf.	12/2010-01/2011	03/2011-09/2011	11/2011-12/2011

Aus dem Vergleich dieser drei Geschäftspartner des Bf. lässt sich ein Muster ableiten.

Es handelt sich jeweils um relativ junge Arbeitsgemeinschaften mit Fantasienamen, die nur wenige Monate aktiv waren und deren Geschäftstätigkeit zeitlich aufeinander folgte. Auch die Unternehmen, aus denen die Arbeitsgemeinschaften zusammengesetzt waren, waren entweder erst kurz davor gegründet worden oder mit Wechsel der Gesellschafter, der Geschäftsführer oder auch des Sitzes übernommen worden und wurden wenige Monate später insolvent. Weiters waren immer wieder dieselben beiden Personen (A. A., B. B.) involviert, die ebenso wie andere Verantwortliche nicht mehr auffindbar waren.

Soweit Gutschriften auf den Konten der Arbeitsgemeinschaften erfolgten, wurden diese am selben Tag oder sehr zeitnah (nächster Tag) wieder zur Gänze in bar behoben.

Weiters ist nicht erweislich, dass die einzelnen Unternehmen an den angegebenen Adressen tatsächlich ihren Sitz gehabt haben. Vielmehr spricht der Umstand, dass den jeweiligen Vermietern der Liegenschaft diese Firmen nicht bekannt waren und die Objekte in jedem Fall an Andere vermietet waren, klar dagegen.

Die angeblichen Firmentelefonnummern der ARGES existierten zu den streitgegenständlichen Zeiträumen nicht oder gehörten zu einer ganz anderen Adresse.

Der Umstand, dass generell keine Überstundenzuschläge verlangt werden, widerspricht jeder wirtschaftlichen Logik und ist ein deutliches Indiz dafür, dass gar keine fremdübliche Lohnverrechnung und Aufzeichnung stattgefunden hat und lediglich Schwarzarbeiter beschäftigt worden sind.

All dies spricht nach Ansicht des Gerichts nicht für die Existenz dieser Arbeitsgemeinschaften, die über eine bloße Zuordnung von Name und Adresse hinausgeht. Ferner spricht auch der Umstand dafür, dass der Bf. lediglich mit Herrn A. A. Kontakt gehabt hat, in rascher Folge Verträge mit drei unterschiedlichen ARGES geschlossen hat, die sämtlich ein ähnliches, dubioses Erscheinungsbild aufweisen und die offenkundig nur als Scheinfirmen existierten.

Es erscheint unglaublich und lebensfremd, dass der Bf. im Geschäftsverkehr mit ständig wechselnden Vertragsfirmen auf jegliche schriftlichen Vereinbarungen und Dokumentationen verzichten sollte.

Ebenso wie schon das Finanzamt die fehlenden Grundaufzeichnungen zu den Arbeiten moniert hat, sind diese auch vom Gericht zu beanstanden. Insbesondere fehlen Aufzeichnungen dazu, wann welche Arbeiter wo zu welcher Tätigkeit eingesetzt worden sind. Zwar finden sich in der Beilage der Berufung dazu mehr Details als auf der Rechnung, diese entsprechen allerdings bei Weitem nicht dem, was nach Ansicht des Gerichts als ordnungsmäßige Aufzeichnungen zu bezeichnen wäre. Dass zudem der Bf. diese Aufzeichnungen erst im Rahmen der Berufung vorgelegt hat und deren Erstellung über drei Monate in Anspruch genommen hat, nimmt diesen „Aufzeichnungen“ noch zusätzlich jegliche Beweiskraft. Speziell der Umstand, dass kein einziger Name eines eingesetzten Arbeiters erwähnt wird, spricht dafür, dass diese nicht offiziell beschäftigt waren. Mangels bekannter Namen und Identitäten setzte sich der Bf. auch einem gewissen Haftungsrisiko aus, da er diese Arbeiter im Falle eines potentiellen Schadenersatzanspruches nicht belangen kann. Zwar habe sich der Bf. nach dem Inhalt der Vorhaltsbeantwortung *„eine Kopie der Anmeldung bei der Krankenkasse und einen Lichtbildausweis der jeweiligen Personen vorlegen lassen“*, diese scheinen jedoch nicht (mehr) vorhanden zu sein. Ebenso müssten zumindest auch genaue Bestätigungen über die geleisteten Arbeitsstunden vorhanden sein, da nach diesen, nach der aktenkundigen Vereinbarung zwischen dem Bf. und einer ARGES, abgerechnet worden sei. Der Bf. verfügt über keinerlei Grundaufzeichnungen. Selbst für die rudimentären und unzureichenden



Aufzeichnungen, die der Bf. nach monatelanger Verzögerung schlussendlich vorgelegt hat, wären derartige Grundaufzeichnungen essentiell, da diese andernfalls gar nicht erstellt hätten werden können. Da diese Grundlagen rechtswidrigerweise (§ 132 BAO) nicht vorhanden waren, entziehen sich diese rudimentären „Belege“ jeglicher Überprüfung durch das Gericht und deren Beweiswert tendiert gegen Null.

Gerade im Baugewerbe sei es allerdings nach der Ansicht des VwGH bekannt, *„kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse (insbesondere durch Anwerbung ausländischer Arbeitskräfte) zu decken. [...] Diesbezüglich kann auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen angesprochen und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsgemäße Auftragserfüllung erwarten ließen, verlangt werden“* (VwGH vom 26.06.2002, 2000/13/0013), was im Rahmen des Ergänzungsersuchens auch verlangt worden ist. Die Antwort beschränkt sich allerdings darauf, dass dem Bf. Herr A. A. von seinen (namenlosen) Geschäftsfreunden als zuverlässig empfohlen worden sei.

In diesem Zusammenhang hat der VwGH bereits in ständiger Rechtsprechung erkannt, dass *„wer undurchsichtige Geschäfte tätigt und das über den Geschäften lagernde Dunkel auch nachträglich gegenüber der Abgabenbehörde nicht durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen vermag, das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen hat“* (VwGH vom 10.03.1963, 1736/62).

Im Ergebnis sind daher im gegenständlichen Fall diese drei genannten Arbeitsgemeinschaften als funktionslose Gesellschaft, als eine bloße Zuordnung von Name und Adresse, anzusehen. Dieses Ergebnis deckt sich auch damit, dass die zu Beginn der Erwägungen erwähnten typischen Merkmale von Sozialbetrugsunternehmen auch beim gegenständlichen Fall anzutreffen sind. Daher ist mit der Nennung dieser Namen dem Verlangen nach § 162 BAO nicht entsprochen. Dabei geht es *„nicht um einen Durchgriff durch die juristische Person hindurch, sondern um eine Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei der Feststellung des wahren (wirtschaftlichen) Gehalts eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes“* (VwGH vom 20.09.2007, 2007/14/0007). Vielmehr hätte daher der Bf. die wahren Empfänger der Leistung, die durch ihr Tätigwerden bzw. Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben, nennen müssen (vgl. VwGH im obzit. Erkenntnis). Darauf und auf die Rechtsfolge der Nichtanerkennung der entsprechenden Ausgaben wurde der Bf. auch mehrmals, unter anderem bei der Besprechung am 09.08.2012, hingewiesen.

Bei dieser geforderten Nennung der wahren Empfänger der Leistungen handelt es sich auch nicht um offenbar unerfüllbare Aufträge im Sinne der Rechtsprechung des VwGH. *„Offenbar unerfüllbar sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf jedoch nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden, sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden. Geschäftliche Rücksichtnahmen auf den Empfänger der Zahlungen oder Zweckmäßigkeitserwägungen entbinden den*

*Steuerpflichtigen keinesfalls von der ihm obliegenden Auskunftspflicht“* (VwGH vom 29.11.1988, 87/14/0203). Dementsprechend war dem Bf. im gegenständlichen Fall die Nennung der wahren Empfänger jedenfalls zumutbar, schließlich hätte der Bf. auch schon nach seiner Vereinbarung mit der ARGE die Arbeitsstunden der einzelnen Arbeiter aufzeichnen müssen. Es ist dieser Unterlassung und der auffallenden Sorglosigkeit des Bf. geschuldet, dass er die wahren Empfänger nicht benennen konnte.

Wenn der Vertreter des Bf. weiters in der Berufung ausführt, dass angenommen worden sei, dass kein Leistungsaustausch stattgefunden habe, so ist dem entgegenzuhalten, dass dies auch nicht behauptet worden war und auch für die Rechtsfolge des § 162 BAO nicht notwendig ist. Vielmehr ist die Tatsache wesentlich, ob ein Leistungsaustausch mit **diesen** drei angegebenen Unternehmen stattgefunden hat und ob diese als Empfänger im Sinne des § 162 BAO anzusehen sind. Dass dabei die Rechnungen größtenteils mittels Banküberweisung beglichen worden sind, beweist noch nicht den Leistungsaustausch mit diesen Unternehmen, zumal die Zahlungen meist noch am selben Tag in bar abgehoben worden sind. Dies deutet klar darauf hin, dass die Banküberweisungen nur vorgeschoben worden sind. Es gibt keine einsichtige Erklärung dafür, dass eine tatsächlich Personal stellende Firma, Eingänge unverzüglich in bar beheben sollte. Lohnauszahlungen in bar sind eher unüblich und vor allem würden diese deutlich geringer ausfallen, als die Rechnungseingänge. Zusätzlich müssten für diese Arbeitnehmer Lohnabgaben und Sozialversicherung abgeführt werden. Diese Zahlungen können nicht in bar geleistet werden, müssten also vom Konto überwiesen werden. Es wäre also, bei tatsächlichen Geschäftsbetrieb, geradezu unsinnig, die Eingänge zur Gänze in bar zu beheben. Diese Vorgangsweise ist somit als deutlicher Hinweis anzusehen, dass diese Firmen als angebliche Empfänger lediglich vorgeschoben wurden.

Der Bf. behauptet lediglich, in einem Büro in Wien 14 gewesen zu sein. Er führt nicht einmal den Namen der Firma an, deren Namensschild sich angeblich an dieser Adresse befunden haben soll, auch den Namen der Sekretärin nennt er nicht. Das Gericht kommt daher zum Ergebnis, dass es sich hierbei um eine beweislose Behauptung handelt, die gänzlich ungeeignet ist, die tatsächliche Existenz der dort angeblich existierenden ARGE zu beweisen. Bemerkenswert ist auch, dass der Bf. nicht einmal behauptet bei den anderen beiden ARGEs vorgesprochen zu haben. Eine Kontaktaufnahme mit diesen Firmen per Telefon erscheint angesichts der fehlenden Telefonnummern wenig wahrscheinlich.

Im Ergebnis sind daher der Berufung keine Argumente zu entnehmen, die für die ARGEs als Empfänger im Sinne des § 162 BAO sprechen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist dabei irrelevant, inwiefern dies dem Bf. bewusst war (vgl. etwa VwGH vom 13.10.1999, 93/13/0200). Dementsprechend erweist sich auch der Teil der Berufung, dass dem Bf. nicht angelastet werden könne, dass diese Unternehmen und Verantwortliche nun nicht mehr auffindbar oder insolvent seien, als unerheblich für die gegenständliche Entscheidung.

Darüber hinaus ist es durchaus dem fremdunüblichen Verhalten des Bf. geschuldet, dass die tatsächlichen Empfänger der Leistungen nicht ausfindig gemacht werden können. Der Bf. hat im Zeitlauf drei unterschiedliche ARGES als Subunternehmer beschäftigt, die bemerkenswerterweise immer von derselben Person vertreten waren, nur für kurze Zeit tätig waren und entgegen jeder wirtschaftlicher Praxis keinerlei schriftliche Vereinbarung (Angebote, usw.) traf.

Vor allem in Anbetracht dessen, dass das Bau- und Baunebengewerbe wie oben ausgeführt bekanntermaßen als Hochrisikobranche einzustufen ist, erscheint das Verhalten des Bf. auffällig sorglos. Wenn dieselbe Person in kurzer Zeit unter dem Namen gleich dreier unterschiedlicher Gesellschaften Leistungen anbietet, hätten dem Bf. schon im Eigeninteresse Bedenken kommen müssen, denn aufgrund seiner Erfahrung im Baunebengewerbe musste ihm die Praxis der Scheinfirmen ebenso bekannt sein wie das erhöhte Insolvenzrisiko von nur kurz existierenden Firmen. Es war also für den Bf. durchaus abzusehen, dass diese Gesellschaften nicht völlig „unbedenklich“ sind.

Auch darin, dass der Bf. praktisch völlig auf fremdübliche Aufzeichnungen und den branchenüblichen Schriftverkehr (Anbot, Stundenlisten, usw.) „verzichtet“ hat, ist ein weiteres Indiz dafür zu sehen, dass die „Natur“ dieser ARGES ihm durchaus bewusst war.

Da diese ARGES daher nicht als Empfänger im Sinne des § 162 BAO anzusehen sind, können sie auch nicht leistender Unternehmer im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 lit a UStG 1994 sein. Allerdings muss nach der jüngeren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (vgl. EuGH vom 22.10.2015, Rs C-277/14 PPUH Stehcomp) die Identität des leistenden Unternehmers nicht feststellbar sein, damit, bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen, der Vorsteuerabzug zusteht. Im gegenständlichen Fall liegen diese materiellen Voraussetzungen aber nicht vor, da die ARGES als leistende Unternehmer nicht in Betracht kommen und die einzelnen, unbekannten Arbeiter auch nicht unternehmerisch tätig waren. Mangels Anzeichen irgendeines leistenden Unternehmers ist daher der Vorsteuerabzug für die in diesen (Schein-)Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Anzumerken bleibt, dass mangels jeglicher detaillierteren Aufzeichnungen, insbesondere über die Tätigkeit der Subunternehmer, der Bf. auch seine Aufzeichnungspflicht gem. § 131 BAO gröblich verletzt hat. Auch die Führung seines Kassabuchs auf Excel garantiert nicht die von § 131 Abs. 1 Z 6 lit b BAO geforderte Beständigkeit, da ein solches Kassabuch jederzeit verändert werden kann und der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist. Diese nicht bzw. nur mangelhaft geführten Aufzeichnungen sind grundsätzlich Anlass zu einer Schätzung der Einnahmen und Ausgaben gem. § 184 BAO. Da die Abgabenbehörde sich mit den gegenständlichen Feststellungen begnügt und von einer derartigen Schätzung Abstand genommen hat,

sieht sich auch das Gericht nicht dazu veranlasst, eine Erhöhung der Einnahmen im Schätzungswege (Sicherheitszuschlag) vorzunehmen.

### **Zulässigkeit einer 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.

Eine Revision wird nicht zugelassen, da die wesentlichen Merkmale zur Beurteilung von Unternehmen als Empfänger im Sinne des § 162 BAO in der obzit. Rechtsprechung des VwGH bereits hinreichend geklärt sind und das Gericht keine Veranlassung sieht, von dieser abzuweichen.

Wien, am 15. Jänner 2020