

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***2***, ***3***, über die Beschwerde vom 17.5.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***4*** vom 16.4.2018 betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO der Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 sowie Einkommensteuer 2013 und 2014 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Artikel I. Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Für die **Jahre 2013 bis 2015** wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt. Im **Betriebsprüfungsbericht vom 9.4.2018** wurde unter anderem Folgendes festgehalten:

Tz 1 Fremdleistungen 2013 und 2014

a

Rechnungen *5*** GmbH – Bauleistungen Sub. § 19**

Sachverhalt:

Auf dem Aufwandskonto "5570 - Bauleistungen von Sub. § 19" seien im Jahr 2014 zwei Eingangsrechnungen einer Firma ***5*** GmbH als Aufwand verbucht worden.

ER 12/2014 vom 31.1.2014: 15.000,00 €, Bezahlung 25.3.2014

ER 20/2014 vom 28.2.2014: 10.000,00 €, Bezahlung 25.3.2014

Zur ER 12/2014:

"BVH: ***6***

Leistungszeitraum: Jänner 2014

MSR Verrohrung und Verkabelung Pauschale

Pauschalpreis: 15.000,00 €

Gesamtbetrag: 15.000,00 €

Übergang Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Leistungsempfänger"

Zur ER 20/2014:

*"BVH: ****7*****

Leistungszeitraum: Februar 2014

Lampen Montage Pauschale 4.500,00 €

Schalter und Steckdosen Montage Pauschale 5.500,00 €

Gesamtbetrag: 10.000,00 €

Übergang Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Leistungsempfänger."

Zu diesen Eingangsrechnungen seien Kassabelege vorgelegt worden, auf denen aber kein Tag der Bezahlung angeführt sei. Die Bezahlung sei mit jenem Tag verbucht worden, an welchem der Rechnungsbetrag vom betrieblichen Konto der Firma ****8**** abgehoben worden wäre.

Zur Firma **5**** GmbH:**

Über dieses Unternehmen sei mit ****46****.2014 das Konkursverfahren eröffnet worden. Mit 16.3.2015 sei der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Am 19.6.2015 sei die Firma gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht worden. Letzter Geschäftsführer und einziger Gesellschafter wäre ****9**** gewesen. ****9**** hätte mit Spezialvollmacht vom 22.3.2013 ****10**** ermächtigt, sämtliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der ****5**** GmbH zu erledigen. ****9**** wäre nur von 18.1.2013 bis 17.11.2014 in Österreich gemeldet gewesen. Vom zuständigen Finanzamt sei im Jahr 2014 eine Außenprüfung für den Zeitraum 5/2013 - 3/2014 bei der Firma ****5**** GmbH durchgeführt worden.

Im **Bericht vom 21.10.2014** werde unter anderem Folgendes angegeben:

"Allgemeines:

*Bei Prüfungsbeginn am 12.5.2014 war der Geschäftsführer anwesend. ****9**** spricht kein Wort Deutsch.*

Feststellungen:

Als dann noch Rechnungen auftauchten, die selbst der Geschäftsführer als nicht die seinen identifiziert hat, war klar, dass noch andere Personen sich am Schreiben von Rechnungen beteiligten. Aufgrund der Höhe der Umsätze ist es schon nicht glaubhaft, dass der Geschäftsführer diese Umsätze bzw. Baustellen hätte managen können, noch dazu ohne Belege und tatsächlicher Bürounterlagen. Es ist daher davon auszugehen, dass bei einem Großteil der Umsätze keine Leistungen erbracht worden sind."

"...es ist somit davon auszugehen, dass den ausgestellten Rechnungen keine bzw. keine auch nur annähernd adäquaten Leistungen gegenüberstehen."

Dem Finanzamt würden für den Zeitraum Oktober 2013 bis Februar 2014 sieben verschiedene Rechnungen vorliegen - fünf als Kontrollmitteilungen und zwei aus dieser Außenprüfung. Diese Rechnungen hätten vier verschiedene Aussehen.

Auf den beiden Eingangsrechnungen der ***5*** GmbH, welche im Zuge der Außenprüfung von der Firma ***8*** vorgelegt worden wären, sei die Firmenbuchnummer falsch angegeben.

Beziehung zwischen der *5*** GmbH und der Firma ***8***:**

Laut Aussage von ***Bf1*** (Firma ***8***) in der Niederschrift vom 24.5.2017 wäre ein Herr ***11*** die Kontaktperson bei dieser Firma gewesen und es sei ein Ausweis abverlangt worden. In der Beantwortung des Fragenkataloges vom 16.7.2017 werde ***12*** als Kontaktperson angegeben. Dieser hätte sich von Beginn an als Geschäftsführer der ***5*** GmbH vorgestellt, somit sei seine Identität nicht überprüft worden. Der Beschwerdeführer hätte nicht überprüft, ob diese Person auch der wirkliche Geschäftsführer der ***5*** GmbH gewesen wäre. Es hätte auch keinen Kontakt zu anderen leitenden Personen dieser Firma gegeben. Die Geschäftsräumlichkeiten der ***5*** GmbH seien nie betreten worden. Diese Firmen seien von bekannten Unternehmern empfohlen worden. Die Anbahnung der Geschäfte sei auf diversen Baustellen erfolgt. Die Barbeträge seien auch an die oben angegebene Person übergeben worden. Es sei nicht überprüft worden, ob der Geldübernehmer im Auftrag der ***5*** GmbH gehandelt habe. Die Geldbeträge seien bei der Bank in ***13*** bzw. Wien abgehoben worden. Die Geldübergabe sei teilweise auf den Baustellen oder im Restaurant "****14****" in Wien erfolgt. Das hieße, die Geldbeträge seien an die oben angegebene Person übergeben worden und ***Bf1*** hätte die Kassabelege erhalten, welche bereits vorbereitet und unterschrieben gewesen wären. ***Bf1*** hätte nicht sagen können, wer diese Kassabelege unterschrieben habe.

Zu den Bauvorhaben, welche mit der ***5*** GmbH abgewickelt worden wären, gebe es keine weiteren schriftlichen Unterlagen außer den Rechnungen. Es gäbe nur mündliche Vereinbarungen. Die Baustellenabnahmen seien zwischen ***Bf1*** und dem Bauleiter des Generalunternehmens erfolgt. Es gebe nur schriftliche Unterlagen zwischen der Firma ***8*** und dem Generalunternehmen (Auftraggeber für die Firma ***8***). Laut Aussage des ***Bf1*** seien die Leistungen der ***5*** GmbH anhand dieser Baustellenabnahmen überprüft worden. Eine Zahlung an die ***5*** GmbH sei nur nach diesen Abnahmen erfolgt. Es sei aber aus keinen Aufzeichnungen ersichtlich, von wem tatsächlich die Leistungen erbracht worden wären. Dies entspreche nicht den üblichen wirtschaftlichen Gepflogenheiten. Die Aussagen seien im Rahmen einer Niederschrift, welche am 24.5.2017 erstellt worden wäre, getätigt worden bzw. im Rahmen der Beantwortung eines Fragenkataloges, welcher von der Firma ***8*** am 16.7.2017 beantwortet worden wäre.

In einer Mail vom 12.6.2017 sei angegeben worden, dass ***Bf1*** x-mal (seit Beginn der Außenprüfung) versucht hätte, den „Geschäftsführer“ (= Kontaktperson des ***Bf1***) der Firma ***5*** GmbH zu erreichen. Aber ohne Erfolg.

Laut Abfragen durch das Finanzamt wären die oben angeführten Kontaktpersonen nicht bei der Firma ***5*** GmbH als Arbeitnehmer angemeldet gewesen.

b.

Rechnungen Firma *15*** GmbH – Bauleistungen Sub. § 19**

Sachverhalt:

Auf dem Aufwandskonto „5770-Bauleistungen von Sub. § 19“ seien im Jahr 2013 Eingangsrechnungen einer Firma ***15*** GmbH als Aufwand verbucht worden. Es handle sich dabei um insgesamt 41 Rechnungen mit Ausstellungsdatum zwischen 27.5.2013 und 31.12.2013 mit einem Gesamtbetrag in Höhe von 265.755,00 €. Es handle sich dabei um diverse Montage- und Verkabelungsleistungen.

Übergang Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Leistungsempfänger. Die Firma ***8*** sei bei diesen Bauvorhaben immer nur Subunternehmer und nicht Generalunternehmer gewesen. Alle diese Rechnungen seien bar bezahlt worden. Das Geld sei vom Bankkonto abgehoben und laut Kassabelegen in Wien übergeben worden.

Zur Firma *15*** GmbH:**

Über dieses Unternehmen sei mit 15.1.2014 das Konkursverfahren eröffnet worden. Mit 26.5.2014 sei der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Am 20.3.2015 sei die Firma gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht worden. Letzter Geschäftsführer und einziger Gesellschafter wäre ***16*** gewesen. ***16*** wäre von 21.3.2013 bis 2.8.2013 und von 25.9.2013 bis 18.12.2013 in Österreich gemeldet gewesen.

Vom zuständigen Finanzamt sei im Jahr 2013 eine Außenprüfung für den Zeitraum 1/2013 bis 7/2013 bei der Firma ***15*** GmbH durchgeführt worden.

Im **Bericht vom 9.10.2013** werde unter anderem Folgendes angegeben:

„Zum Unternehmen:

Betriebsgegenstand war im Prüfungszeitraum die Erbringung von diversen Bauleistungen.

*Inwieweit Bauleistungen iSd § 19 UStG 1994 vorliegen, kann mangels vorgelegter Unterlagen von der Betriebsprüfung nicht beurteilt werden. Auch nicht beurteilt werden kann, von wem diese Leistungen ausgeführt wurden. Betriebsgegenstand soll ab September 2013 die Führung einer Pizzeria und eines Großhandels mit Lebensmitteln sein. An der Betriebsadresse ***17*** befinden sich weder an der Außenfront, noch an der Eingangstür Hinweise auf die Firma ***15*** GmbH. Lediglich am Briefkasten ist ein kleiner Vermerk angebracht. Im Top 6 ist eine Firma ***18*** GmbH ansässig, welche Büroräumlichkeiten anderen Firmen weitervermietet. Der „Servicevertrag“ mit der Firma ***15*** GmbH ist per 1.8.2012 in Kraft getreten und wurde am 19.8.2013 per SMS gekündigt, weil die Firma mit den Mietzahlungen bereits seit 4 Monaten im Rückstand war und von der Firma ***15*** GmbH bereits seit Monaten keiner dort angetroffen wurde. Es bestand immer nur Kontakt zum ehemaligen Geschäftsführer ***19*** (laut Firmenbuch seit 7.8.2013 gelöscht). Der jetzige Geschäftsführer ***16*** („vertritt seit 1.8.2013 selbständig“ laut Firmenbuch) ist dort zur Gänze unbekannt und hat seit 2.8.2013 keinen aufrechten Wohnsitz in Österreich.“*

Beziehung zwischen Firma *15*** GmbH und der Firma ***8*****

Laut Aussagen von ***Bf1*** in der Niederschrift vom 24.5.2017 wäre ein Herr ***12*** die Kontaktperson bei dieser Firma. In der Beantwortung des Fragenkatalogs vom 16.7.2017 werde

11 als Kontaktperson angegeben. Dieser hätte sich von Beginn an als Geschäftsführer der ***15*** GmbH vorgestellt, somit sei seine Identität nicht überprüft worden. ***Bf1*** hätte nicht überprüft, ob diese Person auch der wirkliche Geschäftsführer der ***15*** GmbH gewesen wäre. Es hätte auch keinen Kontakt zu andere leitenden Personen dieser Firma gegeben. Die Geschäftsräumlichkeiten der ***15*** GmbH seien nie betreten worden. Diese Firmen seien von bekannten Unternehmern empfohlen worden. Die Anbahnung der Geschäfte sei auf diversen Baustellen erfolgt. Die Barbeträge seien auch an die oben angegebene Person übergeben worden. Es sei nicht überprüft worden, ob der Geldübernehmer im Auftrag der ***15*** GmbH handle. Die Geldübergabe sei teilweise auf den Baustellen oder im Restaurant „***14***“ erfolgt. Das würde heißen die Geldbeträge seien an die oben angegebene Person übergeben worden und ***Bf1*** hätte die Kassabelege erhalten, welche bereits vorbereitet und unterschrieben gewesen wären. ***Bf1*** könne nicht sagen, wer diese Kassabelege unterschrieben habe.

Zu den Bauvorhaben, welche mit der ***15*** GmbH abgewickelt worden wären, seien neben den Rechnungen nur Rahmenwerkverträge vorgelegt worden, sonst keine weiteren schriftlichen Unterlagen. Es hätte nur mündliche Vereinbarungen gegeben. Die Baustellenabnahmen seien zwischen ***Bf1*** und dem Bauleiter des Generalunternehmens erfolgt. Es gebe darüber nur schriftliche Unterlagen zwischen der Firma ***8*** und dem Generalunternehmen (Auftraggeber der Firma ***8***). Laut Aussage ***Bf1*** seien die Leistungen der Firma ***15*** GmbH anhand dieser Baustellenabnahmen überprüft worden. Eine Zahlung an die ***15*** GmbH sei nur nach diesen Abnahmen erfolgt. Es sei aber aus keinen Aufzeichnungen ersichtlich, von wem tatsächlich die Leistungen erbracht worden wären. Dies entspreche nicht den üblichen wirtschaftlichen Gepflogenheiten.

Laut Aussage ***Bf1*** seien die Leistungen von Arbeitnehmern der ***15*** GmbH durchgeführt worden. Dafür hätten aber keine Unterlagen vorgelegt werden können. Es seien keine weiteren Subfirmen beschäftigt worden.

Mit **Mail vom 12.6.2017** seien Werkverträge zwischen der ***15*** GmbH und der Firma ***8*** übermittelt worden. In dieser Mail sei auch angegeben worden, dass ***Bf1*** x-mal (seit Beginn der Außenprüfung) versucht hätte, den „Geschäftsführer“ (= Kontaktperson von ***Bf1***) der ***15*** GmbH telefonisch zu erreichen. Aber ohne Erfolg.

Laut Abfragen durch das Finanzamt wären die oben angeführten Kontaktpersonen nicht bei der ***15*** GmbH als Arbeitnehmer angemeldet gewesen.

Bemerkungen zu den vorgelegten Rahmenwerkverträgen zwischen der Firma *8*** und der ***15*** GmbH:**

Zwei Werkverträge würden vom 7.1.2013 und einer vom 1.5.2013 datieren. In allen drei Werkverträgen sei auf der ersten Seite als Auftragnehmer angegeben: ***15*** GmbH, ***20***. Auf Seite 3 sei der Stempel des Auftragnehmers angebracht mit der Adresse: ***17***. Laut Firmenbuch wäre die Geschäftsanschrift von 20.12.2012 bis 25.9.2013 in der ***17***, gewesen. Auf der dritten Seite sei der Stempel des Auftragnehmers - ***15*** GmbH – und eine Unterschrift angebracht. Die Unterschrift befinde sich bei allen

Werkverträgen immer an genau derselben Stelle. Dies erscheine als sehr ungewöhnlich. Beim Werkvertrag betreffend das Bauvorhaben ***21*** sei auf der dritten Seite das Datum 10.9.2013 angegeben worden, obwohl auf der 1. Seite das Datum 7.1.2013 angegeben sei. Bauvorhaben „***30***“: Der Rahmenwerkvertrag zwischen der Firma ***23*** (Auftraggeber) und der Firma ***8*** (Auftragnehmer) sei datiert vom 2.4.2013. Der vorgelegte Rahmenwerkvertrag zwischen ***8*** (Auftraggeber) und der ***15*** GmbH (Auftragnehmer) sei bereits datiert vom 7.1.2013. Das sei nicht möglich.

Im Zuge der Außenprüfung sei ein Ordner mit Unterlagen betreffend die ***15*** GmbH vorgelegt worden. In diesem Ordner würden sich insgesamt 65 Bautagesberichte betreffend das Bauvorhaben ***21*** befinden. Auf diesen Bautagesberichten werde als ausführende Firma die ***15*** GmbH angegeben. Diese „Zweckform Bautagesberichte 177“ würden aus drei Blättern bestehen (ein Original und zwei Durchschriften). Es seien alle drei Blätter in diesem Ordner enthalten, das hieße es sei keine Durchschrift an den Auftragnehmer = ***15*** GmbH übergeben worden. ***Bf1*** könne sich nicht erklären, warum alle drei Blätter in diesem Ordner enthalten seien.

In diesem Ordner seien zwei Passkopien der beiden Geschäftsführer ***16*** und ***19*** enthalten. Weiters Auszüge aus dem GewerbeRegister, in welchem ***19*** als Geschäftsführer angegeben sei. Weiters Firmenbuchauszüge vom 8.1.2013 und vom 21.10.2013, in welchen die oben genannten als Geschäftsführer ausgewiesen seien. Aufgrund dieser Unterlagen hätte ***Bf1*** ersehen können, dass nicht die von ihm angegebene Kontaktperson Geschäftsführer sei und war.

Weiters sei eine Saldenliste der ***15*** GmbH vom 30.6.2013 in diesem Ordner enthalten. In dieser Saldenliste würden Erlöse 20% in Höhe von 8.660,00 € ausgewiesen sein, bis 30.6.2013 seien aber bereits Rechnungen der Firma ***8*** in Höhe von 35.000,00 € fakturiert worden, das hieße in den Unterlagen der Firma ***8*** enthalten.

Diese Tatsachen würden einem umsichtigen und wachsamem Kaufmann auffallen haben müssen.

Bemerkungen zu den Zahlungsvorgängen:

Bei einigen Zahlungsvorgängen stimme das Datum des Kassabeleges nicht mit der Abhebung der Beträge vom Bankkonto überein.

Die Eingangsrechnungen Nr. 17/13 und 18/13 vom 28.6.2013 mit je 5.000,00 € Rechnungsbetrag seien laut Kassabelegen am 2.7.2013 bezahlt worden. Die dazugehörigen Bankabhebungen seien erst am 4.7.2013 erfolgt.

Die Eingangsrechnungen Nr. 22/13 und 23/13 vom 29.7.2013 mit je 5.000,00 € Rechnungsbetrag seien laut Kassabelegen am 29.7.2013 bezahlt worden. Die dazugehörigen Bankabhebungen seien erst am 30.8.2013 erfolgt.

Die Aussagen seien im Rahmen einer Niederschrift, welche am 24.5.2017 erstellt worden wäre, getätigt worden bzw. im Rahmen der Beantwortung eines Fragenkataloges, welcher von der Firma ***8*** am 16.7.2017 beantwortet worden wäre.

Beträge in Höhe von 210.755,00 € seien nach Konkurseröffnung am 15.1.2014 bezahlt worden.

Laut Aussage in der Niederschrift hätte ***Bf1*** erst im Zuge dieser Außenprüfung erfahren, dass die ***15*** GmbH in Konkurs sei.

c.

Rechtliche Beurteilung

Der Wirtschaftsteilnehmer müsse alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen seien. Allgemein gelte, dass ein umso höheres Maß an Wachsamkeit und entsprechenden Maßnahmen vom Abnehmer verlangt werden, je ungewöhnlicher sich die Geschäftsverhältnisse darstellen würden. Dabei würden auch branchenspezifische Besonderheiten zu beachten sein. So wäre etwa in der sehr missbrauchsanfälligen Baubranche zu bedenken sein, dass auch unseriöse Unternehmen in der Regel darauf achten würden, Formalerfordernisse zu erfüllen, weil sie andernfalls kaum mit einer Berücksichtigung bei der Auftragsvergabe rechnen könnten. In einem solchen Wirtschaftsbereich würden daher an die notwendige Kontrolle größere Anforderungen zu stellen sein. Das Finanzamt gelange im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Aspekte dieses Leistungsaustausches zu der Auffassung, dass die gebotene Sorgfalt und Umsicht als Kaufmann nicht eingehalten worden wäre.

Anhand der oben beschriebenen Tatsachen sei nicht feststellbar, wer die Leistungen tatsächlich erbracht habe und wer der tatsächliche Empfänger der Geldbeträge sei. Nach Ansicht des Finanzamtes stehe fest, dass die rechnungsausstellende Firma (= Firma, welche auf den vorgelegten Rechnungen angeführt sei) nicht der wahre Geldempfänger sei. Da trotz Aufforderung gemäß § 162 Abs. 1 BAO der wahre Empfänger der abgesetzten Beträge nicht genau bezeichnet worden wäre, sei der Aufwand daher nicht anzuerkennen.

§ 162 BAO beruhe auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen sei, bei dem anderen versteuert werden müsse, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollten. Es könne daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, so lange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sicher gestellt sei, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hätte (VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155). Einer Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO sei dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen werde, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sein würden (VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066,0067).

Im Zuge der Schlussbesprechung sei das Parteiengehör gewahrt worden und Folgendes angegeben worden:

Steuerlicher Vertreter:

Unübliche Geschäftsbeziehungen und Pauschalen:

Barzahlungen seien in der Baubranche nicht unüblich, da vom Leistungserbringer die Vorleistungen (Material, Löhne) selbst bar bezahlt würden, da vor allem Materialien nicht auf

Lieferschein abgegeben werden würden. Pauschalbeträge würden in der Baubranche sehr oft vereinbart, da Regiearbeiten zu nicht zu kontrollierenden Kostenauswüchsen führen könnten. Vom Unternehmer selbst wäre nicht erkennbar gewesen, dass es sich bei den betreffenden Firmen um Scheinfirmen handle und somit auch der § 162 BAO nicht anwendbar sei. Unterlagen, die vorliegen würden, würden das beweisen: wie die Auszüge aus dem Gewerbeverzeichnis zu drei Gewerben mit dem gewerberechtlichen Geschäftsführer ***19***, die Liste der Anmeldungen der Dienstnehmer von der Wiener Gebietskrankenkasse sowie die Anmeldebestätigungen bei der Krankenkasse von diversen Dienstnehmern (Facharbeiter, Spachtler,...), als auch Bautagesberichte, Jahresabschluss der ***15*** GmbH vom 31.12.2012. Die Bautagesberichte seien laufend mit den Rechnungen an ***Bf1*** übergeben worden. Die anderen Unterlagen zu Beginn der Geschäftsbeziehung.

Rechtsanwalt:

Der Umstand, dass in der Baubranche Pauschalzahlungen üblich seien, ergebe sich auch aus dem zugrunde liegenden Rahmenwerkvertrag mit dem Generalunternehmer (sowie aus dem vorliegenden Angebot der ***15*** GmbH an ***Bf1*** vom 15.5.2013). Der Abgabepflichtige hätte nicht damit rechnen können, dass es sich um Scheinfirmen handle, zumal es sich bei den von Kollegen namhaft gemachten Namen ***11*** und ***12*** um persönlich bekannte Namen handle, sodass er umso weniger irgendwelche Anhaltspunkte gehabt hätte, dass es sich hier um Scheinfirmen handeln würde. Auch die Arbeitsleistungen seien von tatsächlich vor Ort erschienenen Arbeitskräften rasch und auftragsgemäß erbracht worden, was keine Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Scheinfirma mit sich gebracht haben würde. Die Zahlung der Geldleistungen an die vermittelten Personen wären auf Grund der ausgehändigten Visitenkarten, die deren Eigenschaften als Geschäftsführer der Firmen belegen würden, ebenfalls unproblematisch. Aus sämtlichen angeführten Gründen wäre die vorgenommene Abhandlung der vorliegenden Geschäfte inklusive deren Bezahlung für ***Bf1*** nicht ungewöhnlich.

Aus einer **Niederschrift über die Einvernahme des ***Bf1*** vom 24.5.2017** zum Thema Geschäftsbeziehung Firma ***5*** GmbH und Firma ***15*** GmbH geht unter anderem Folgendes hervor:

„Fragen zur Firma *15*** GmbH:**

Leistungsbeziehung von Mai 2013 bis Dezember 2013

*1. Wer war/en die Ansprechperson/en bei der Firma ***15*** GmbH?*

****12***, Techniker*

*Sind Ihnen die Geschäftsführer der Firma ***15*** GmbH bekannt?*

Nein.

*Die Namen der beiden Geschäftsführer laut Firmenbuch wurden ***Bf1*** genannt. Er kennt diese Namen nicht.*

Passkopien der beiden Geschäftsführer sind in den Unterlagen vorhanden.

*2. Wann wurde der Auftrag für das Bauvorhaben „***24***“ vergeben?*

Auftraggeber war die Firma ***23***. Beginn war im April 2013.

3. Können Sie Unterlagen zu den einzelnen Auftragsvergaben vorlegen?

Werden noch vorgelegt.

4. Können Sie Unterlagen zu den einzelnen Baustellenabnahmen vorlegen?

Werden noch vorgelegt.

5. Wer hat die Baustellenabnahmen vorgenommen?

Bf1 und ein Mitarbeiter von ***25*** bzw. ***23***.

6. Von welchen Personen wurden die Arbeiten durchgeführt?

Die Arbeiten wurden von Arbeitnehmern der Firma ***15*** GmbH durchgeführt. Es wurden keine Subfirmen beschäftigt.

7. Welche Vereinbarungen wurden bezüglich Bezahlung an die Firma ***15*** GmbH getroffen?

Barzahlung. Erst wenn der Auftraggeber der Firma ***8*** bezahlt hat wurde an die Firma ***15*** GmbH ausbezahlt.

8. Von wem wurden die Geldbeträge entgegengenommen?

Speziell im Jänner 2014:

12. Dieser hat immer die vorbereiteten Rechnungen und Kassabelege nach Bezahlung des Betrages übergeben. Die Kassabelege waren immer schon unterschrieben.

9. Wurden die Geldbeträge im Jänner 2014 von nur einer Person übernommen?

Ja. Siehe Frage 8.

10. Wieso wurden so große Geldbeträge bar bezahlt?

War so vereinbart.

11. Haben Sie gewusst, dass über die Firma ***15*** GmbH mit 15.1.2014 der Konkurs eröffnet wurde?

Die Zahlungen vom 17.1., 30.1. und 31.1.2014 wurden nach Konkurseröffnung getätigt.

Nein.

Bf1 hat erst jetzt, im Zuge der Außenprüfung erfahren, dass über die Firma ***15*** GmbH der Konkurs eröffnet wurde.

14.

Wie und an welche Firma wurden diese Leistungen weiterverrechnet?

BVH ***24*** an die Firma ***23***.

BVH Bahnhöfe an die Firma ***25***.

BVH ***26*** an die Firma ***23***.

Fragen zur *5*** GmbH:**

ER 12/2014, 31.1.2014, 15.000,00 €

ER 20/2014, 28.2.2014, 10.000,00 €

1. Wer war/en die Ansprechperson/en bei der Firma ***5*** GmbH?

11 und drei Arbeiter

Es wurden die Anmeldungen bei der Sozialversicherung der drei Arbeiter kontrolliert. Alle drei

waren bei der ***5*** GmbH angemeldet. Von ***11*** wurde auch ein Ausweis abverlangt. Die UID-Nummer der Firma wurde am 15.4.2014 kontrolliert.

Der Geschäftsführer der Firma, ***9***, ist dem Beschwerdeführer nicht bekannt.

2. Wann wurde der Auftrag für das Bauvorhaben „***6***“ vergeben?

Ein genaues Datum kann nicht mehr angegeben werden. Es gab keine schriftliche Vereinbarung.

3. Wann wurde der Auftrag für das Bauvorhaben „***7***“ vergeben?

Ein genaues Datum kann nicht mehr angegeben werden. Es gab keine schriftliche Vereinbarung.

4. Können Sie die Unterlagen zu diesen Auftragsvergaben vorlegen?

Es gab nur eine mündliche Vereinbarung, da eine andere Firma ausgefallen ist und Termindruck bestand.

5. Wann wurden die Bauvorhaben beendet?

Arbeiten wurden bis Herbst 2014 durchgeführt. Die ***5*** GmbH war aber nur kurzfristig beschäftigt. Jänner und Februar 2014.

6. Können Sie Unterlagen zur Baustellenabnahme vorlegen?

In diesem Sinne gibt es keine Bautagesberichte. Da immer ein Bauleiter der auftraggebenden Firma vor Ort war. In diesem Fall war Generalunternehmer die Firma ***27***.

Auftraggeber für die ***8*** war die Firma ***23***.

Es gibt für diese Baustelle Aufzeichnungen über die Aufmaße.

7. Wer hat die Baustellenabnahme vorgenommen?

Wurde vom Beschwerdeführer und vom Bauleiter der ***23*** vorgenommen.

8. In welchem Zeitraum wurden die Leistungen von der ***5*** GmbH durchgeführt?

BVH ***6***: Leistungen wurden im Jänner 2014 erbracht. Weiterverrechnung erfolgte mit der AR 26-2014 vom 1.3.2014. Es soll heißen: Arbeitsleistung bis März 2014.

BVH ***7***: Leistungen wurden von zwei oder drei Personen der ***5*** GmbH durchgeführt. Auf den AR stehen aber die Namen von anderen Personen, da nur diese Zutritt in das Gebäude hatten. Der Auftraggeber durfte davon nichts wissen.

9. Von welchen Personen wurden die Arbeiten durchgeführt?

Drei Arbeiter der ***5*** GmbH, Anmeldungen bei der Sozialversicherung wurden vorgezeigt.

10. Welche Vereinbarungen wurden bezüglich Bezahlung an die ***5*** GmbH getroffen?

Barzahlung nach Fertigstellung.

11. Von wem wurden die Geldbeträge entgegen genommen?

Die Geldbeträge wurden von ***11*** entgegen genommen. Die Kassa-Eingangsbelege waren schon vorbereitet. Die Unterschrift war schon oben. Der Beschwerdeführer kann nicht sagen, wer diese Belege unterschrieben hat.

12. Wann wurden die Beträge ausbezahlt?

Die Beträge wurden am 25.3.2014 vom Bankkonto abgehoben und ausbezahlt.

13. Wieso wurden so große Geldbeträge bar bezahlt?

Wurde von der ***5*** GmbH so gefordert.

14.

Wie und an welche Firma wurden diese Leistungen weiterverrechnet?

Siehe auch Frage 8

BVH ***6***: Firma ***23***, laut den vorgelegten Rechnungen

BVH ***7***: Firma ***28***, laut den vorgelegten Rechnungen“

Mit **16.7.2017** wurde folgende **Fragenbeantwortung** durch den Beschwerdeführer eingereicht:

„1.

Fragen zu dem Ordner mit Unterlagen der *15*** GmbH:**

a. Wer hat diesen Ordner erstellt?

29 (Angestellte)

b. Wurde er nicht von Ihnen erstellt – von wem wurde dieser Ordner erstellt und übergeben?

29 (Angestellte)

c. Es sind Abfragen über die Gültigkeit der UID-Nummer der ***15*** GmbH enthalten. Von wem wurden diese Abfragen durchgeführt?

Anfangs von ***Bf1***, dann mit Rechnung von der ***15*** GmbH (von mir verlangt).

d. Sollten die Anfragen von Ihnen durchgeführt worden sein – warum wurde die UID-Nummer innerhalb von circa neun Monaten 30 mal abgefragt?

Da ich mir nicht sicher sein konnte, dass die Firma sauber ist.

e. Im Ordner sind zwei Firmenbuchauszüge der ***15*** GmbH enthalten – vom 8.1.2013 und vom 21.10.2013. In diesen ist als Geschäftszweig „Gastgewerbe in allen seinen Betriebsformen“ angeführt. Ist Ihnen das aufgefallen?

Nein, ist mir nicht aufgefallen, weil ich zu wenig geschaut habe.

f. Im Ordner sind Bautagesberichte betreffend die Baustellen ***21*** (Auftraggeber Firma ***25***) enthalten.

Warum sind alle drei Durchschläge im Ordner?

g. Im Ordner ist ein Angebot der ***15*** GmbH betreffend das BVH ***24***, vom 15.5.2013 enthalten. Im Zuge der Außenprüfung wurde ein Rahmenwerkvertrag mit der ***15*** GmbH betreffend diese Baustelle vom 7.1.2013 vorgelegt.

Warum wurde mit 7.1.2013 ein Rahmenwerkvertrag abgeschlossen, obwohl erst am 15.5.2013 ein Angebot für diese BVH gelegt wurde?

Mit dem Rahmenwerkvertrag habe ich mir Leistungen gesichert. Dann kamen Verzögerungen vom gesamten Projekt.

2.

Allgemeine Fragen zu den Firmen *15*** GmbH und ***5*** GmbH**

a. Wer waren die Kontaktpersonen bei den oben genannten Firmen?

11 (***15*** GmbH) und ***12*** (***5*** GmbH)

b. Haben Sie auch mit anderen leitenden Personen dieser Firmen Kontakt gehabt?

Nein.

c. Wenn ja, wer waren diese Personen?

d. Haben Sie jemals die Geschäftsräumlichkeiten der oben genannten Firmen betreten?

Nein.

e. Wer waren die Übernehmer der Geldbeträge?

siehe 2a.

f. Wie haben Sie die Identität der Übernehmer der Barbeträge überprüft?

Beide haben sich von Beginn an als Geschäftsführer vorgestellt, somit habe ich nie ihre Identität überprüft.

.....

h. Haben Sie überprüft, ob die Geldübernehmer im Auftrag dieser beiden Firmen gehandelt haben?

Nein, es war für mich klar, da die beiden auch erfolgreich Aufträge vergaben.

.....

*j. Wo wurden die Geldbeträge abgehoben? In ***13*** oder anderswo?*

*Teilweise in ***13***, teilweise in Wien.*

k. Wo wurden die Barbeträge übergeben? Wenn möglich bitte genaue Ortsangaben zu den einzelnen Übergaben.

*Teilweise auf den Baustellen direkt, oder im Restaurant ***14***, Wien.*

l. Bitte um Vorlage folgender Grundaufzeichnungen zu den einzelnen Baustellen, welche mit diesen beiden Firmen abgewickelt wurden (soweit vorhanden):

Ausschreibung: Vorort verhandelt und ausgemacht.

Angebot: Teilweise Rahmenvertrag (Mappe)

*Auftragsvergabe: Mit ***5*** GmbH nur mündlich ausgemacht.*

*Bautagesberichte zwischen Auftraggeber und ***8***. ***25***, ***23****

*Bautagesberichte zwischen ***8*** und der ***15*** GmbH: Liegen vor.*

m. Sollte es schriftliche Vereinbarungen geben, von wem wurden diese übergeben bzw. an wen wurden diese übergeben?

****11***, ***12****

*3. Fragen zu Ihren Auftraggebern betreffend Baustellen, auf welchen die ***15*** GmbH und die ***5*** GmbH beschäftigt waren.*

*a. Bitte um Vorlage der Vereinbarungen zwischen den Auftraggebern und der ***8***.*

.....“

Mit **Bescheiden je vom 16.4.2018** wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 **gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen**.

Begründet wurde wie folgt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erfolge aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO)

verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 16.4.2018** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 347.517,95 € festgesetzt.

Als Begründung wurde darauf verwiesen, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 16.4.2018** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 58.474,26 € festgesetzt.

Als Begründung wurde darauf verwiesen, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei.

Mit **Schreiben vom 17.5.2018** wurde gegen oben angeführte Bescheide **Beschwerde** eingereicht. Die Beschwerde richte sich gegen die Nichtanerkennung der als Fremdleistung verbuchten Ausgaben für die Firma *****15*** GmbH** in Höhe von 265.755,00 € (2013) sowie für die Firma *****5*** GmbH** in Höhe von 25.000,00 € (2014).

Für den Fall der Nichtstattgabe der Beschwerde und Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt, weiters werde gemäß § 274 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit **Schreiben vom 5.6.2018** wurde folgende **Begründung zu obiger Beschwerde** nachgereicht:

Einleitend werde festgehalten, dass es sich bei den oben angeführten Fremdleistungen der beiden Unternehmen um keine Scheinleistungen bzw. um keine Scheinrechnungen handle. Die Erbringung dieser Leistungen hätte im Zuge der Betriebsprüfung eindeutig und ohne Zweifel anhand verschiedenster Unterlagen (z.B. Bautagesberichte, Angebote, Weiterverrechnung im Rahmen des Rahmenwerkvertrages an den Generalunternehmer) nachgewiesen werden können. Ebenso werde festgehalten, dass das Vorliegen bzw. die Erbringung dieser besagten Fremdleistungen von der Betriebsprüfung zu keiner Zeit beanstandet bzw. bezweifelt worden wäre. Somit scheide der Tatbestand des § 23 BAO (Scheingeschäfte bzw. Scheinhandlungen) von vornherein aus. Auch die von unserem Mandanten geleisteten Zahlungen seien unstrittig. Die Betriebsprüfung begründe in der Niederschrift die Versagung des Betriebsausgabenabzuges dieser Fremdleistungen im Wesentlichen damit, dass es sich bei den Geschäftsbeziehungen mit der Firma *****15*** GmbH** sowie mit der *****5*** GmbH** um „*ungewöhnliche Geschäftsverhältnisse*“ gehandelt hätte und somit der Vertragspartner (*****Bf1*****) ein „*höheres Maß an Wachsamkeit*“ (Kontrollmaßnahmen) setzen hätte müssen, um letztlich den wahren Geldempfänger sicherstellen zu können. Somit sei laut Betriebsprüfung der Tatbestand des § 162 Abs. 1 BAO nicht erfüllt, weil der wahre Empfänger

der abgesetzten Beträge nicht genau bezeichnet worden wäre.

Als Argumente, warum diese Geschäftsbeziehungen bzw. Transaktionen unüblich seien bzw. nicht den wirtschaftlichen Gepflogenheiten entsprechen würden, führe die Betriebsprüfung in der Niederschrift folgende Aspekte an:

- Die Vergütung dieser Leistungen würde durchwegs per Barzahlung erfolgen.
- Die Geschäftsräumlichkeiten der Auftragnehmer (Firma ***15*** GmbH bzw. ***5*** GmbH) seien nie betreten worden bzw. hätte es nie einen Kontakt zu den tatsächlich leitenden Personen (Geschäftsführungen) der Auftragnehmer gegeben.
- Die Geldbeträge seien nicht an die leitenden Organe übergeben worden bzw. nur an Personen (***11*** für die Firma ***15*** GmbH bzw. ***12*** für die Firma ***5*** GmbH), die (laut Firmenbuchauszug bzw. Gewerberegister) keine organschaftlichen Funktionen ausgeübt hätten.
- Zwischen ***Bf1*** und seinen Subunternehmern (Firma ***15*** GmbH und Firma ***5*** GmbH) hätte es nur mündliche Vereinbarungen gegeben.

Die rechtlichen Schlussfolgerungen der Außenprüfung seien unrichtig, der Betriebsausgabenabzug stehe aus den nachfolgenden Gründen unstrittig zu:

A.

Bedeutung von so genannten Scheinfirmen hinsichtlich § 162 BAO in der Judikatur

Aus der Rechtsprechung ergebe sich, dass § 162 BAO nur anwendbar sei, wenn es sich bei den Vertragspartnern um so genannte Briefkastenfirmen (Scheinfirmen) handle, die keinen geschäftlichen Betrieb hätten und deswegen keine Leistungen erbringen könnten, also Scheingeschäfte abgeschlossen hätten (VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054; 20.9.2017, 2007/14/0007).

Aus der einschlägigen Fachliteratur (Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, Juni 2014, Punkt 3.4. Voraussetzungen und Grenzen für Verlangen nach Empfängerbenennung) gehe hervor, dass dem Steuerpflichtigen offenbar unerfüllbare Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt würden. Offenbar unerfüllbar seien jene Aufträge dann, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliege.

Diese Ausführungen würden für die Beurteilung der Frage implizieren, inwieweit es dem Leistungsempfänger zugemutet werden könne, eine Scheinfirma zu erkennen bzw. in weiterer Folge den wahren Geldempfänger zu benennen, Folgendes:

Es hätte eine Abwägung des Grades der Unüblichkeit (siehe Punkt B) der Geschäftsbeziehung einerseits sowie eine Beurteilung der gesetzten Kontrollmaßnahmen andererseits (diese würden auf diesen Fall bezogen noch näher unter dem Punkt C dargelegt) zu erfolgen.

Mit anderen Worten: Es sei im Einzelfall zu prüfen, ob für unübliche Geschäftsbeziehungen, die fallbezogen ein unterschiedliches Ausmaß annehmen könnten, auch adäquate Überprüfungsmaßnahmen seitens des Schuldners (Zahlenden) gesetzt worden wären.

B.**Stellungnahme bzw. Würdigung der Geschäftsbeziehung des ***Bf1*** mit der ***15*** GmbH**

Zu den angeführten Punkten, die von der Betriebsprüfung zur Untermauerung einer ungewöhnlichen Geschäftsbeziehung vorgebracht worden wären, würde wie folgt repliziert werden:

a.**Barzahlung**

In der Baubranche sei entgegen anderen Wirtschaftszweigen die Barzahlung eine gängige Form der Zusammenarbeit. Dies unter anderem auch deshalb, weil der Leistungserbringer (Subleister) seine Vorleistungen (Löhne, Material) selbst bar bezahlen müsse. Aufgrund der Wirtschaftslage und der finanziellen Situation vieler Bauunternehmer werde kein Material auf Rechnung von den Lieferanten mehr ausgegeben, sondern nur mehr nach Barzahlung.

Umgekehrt würden somit auch die Bauunternehmer ihre Ausgangsrechnungen bzw.- Teilrechnungen von ihren Kunden bar kassieren. Dies sei auch in der Schlussbesprechung schon zu Protokoll gegeben worden.

Daher könne nur aus dem Umstand, dass im vorliegenden Fall Barzahlungen geleistet würden, keine unübliche Geschäftstätigkeit (bezogen auf die Baubranche) erblickt werden.

b.**Kein Betreten der Geschäftsräumlichkeiten, kein Kontakt mit den Geschäftsführern**

Ebenso sei aus dem Umstand, dass ***Bf1*** niemals den Sitz bzw. die Geschäftsräumlichkeiten der in Rede stehenden Gesellschaften aufgesucht hätte, noch kein außergewöhnlicher Aspekt zuzuerkennen. ***Bf1*** hätte im Zuge der Betriebsprüfung mehrfach zu Protokoll gegeben, dass ihm die besagten Fremdleister von anderen bekannten Unternehmen empfohlen worden wären und die Geschäftsanbahnung direkt auf diversen Baustellen erfolgt sei. Diese Geschäftsanbahnung müsse aufgrund des enormen Zeitdrucks, des eigenen Personalmangels und der drohenden Pönalezahlungen im Falle der Nichteinhaltung der Termine auch ohne jegliche Verzögerung vorgenommen werden. Dadurch wäre ***Bf1*** angehalten gewesen, die zur Vertragserfüllung mit den Generalunternehmen erforderlichen Leistungen auf schnellstmöglichem Weg zu besorgen. Dadurch sei evident, dass diese Suche nach Subleistern bzw. diese Geschäftsanbahnung in erster Linie durch den Zeitdruck und durch keine anderen Absichten hervorgerufen worden wäre.

Der Vollständigkeit halber würde auch erwähnt sein, dass auch andere Bauunternehmen, die mit ähnlichen bzw. gleichen Problemen bezüglich Auftragsabwicklung zu kämpfen hätten, zu den gleichen Praktiken punkto Auftragsabwicklung zu kämpfen hätten, zu den gleichen Praktiken punkto Geschäftsanbahnung (auf Baustellen bzw. Weiterempfehlung) greifen würden.

Somit könne objektiv betrachtet und bezogen auf die allgemein bekannten Gegebenheiten bzw. Problematiken in der Baubranche aus dieser Art der Geschäftsanbahnung ebenfalls nicht der Schluss gezogen werden, dass hierbei unübliche wirtschaftliche Gepflogenheiten ausgeübt

worden wären.

Es würde auch angemerkt werden, dass eine diesbezügliche Entgegnung bzw. Darlegung seitens der Betriebsprüfung, ob und inwieweit eine derartige Geschäftsanbahnung in der Baubranche üblich oder unüblich sei, überhaupt fehle.

Zudem könne auch aus der Argumentation, dass ***Bf1*** nie mit den tatsächlichen (handelsrechtlichen und gewerberechtlichen) Geschäftsführern Kontakt aufgenommen hätte, nichts gewonnen werden.

Wie schon in der Niederschrift zur Schlussbesprechung ausgeführt, hätte ***11*** (***15*** GmbH) bzw. ***12*** (***5*** GmbH) als Kontaktperson für ***Bf1*** fungiert. Auch wenn dieser nicht als handelsrechtlicher bzw. gewerberechtlicher Geschäftsführer eingetragen gewesen wäre, so hätte ***11*** im Zuge einer zivilrechtlichen bzw. unternehmensrechtlichen Handlungsvollmacht in Form einer so genannten Anscheinsvollmacht gehandelt.

Die Erteilung einer Handlungsvollmacht erfolge durch einseitige, empfangsbedürftige Willenserklärung, die keiner besonderen Form bedürfe. Sie könne sowohl ausdrücklich, als auch schlüssig erfolgen. Das Vorliegen einer Duldungs- oder Anscheinsvollmacht sei somit möglich und im Außenverhältnis wirksam.

Umgelegt auf den vorliegenden Fall bedeute dies, dass ***11*** insbesondere durch die Verwendung bzw. Ausfolgung der Barbezahlungsbestätigungen (einschließlich der korrespondierenden Rechnungen) bzw. Bautagesberichte (versehen mit dem Firmenstempel der ***15*** GmbH sowie der nachweislichen Unterschrift des handelsrechtlichen Geschäftsführers ***16***), der Übergabe der Angebote (beispielsweise durch jenes vom 15.5.2013), wiederum versehen mit dem Firmenstempel, diese Duldungs- und Anscheinsvollmacht objektiv und für jedermann (und auch subjektiv für ***Bf1***) erkennbar zum Ausdruck gebracht hätte.

Darüber hinaus sei punkto vermeintlicher Beschränkung der Handlungsvollmacht (im Außenverhältnis) Folgendes anzuführen: Eine Beschränkung der Handlungsvollmacht (gemäß § 55 UGB) brauche ein Dritter nur dann gegen sich gelten lassen, wenn er sie gekannt hätte bzw. kennen habe müssen. Vor dem Hintergrund der von ***Bf1*** durchgeführten Kontrollmaßnahmen wäre eine solche Einschränkung (etwa für die Entgegennahme der Zahlungen) für ***Bf1*** weder erkennbar gewesen, noch hätte er sie kennen müssen. Daher sei die Entgegennahme der Zahlungen der Herren ***11*** bzw. ***12*** durch die Anscheinsvollmacht, die zudem keiner erkennbaren Beschränkung unterlegen wäre, im Außenverhältnis zivilrechtlich gültig.

c.

Übergabe der Geldbeträge an nichtleitende Organe bzw. Geschäftsführer

Hierfür sei ergänzend angeführt, dass ein Inkasso persönlich durch die organschaftlichen Vertreter (handelsrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer) auf den Baustellen seinerseits ungewöhnlich sein würde, vielmehr entspreche es den Üblichkeiten im allgemeinen Wirtschaftsverkehr, dass dieses von den auftragsbezogen zuständigen Personen durchgeführt

werde.

Weiters würde in diesem Zusammenhang noch einmal darauf hingewiesen werden, dass ***Bf1*** diese Beträge zivilrechtlich (im Lichte der vorliegenden Anscheinsvollmacht) mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet hätte.

Bf1 könne auch nicht mit Regressforderungen seitens der Gesellschaft konfrontiert werden und sei übrigens auch nicht mit solchen Ansprüchen im Zuge des Insolvenzverfahrens vom Insolvenzverwalter belangt worden. Somit sei auch unstrittig, dass der Insolvenzverwalter bei seiner rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen sei, dass ***Bf1*** diese Geldbeträge an legitimierte bzw. bevollmächtigte Personen zur Auszahlung gebracht habe.

d.

Nur mündliche Vereinbarungen

Hierzu werde entgegen gehalten, dass die mündlichen Vereinbarungen ergänzt worden wären durch Angebote (beispielhaft würde jenes vom 15.5.2013 angeführt werden) sowie durch Bautagesberichte, die die Geschäftsabwicklung demzufolge auch dokumentieren würden.

Zwischenfazit

Es sei der Schluss zu ziehen, dass sich der Geschäftsablauf zwischen ***Bf1*** und den beiden Subleistern als nicht derart ungewöhnlich darstelle (insbesondere unter Berücksichtigung der in der Baubranche geübten Praxis), dass ***Bf1*** eine übermäßige bzw. selbst ungewöhnliche Kontrollpflicht (wie z.B. dem Aufsuchen des Sitzes bzw. Geschäftsanschriften der beiden Unternehmen, um sich zu vergewissern, dass diese auch wirklich existent seien) seiner Auftragnehmer auferlegt werden könne.

Es werde auf die unter Punkt c getroffenen Ausführungen verwiesen, wonach die Zahlungen schuld- und zivilrechtlich an ***11*** (in Vertretung der ***15*** GmbH) bzw. ***12*** (in Vertretung der ***5*** GmbH) anzuerkennen seien. Dies impliziere auch eine steuerliche Zurechnung der Zahlungen zu den beiden vertretenen Unternehmen.

Darüber hinaus lasse die Betriebsprüfung die Frage offen, welche konkreten Kontrollhandlungen ***Bf1*** setzen hätte müssen, damit der Betriebsausgabenabzug der Fremdleistungen von Seiten der Finanz bejaht werden könne.

c.

Berücksichtigung der Überprüfungsmaßnahmen durch *Bf1*****

Nichtsdestotrotz und im Wissen, dass es im Baugewerbe immer wieder zu Missbrauchs- bzw. Hinterziehungsfällen komme, hätte ***Bf1*** von Beginn der Geschäftsbeziehung mit der ***15*** GmbH an adäquate Überprüfungsschritte getätigt, um sich von deren tatsächlichen Existenz überzeugen zu können. Diese Maßnahmen seien auch entsprechend in einem Ordner (dieser sei wiederum der Betriebsprüfung bekannt) dokumentiert, der zu Beginn der Auftragsabwicklungen von einer seiner Angestellten (***29***) angelegt worden wäre und im Laufe der Geschäftsabwicklung mit verschiedensten Unterlagen befüllt worden wäre.

In diesem Ordner würden sich folgende Nachweise befinden, die zum einen die Prüfungsmaßnahmen belegen würden und zum anderen auch beweisen würden, dass

Bf1 zu keiner Zeit während des Auftragsverhältnisses mit der ***15*** GmbH Kenntnis habe können, dass es sich hierbei um eine Scheinfirma gehandelt hätte.

- Drei Auszüge aus dem Gewerberegister (datiert mit 7.6.2013) mit einschlägigen Gewerbeberechtigungen (Hausbetreuung, bestehend in der Durchführung einfacher Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener einfacher Wartungstätigkeiten; Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten; Zusammenbau und Montage beweglicher Sachen, mit Ausnahme von Möbeln und statisch belangreichen Konstruktionen, aus fertig bezogenen Teilen mit Hilfe einfacher Schraub-, Klemm-, Kleb- und Steckverbindung);
- Firmenbuchauszug vom 21.10.2013;
- Nachweis über die steuerliche Registrierung der ***15*** GmbH;
- Identitätsnachweis des handelsrechtlichen Geschäftsführers (Reispasskopie) ***19***;
- Identitätsnachweis des handelsrechtlichen Geschäftsführers (Reispasskopie), ***16*** (Anmerkung: Da auf dieser Reisepasskopie auch die Unterschrift von ***16*** ersichtlich sei, hätten in weiterer Folge auch die Barbezahlungsbestätigung, die größtenteils ebenfalls mit dieser Unterschrift versehen gewesen wären, auf Übereinstimmung geprüft werden können);
- unzählige Anmeldebestätigungen (von der Gebietskrankenkasse) diverser einschlägig beschäftigter Dienstnehmer/Arbeiter (als Fahrer, Facharbeiter, Bauhilfsarbeiter, Spachtler, Reinigungskraft, Maler, etc.);
- Liste aller Dienstnehmer (ausgestellt von der Gebietskrankenkasse) vom 15.1.2014;
- unzählige UID-Abfragen über MIAS;
- Jahresabschluss der Firma ***15*** GmbH per 31.12.2012.

Aus der GuV seien Erlöse ersichtlich aus dem Jahr 2012 von 503.449,05 € bzw. für das Jahr 2011 von 758.446,52 €, denen insbesondere Fremdleistungen in der Höhe von 460.386,57 € (2012) bzw. 678.834,71 € (2011) gegenüber stehen würden. Diese beiden Kennzahlen würden objektiv nicht erkennen lassen, dass es sich um eine Scheinfirma, die nicht in der Baubranche tätig sei, handle.

Dem Argument der Betriebsprüfung, dass die Saldenliste per 30.6.2013 lediglich Erlöse mit 20% Umsatzsteuer von 8.660,00 € ausgewiesen hätte, aber die fakturierten Leistungen an die Firma ***8*** zu diesem Zeitpunkt bereits 35.000,00 € betragen haben würden und dies einem „umsichtigen und wachsamem“ Kaufmann auffallen hätte müssen und unter Umständen ***Bf1*** zu Zweifeln veranlassen hätte müssen, könne ebenso nichts abgewonnen werden. Zum einen seien per 30.6.2013 noch keine Zahlungen von ***Bf1*** in dieser Höhe an die ***15*** GmbH geleistet worden (somit hätte er als nichtbuchhalterischer Fachmann diese Divergenz wie überhaupt den Unterschied zwischen Soll- und Istversteuerer nicht erkennen können), zum anderen sei generell fraglich, wie aussagekräftig diese Saldenliste beurteilt werden könne.

Der gängigen Buchhaltungspraxis sei nämlich immer wieder zu entnehmen, dass eine (unterjährige) Buchhaltungsauswertung zu einem bestimmten Stichtag nicht alle Belege bzw. Buchungen zeitgerecht beinhalte und diese Dokumente öfters auch im Nachhinein (bzw. in späteren Monaten) verarbeitet bzw. gebucht werden würden.

Zwischenfazit

Die Betriebsprüfung ordne infolge der bei der ***15*** GmbH durchgeführten Betriebsprüfung im Jahr 2013 sowie aufgrund des am 15.1.2014 eröffneten Insolvenzverfahrens anhand der darin gewonnenen Erkenntnisse dieses Unternehmen als Scheinfirma ein.

In diesem Zusammenhang sei aber unweigerlich festzuhalten, dass die Betriebsprüfung von einem anderen (und besseren) Kenntnisstand als der Beschwerdeführer ausgehen könne. Noch dazu hätte die Betriebsprüfung erst im Nachhinein (ex post) im Zuge der gegenständlichen Betriebsprüfung, die im Mai 2017 begonnen hätte, von diesen Feststellungen Kenntnis erlangt. Zum Zeitpunkt der Einleitung des Insolvenzverfahrens wäre die Auftragsabwicklung faktisch beendet gewesen, die letzten Geldbeträge seien kurz nach der Eröffnung zur Zahlung gebracht worden.

Deswegen könne dem Beschwerdeführer nicht der Vorwurf angelastet werden, er hätte zum Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftsbeziehung (in der ex ante Betrachtung) sowie im Zeitraum dieser von der faktischen Tätigkeit der Scheinfirma der ***15*** GmbH wissen müssen bzw. auch tatsächlich davon auch gewusst.

Für den Beschwerdeführer würde es nur mit Hilfe von völlig unverhältnismäßigen bzw. überschießenden Kontrollmaßnahmen möglich gewesen sein, die ihm auch nicht zugemutet werden hätten könnten, dies ex ante (das würde heißen bei Eingehen der Geschäftsbeziehung bzw. während dieser) zu erkennen.

Die vom Beschwerdeführer gesetzten angemessenen Überprüfungshandlungen hätten keinerlei Anhaltspunkte ergeben, dass es sich bei der ***15*** GmbH um eine Scheinfirma handeln würde.

Gesamtfazit

Entscheidend für die Frage, ob die bezahlten Beträge für die Fremdleister als Betriebsausgaben im Lichte der Bestimmung des § 162 BAO im vorliegenden Fall abzugsfähig seien, sei unter Verweis auf die VwGH-Judikatur (18.10.2017, Ra 2015/13/0054) der Umstand, ob der Zahlungsempfänger eine nach außen hin und für jedermann erkennbare Scheinfirma sei oder nicht.

Ein solches nach außen hin und für jedermann erkennbares Scheinunternehmen („Briefkastenfirma“) könne aber nur dann vorliegen, wenn im Vergleich zu den ausgeübten Geschäftsgepflogenheiten keine angemessenen oder unzureichenden Kontrollmaßnahmen getätigt würden.

Wie in Punkt B. und C. detailliert beschrieben sei dieses „Missverhältnis“ zwischen unüblicher Geschäftstätigkeit und gesetzten Kontrollmaßnahmen eindeutig nicht gegeben.

Abschließend dürfe man in diesem Kontext auch noch einmal das mehrmals zitierte Erkenntnis des VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054, erwähnen: Dieses sei zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden worden und weise mehrere Parallelen zum gegenständlichen Sachverhalt auf (u.a. Subunternehmer wären faktische Scheinfirmen, die sich als Sozialbetrugsfirmen entpuppt hätten; der Beauftragte wäre persönlich nie in den

Geschäftsräumlichkeiten des Auftragnehmers gewesen).

In diesem Urteil sei schließlich auch bekräftigt worden, dass durch die Diskrepanz zwischen den Musterzeichnungsunterschriften und den gegenüber der Revisionswerberin abgegebenen Unterschriften es *„noch nicht dargetan ist, dass die besagten Subunternehmer als „Briefkastengesellschaften“, die sich in einer bloßen Kombination einer Zustellanschrift mit einer Firmenbezeichnung erschöpfen, zu qualifizieren sind.“* Diesbezüglich würde man auf die unbestrittene Tatsache verweisen, dass eine solche Diskrepanz bei den Unterschriften in der konkreten Sachlage beim Beschwerdeführer nicht gegeben sei. So stimmten beispielsweise die Unterschrift des handelsrechtlichen Geschäftsführers (**16**) auf den Barbezahlungsbestätigungen bzw. Eingangsrechnungen mit jener auf der übermittelten Ausweiskopie überein.

Es werde beantragt, die Fremdleistungen für die **15** GmbH in Höhe von 265.765,00 € (2013) sowie für die Firma **5** GmbH in Höhe von 25.000,00 € (2014) anzuerkennen. Für den Fall der Nichtstattgabe der Beschwerde und Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 19.7.2018** wurden folgende Fragen an den Beschwerdeführer gerichtet:

1.

In der Beschwerde führe man aus, dass *„die Barzahlung eine gängige Form der Zusammenarbeit“* sei. Der Beschwerdeführer werde daher gebeten, alle Eingangsrechnungen, die von der Firma **8** in bar an Subunternehmern bezahlt worden wären und die entsprechenden Zahlungsbelege dazu nachzureichen (mit Ausnahme jener zwei Subfirmen des Beschwerdevorbringens). Ebenso würde man bitten, alle Ausgangsrechnungen, die die Firma **8** selbst in bar von Generalunternehmen erhalten habe und die dazugehörigen Zahlungsbelege nachzureichen.

2.

In der Beschwerde werde angeführt, dass der Leistungserbringer (Subleister) seine Vorleistungen (Löhne, Material) selbst bar bezahlen müsse. Es werde gebeten, jenes Material detailliert anzuführen, welches die zwei Subleister des Beschwerdevorbringens bar zu bezahlen gehabt hätten. Weiters werde der Beschwerdeführer ersucht, bekannt zu geben, wie er zu dem Kenntnisstand kommen würde, dass Subleister des Beschwerdevorbringens die Löhne bar bezahlt hätten.

3.

In der Beschwerde werde unter *„...Überprüfungsmaßnahmen durch unseren Klienten“* unter anderem angegeben: unzählige UID-Abfragen über MIAS.

Es sei bekannt zu geben, von wem diese Abfragen durchgeführt worden wären.

Mit **Schreiben vom 7.8.2018** wurde wie folgt geantwortet:

Zu 1. und 2.:

Ganz offensichtlich liege ein Missverständnis bzw. Fehlinterpretation im Ergänzungsersuchen bezüglich folgenden Absatzes in der Beschwerde bzw. in der Nachreichung der Begründung betreffend der Beschwerden vom 16.4.2018 vor, der laute:

„In der Baubranche ist entgegen anderen Wirtschaftszweigen die Barzahlung eine gängige Form der Zusammenarbeit. Dies unter anderem auch deshalb, weil der Leistungserbringer (Subleister) seine Vorleistungen (Löhne, Material) selbst bar bezahlen muss. Aufgrund der Wirtschaftslage und der finanziellen Situation vieler Bauunternehmer wird kein Material auf Rechnung von den Lieferanten mehr ausgegeben, sondern nur mehr nach Barzahlung. Umgekehrt kassieren somit auch die Bauunternehmer ihre Ausgangsrechnungen bzw. Teilrechnungen von ihren Kunden bar. Dies wurde auch in der Schlussbesprechung von uns schon so zu Protokoll gegeben.“

Es werde ausdrücklich festgehalten, dass sich die oben angeführten Ausführungen in dieser Beschwerdebegründung auf die Baubranche im Allgemeinen und nicht auf die Geschäftsbeziehungen des Beschwerdeführers beziehen würden.

Dies stehe im Einklang mit dem Wortlaut der getroffenen Ausführungen als auch mit deren Bedeutung im sinngemäßen Zusammenhang.

Zu 1.

Wenn nunmehr ersucht werde, alle von der ***8*** bzw. ***Bf1*** an Subunternehmer bar bezahlten Eingangsrechnungen (samt Zahlungsbestätigungen) sowie alle vom Beschwerdeführer von Generalunternehmern bar erhaltenen Ausgangsrechnungen (samt Zahlungsbestätigungen) nachzureichen, würden insofern die Ausführungen in der Beschwerdebegründung nicht richtig wieder gegeben bzw. falsch interpretiert werden.

Man hätte niemals behauptet, dass bei ***Bf1*** die Barzahlung eine gängige Form der Zusammenarbeit gewesen sein würde. Vielmehr gehe schon alleine aus der Formulierung *„In der Baubranche sei entgegen anderen Wirtschaftszweigen die Barzahlung eine gängige Form der Zusammenarbeit“* eindeutig hervor, dass die Aussage einzig und allein auf die Gepflogenheiten der Barzahlung in der allgemeinen Baubranche Bezug nehme.

Daher gehe dieses Auskunftersuchen hinsichtlich dieses Ergänzungspunktes ins Leere, weil dieser auf einer falschen Annahme beruhe. Deswegen würde man auch keine Veranlassung sehen, dem Auskunftersuchen unter Verweis auf § 138 BAO in diesem Punkt nachkommen zu müssen. (Anmerkung: der sinngemäße Inhalt des Anbringens des Beschwerdeführers sei ein anderer, als jener, der offenkundig der Interpretation des Finanzamtes entspreche).

Zu 2.

Auch hier werde fälschlicherweise im Ergänzungsersuchen davon ausgegangen, dass das Beschwerdevorbringen sich auf die Geschäftsbeziehungen des Beschwerdeführers (mit der Firma ***15*** GmbH sowie der ***5*** GmbH) bezogen habe.

Es werde unmissverständlich festgehalten, dass man nirgends in der Beschwerdebegründung bzw. zu keiner Zeit die Aussage getätigt hätte, dass die Subleister (Firma ***15*** GmbH sowie der ***5*** GmbH) vom Beschwerdeführer ihre Vorleistungen (Löhne, Material) selbst bar bezahlt hätten. Dies ergebe sich (aus der Formulierung) schon alleine deshalb, dass die

Leistungserbringer bzw. Subleister in diesem Absatz gar nicht namentlich (über die konkrete Firmenbezeichnung) erwähnt worden wären.

Insbesondere die Aussage im zitierten Absatz „*dies unter anderem auch deshalb, weil der Leistungserbringer (Subleister) seine Vorleistungen (Löhne, Material) selbst bar bezahlen muss*“ meine wiederum einzig und allein die Gewohnheiten in der allgemeinen Baubranche.

Darüber hinaus entziehe sich der Kenntnis des Beschwerdeführers, ob und in welchem Umfang die beiden Subleister (Firma ***15*** GmbH sowie der ***5*** GmbH) ihren Materialeinsatz bzw. ihren Lohnaufwand bar entrichtet hätten.

Aus diesem Grund könne man die in diesem Ergänzungspunkt begehrten Informationen bzw. Unterlagen nicht liefern, weil dieses Auskunftersuchen diesbezüglich wiederum auf einer falschen Interpretation des Anbringens des Beschwerdeführers in der Beschwerdebegründung basiere.

Zu 3.

Diese UID-Abfragen seien anfangs vom Beschwerdeführer selbst durchgeführt worden. In weiterer Folge seien diese Abfragen auf Verlangen des Beschwerdeführers von der Firma ***15*** GmbH vorgenommen worden und die jeweiligen Protokolle samt den jeweiligen Rechnungen an den Beschwerdeführer übermittelt worden.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 27.8.2018** wurden die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens im Hinblick auf die Einkommensteuer 2013 und 2014 sowie die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Sachverhalt

a.

Rechnungen Firma *5*** GmbH - Bauleistungen Sub. § 19**

Sachverhalt:

Auf dem Aufwandskonto "5570 - Bauleistungen von Sub. § 19" seien im Jahr 2014 zwei Eingangsrechnungen einer Firma ***5*** GmbH als Aufwand verbucht worden.

ER 12/2014 vom 31.1.2014: 15.000,00 €, Bezahlung 25.3.2014

ER 20/2014 vom 28.2.2014: 10.000,00 €, Bezahlung 25.3.2014

Zur ER 12/2014:

"BVH: ***6***

Leistungszeitraum: Jänner 2014

MSR Verrohrung und Verkabelung Pauschale

Pauschalpreis: 15.000,00 €

Gesamtbetrag: 15.000,00 €

Übergang Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Leistungsempfänger"

Zur ER 20/2014:

"BVH: ***7***

Leistungszeitraum: Februar 2014

Lampen Montage Pauschale 4.500,00 €

Schalter und Steckdosen Montage Pauschale 5.500,00 €

Gesamtbetrag: 10.000,00 €

Übergang Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Leistungsempfänger.“

Zu diesen Eingangsrechnungen seien Kassabelege vorgelegt worden, auf denen aber kein Tag der Bezahlung angeführt sei. Die Bezahlung sei mit jenem Tag verbucht worden, an welchem der Rechnungsbetrag vom betrieblichen Konto der Firma ***8*** abgehoben worden wäre.

Zur Firma *5*** GmbH:**

Über dieses Unternehmen sei mit ***46***.2014 das Konkursverfahren eröffnet worden. Mit 16.3.2015 sei der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Am 19.6.2015 sei die Firma gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht worden. Letzter Geschäftsführer und einziger Gesellschafter wäre ***9*** gewesen. ***9*** hätte mit Spezialvollmacht vom 22.3.2013 ***10*** ermächtigt, sämtliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der ***5*** GmbH zu erledigen. ***9*** wäre nur von 18.1.2013 bis 17.11.2014 in Österreich gemeldet gewesen. Vom zuständigen Finanzamt sei im Jahr 2014 eine Außenprüfung für den Zeitraum 5/2013 - 3/2014 bei der Firma ***5*** GmbH durchgeführt worden.

Im Bericht vom 21.10.2014 werde unter anderem Folgendes angegeben:

*"Allgemeines: Bei Prüfungsbeginn am 12.5.2014 war der Geschäftsführer anwesend. ***9*** spricht kein Wort Deutsch. Feststellungen: Als dann noch Rechnungen auftauchten, die selbst der Geschäftsführer als nicht die seinen identifiziert hat, war klar, dass noch andere Personen sich am Schreiben von Rechnungen beteiligten. Aufgrund der Höhe der Umsätze ist es schon nicht glaubhaft, dass der Geschäftsführer diese Umsätze bzw. Baustellen hätte managen können, noch dazu ohne Belege und tatsächlicher Bürounterlagen. Es ist daher davon auszugehen, dass bei einem Großteil der Umsätze keine Leistungen erbracht worden sind."*
"...es ist somit davon auszugehen, dass den ausgestellten Rechnungen keine bzw. keine auch nur annähernd adäquaten Leistungen gegenüberstehen."

Dem Finanzamt würden für den Zeitraum Oktober 2012 bis Februar 2014 sieben verschiedene Rechnungen vorliegen - fünf als Kontrollmitteilungen und zwei aus dieser Außenprüfung. Diese Rechnungen hätten vier verschiedene Aussehen.

Auf den beiden Eingangsrechnungen der ***5*** GmbH, welche im Zuge der Außenprüfung von der Firma ***8*** vorgelegt worden wären, sei die Firmenbuchnummer falsch angegeben.

Beziehung zwischen der *5*** GmbH und der Fa. ***8***:**

Laut Aussage von ***Bf1*** (Firma ***8***) in der Niederschrift vom 24.5.2017 wäre ein Herr ***11*** die Kontaktperson bei dieser Firma gewesen und es sei ein Ausweis abverlangt worden. In der Beantwortung des Fragenkataloges vom 16.7.2017 werde ***12*** als Kontaktperson angegeben. Dieser hätte sich von Beginn an als Geschäftsführer der ***5*** GmbH vorgestellt, somit sei seine Identität nicht überprüft worden. Der Beschwerdeführer

hätte nicht überprüft, ob diese Person auch der wirkliche Geschäftsführer der ***5*** GmbH gewesen wäre. Es hätte auch keinen Kontakt zu anderen leitenden Personen dieser Firma gegeben. Die Geschäftsräumlichkeiten der ***5*** GmbH seien nie betreten worden. Diese Firmen seien von bekannten Unternehmern empfohlen worden. Die Anbahnung der Geschäfte sei auf diversen Baustellen erfolgt. Die Barbeträge seien auch an die oben angegebene Person übergeben worden. Es sei nicht überprüft worden, ob der Geldübernehmer im Auftrag der ***5*** GmbH gehandelt habe. Die Geldbeträge seien bei der Bank in ***13*** bzw. Wien abgehoben worden. Die Geldübergabe sei teilweise auf den Baustellen oder im Restaurant "****14****" in Wien erfolgt. Das hieße, die Geldbeträge seien an die oben angegebene Person übergeben worden und ***Bf1*** hätte die Kassabelege erhalten, welche bereits vorbereitet und unterschrieben gewesen wären. ***Bf1*** hätte nicht sagen können, wer diese Kassabelege unterschrieben habe.

Zu den Bauvorhaben, welche mit der ***5*** GmbH abgewickelt worden wären, gebe es keine weiteren schriftlichen Unterlagen außer den Rechnungen. Es gäbe nur mündliche Vereinbarungen. Die Baustellenabnahmen seien zwischen ***Bf1*** und dem Bauleiter des Generalunternehmens erfolgt. Es gebe nur schriftliche Unterlagen zwischen der Firma ***8*** und dem Generalunternehmen (Auftraggeber für die Firma ***8***). Laut Aussage des ***Bf1*** seien die Leistungen der ***5*** GmbH anhand dieser Baustellenabnahmen überprüft worden. Eine Zahlung an die ***5*** GmbH sei nur nach diesen Abnahmen erfolgt. Es sei aber aus keinen Aufzeichnungen ersichtlich, von wem tatsächlich die Leistungen erbracht worden wären. Dies entspreche nicht den üblichen wirtschaftlichen Gepflogenheiten. Die Aussagen seien im Rahmen einer Niederschrift, welche am 24.5.2017 erstellt worden wäre, getätigt worden bzw. im Rahmen der Beantwortung eines Fragenkataloges, welcher von der Firma ***8*** am 16.7.2017 beantwortet worden wäre.

In einer Mail vom 12.6.2017 sei angegeben worden, dass ***Bf1*** x-mal (seit Beginn der Außenprüfung) versucht hätte, den „Geschäftsführer“ (= Kontaktperson des ***Bf1***) der Firma ***5*** GmbH zu erreichen. Aber ohne Erfolg.

Laut Abfragen durch das Finanzamt wären die oben angeführten Kontaktpersonen nicht bei der Firma ***5*** GmbH als Arbeitnehmer angemeldet gewesen.

b.

Rechnungen Firma *15*** GmbH – Bauleistungen Sub. § 19**

Sachverhalt:

Auf dem Aufwandskonto „5770-Bauleistungen von Sub. § 19“ seien im Jahr 2013 Eingangsrechnungen einer Firma ***15*** GmbH als Aufwand verbucht worden. Es handle sich dabei um insgesamt 41 Rechnungen mit Ausstellungsdatum zwischen 27.5.2013 und 31.12.2013 mit einem Gesamtbetrag in Höhe von 265.755,00 €. Es handle sich dabei um diverse Montage- und Verkabelungsleistungen. Übergang Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Leistungsempfänger. Die Firma ***8*** sei bei diesen Bauvorhaben immer nur Subunternehmer und nicht Generalunternehmer gewesen. Alle diese Rechnungen seien

bar bezahlt worden. Das Geld sei vom Bankkonto abgehoben und laut Kassabelegen in Wien übergeben worden.

Zur Firma ***15*** GmbH:

Über dieses Unternehmen sei mit 15.1.2014 das Konkursverfahren eröffnet worden. Mit 26.5.2014 sei der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben worden. Am 20.3.2015 sei die Firma gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht worden. Letzter Geschäftsführer und einziger Gesellschafter wäre ***16*** gewesen. ***16*** wäre von 21.3.2013 bis 2.8.2013 und von 25.9.2013 bis 18.12.2013 in Österreich gemeldet gewesen.

Vom zuständigen Finanzamt sei im Jahr 2013 eine Außenprüfung für den Zeitraum 1/2013 bis 7/2013 bei der Firma ***15*** GmbH durchgeführt worden.

Im Bericht vom 9.10.2013 werde unter anderem Folgendes angegeben:

*„Zum Unternehmen: Betriebsgegenstand war im Prüfungszeitraum die Erbringung von diversen Bauleistungen. Inwieweit Bauleistungen iSd § 19 UStG 1994 vorliegen, kann mangels vorgelegter Unterlagen von der Betriebsprüfung nicht beurteilt werden. Auch nicht beurteilt werden kann, von wem diese Leistungen ausgeführt wurden. Betriebsgegenstand soll ab September 2013 die Führung einer Pizzeria und eines Großhandels mit Lebensmitteln sein. An der Betriebsadresse ***17*** befinden sich weder an der Außenfront, noch an der Eingangstür Hinweise auf die Firma ***15*** GmbH. Lediglich am Briefkasten ist ein kleiner Vermerk angebracht. Im Top 6 ist eine Firma ***18*** GmbH ansässig, welche Büroräumlichkeiten anderen Firmen weitervermietet. Der „Servicevertrag“ mit der Firma ***15*** GmbH ist per 1.8.2012 in Kraft getreten und wurde am 19.8.2013 per SMS gekündigt; weil die Firma mit den Mietzahlungen bereits seit 4 Monaten im Rückstand war und von der Firma ***15*** GmbH bereits seit Monaten keiner dort angetroffen wurde. Es bestand immer nur Kontakt zum ehemaligen Geschäftsführer ***19*** (laut Firmenbuch seit 7.8.2013 gelöscht). Der jetzige Geschäftsführer ***16*** („vertritt seit 1.8.2013 selbständig“ laut Firmenbuch) ist dort zur Gänze unbekannt und hat seit 2.8.2013 keinen aufrechten Wohnsitz in Österreich.“*

Beziehung zwischen Firma *15*** GmbH und der Firma ***8*****

Laut Aussagen von ***Bf1*** in der Niederschrift vom 24.5.2017 wäre ein Herr ***12*** die Kontaktperson bei dieser Firma gewesen. In der Beantwortung des Fragenkatalogs vom 16.7.2017 werde ***11*** als Kontaktperson angegeben. Dieser hätte sich von Beginn an als Geschäftsführer der ***15*** GmbH vorgestellt, somit sei seine Identität nicht überprüft worden. ***Bf1*** hätte nicht überprüft, ob diese Person auch der wirkliche Geschäftsführer der ***15*** GmbH gewesen wäre. Es hätte auch keinen Kontakt zu andere leitenden Personen dieser Firma gegeben. Die Geschäftsräumlichkeiten der ***15*** GmbH seien nie betreten worden. Diese Firmen seien von bekannten Unternehmern empfohlen worden. Die Anbahnung der Geschäfte sei auf diversen Baustellen erfolgt. Die Barbeträge seien auch an die oben angegebene Person übergeben worden. Es sei nicht überprüft worden, ob der Geldübernehmer im Auftrag der ***15*** GmbH handle. Die Geldübergabe sei teilweise auf den Baustellen oder im Restaurant „***14***“ erfolgt. Das würde heißen die Geldbeträge seien an die oben angegebene Person übergeben worden und ***Bf1*** hätte die

Kassabelege erhalten, welche bereits vorbereitet und unterschrieben gewesen wären.

Bf1 könne nicht sagen, wer diese Kassabelege unterschrieben habe.

Zu den Bauvorhaben, welche mit der ***15*** GmbH abgewickelt worden wären, seien neben den Rechnungen nur Rahmenwerkverträge vorgelegt worden, sonst keine weiteren schriftlichen Unterlagen. Es hätte nur mündliche Vereinbarungen gegeben. Die Baustellenabnahmen seien zwischen ***Bf1*** und dem Bauleiter des Generalunternehmens erfolgt. Es gebe darüber nur schriftliche Unterlagen zwischen der Firma ***8*** und dem Generalunternehmen (Auftraggeber der Firma ***8***). Laut Aussage ***Bf1*** seien die Leistungen der Firma ***15*** GmbH anhand dieser Baustellenabnahmen überprüft worden. Eine Zahlung an die ***15*** GmbH sei nur nach diesen Abnahmen erfolgt. Es sei aber aus keinen Aufzeichnungen ersichtlich, von wem tatsächlich die Leistungen erbracht worden wären. Dies entspreche nicht den üblichen wirtschaftlichen Gepflogenheiten.

Laut Aussage ***Bf1*** seien die Leistungen von Arbeitnehmern der ***15*** GmbH durchgeführt worden. Dafür hätten aber keine Unterlagen vorgelegt werden können. Es seien keine weiteren Subfirmen beschäftigt worden.

Mit Mail vom 12.6.2017 seien Werkverträge zwischen der ***15*** GmbH und der Firma ***8*** übermittelt worden. In dieser Mail sei auch angegeben worden, dass ***Bf1*** x-mal (seit Beginn der Außenprüfung) versucht hätte, den „Geschäftsführer“ (= Kontaktperson von ***Bf1***) der ***15*** GmbH telefonisch zu erreichen. Aber ohne Erfolg.

Laut Abfragen durch das Finanzamt wären die oben angeführten Kontaktpersonen nicht bei der ***15*** GmbH als Arbeitnehmer angemeldet gewesen.

Bemerkungen zu den vorgelegten Rahmenwerkverträgen zwischen der Firma ***8*** und der ***15*** GmbH:

Zwei Werkverträge würden vom 7.1.2013 und einer vom 1.5.2013 datieren. In allen drei Werkverträgen sei auf der ersten Seite als Auftragnehmer angegeben: ***15*** GmbH, ***20***. Auf Seite 3 sei der Stempel des Auftragnehmers angebracht mit der Adresse: ***17***. Laut Firmenbuch wäre die Geschäftsanschrift vom 20.12.2012 bis 25.9.2013 in der ***17*** gewesen. Auf der dritten Seite sei der Stempel des Auftragnehmers - ***15***

GmbH – und eine Unterschrift angebracht. Die Unterschrift befinde sich bei allen Werkverträgen immer an genau derselben Stelle. Dies erscheine als sehr ungewöhnlich.

Beim Werkvertrag betreffend das Bauvorhaben ***21*** sei auf der dritten Seite das Datum 10.9.2013 angegeben worden, obwohl auf der 1. Seite das Datum 7.1.2013 angegeben sei.

Bauvorhaben „***30***“: Der Rahmenwerkvertrag zwischen der Firma ***23*** (Auftraggeber) und der Firma ***8*** (Auftragnehmer) sei bereits datiert vom 7.1.2013. Es erscheine als ungewöhnlich, dass die Subaufträge bereits drei Monate bevor die Firma ***8*** einen Auftrag erhalte, vergeben würden.

Im Zuge der Außenprüfung sei ein Ordner mit Unterlagen betreffend die ***15*** GmbH vorgelegt worden. In diesem Ordner würden sich insgesamt 65 Bau-Tagesberichte betreffend das Bauvorhaben ***21*** befinden. Auf diesen Bau-Tagesberichten werde als ausführende Firma die ***15*** GmbH angegeben. Diese „Zweckform Bautagesberichte 177“ würden aus

drei Blättern bestehen (ein Original und zwei Durchschriften). Es seien alle drei Blätter in diesem Ordner enthalten, das hieße, es sei keine Durchschrift an den Auftragnehmer = ***15*** GmbH übergeben worden. ***Bf1*** könne sich nicht erklären, warum alle drei Blätter in diesem Ordner enthalten seien.

In diesem Ordner seien zwei Passkopien der beiden Geschäftsführer ***16*** und ***19*** enthalten. Weiters Auszüge aus dem Gewerberegister, in welchem ***19*** als Geschäftsführer angegeben sei. Weiters Firmenbuchauszüge vom 8.1.2013 und vom 21.10.2013, in welchen die oben genannten als Geschäftsführer ausgewiesen seien. Aufgrund dieser Unterlagen hätte ***Bf1*** ersehen können, dass nicht die von ihm angegebene Kontaktperson Geschäftsführer sei und war.

Weiters sei eine Saldenliste der ***15*** GmbH vom 30.6.2013 in diesem Ordner enthalten. In dieser Saldenliste würden Erlöse 20% in Höhe von 8.660,00 € ausgewiesen sein, bis 30.6.2013 seien aber bereits Rechnungen der Firma ***8*** in Höhe von 35.000,00 € fakturiert worden, das hieße in den Unterlagen der Firma ***8*** enthalten. Diese Tatsachen würden einem umsichtigen und wachsamem Kaufmann auffallen haben müssen.

Bemerkungen zu den Zahlungsvorgängen:

Bei einigen Zahlungsvorgängen stimme das Datum des Kassabeleges nicht mit der Abhebung der Beträge vom Bankkonto überein.

Die Eingangsrechnungen Nr. 17/13 und 18/13 vom 28.6.2013 mit je 5.000,00 € Rechnungsbetrag seien laut Kassabelegen am 2.7.2013 bezahlt worden. Die dazugehörigen Bankabhebungen seien erst am 4.7.2013 erfolgt.

Die Eingangsrechnungen Nr. 22/13 und 23/13 vom 29.7.2013 mit je 5.000,00 € Rechnungsbetrag seien laut Kassabelegen am 29.7.2013 bezahlt worden. Die dazugehörigen Bankabhebungen seien erst am 30.8.2013 erfolgt.

Die Aussagen seien im Rahmen einer Niederschrift, welche am 24.5.2017 erstellt worden wäre, getätigt worden bzw. im Rahmen der Beantwortung eines Fragenkataloges, welcher von der Firma ***8*** am 16.7.2017 beantwortet worden wäre.

Beträge in Höhe von 210.755,00 € seien nach Konkurseröffnung am 15.1.2014 bezahlt worden. Laut Aussage in der Niederschrift hätte ***Bf1*** erst im Zuge dieser Außenprüfung erfahren, dass die ***15*** GmbH in Konkurs sei.

c.

Im Zuge der Schlussbesprechung sei das Parteiengehör gewahrt worden und folgendes angegeben worden:

Steuerlicher Vertreter:

Unübliche Geschäftsbeziehungen und Pauschalen: Barzahlungen seien in der Baubranche nicht unüblich, da vom Leistungserbringer die Vorleistungen (Material, Löhne) selbst bar bezahlt würden, da vor allem Materialien nicht auf Lieferschein abgegeben werden würden.

Pauschalbeträge würden in der Baubranche sehr oft vereinbart, da Regiearbeiten zu nicht zu kontrollierenden Kostenauswüchsen führen könnten, vom Unternehmer selbst wäre nicht

erkennbar, dass es sich bei den betreffenden Firmen um Scheinfirmen handle und somit auch der § 162 BAO nicht anwendbar sei. Unterlagen, die vorliegen würden, würden das beweisen: wie die Auszüge aus dem Gewerbeverzeichnis zu drei Gewerben mit dem gewerberechtlichen Geschäftsführer ***19***; die Liste der Anmeldungen der Dienstnehmer von der Wiener Gebietskrankenkasse; sowie die Anmeldebestätigungen bei der Krankenkasse von diversen Dienstnehmern (Facharbeiter, Spachtler,...); als auch Bautagesberichte; Jahresabschluss der ***15*** GmbH vom 31.12.2012. Die Bautagesberichte seien laufend mit den Rechnungen an ***Bf1*** übergeben worden. Die anderen Unterlagen zu Beginn der Geschäftsbeziehung.

Rechtsanwalt:

Der Umstand, dass in der Baubranche Pauschalzahlungen üblich seien, ergebe sich auch aus dem zugrunde liegenden Rahmenwerkvertrag mit dem Generalunternehmer (sowie aus dem vorliegenden Angebot der ***15*** GmbH an ***Bf1*** vom 15.5.2013). Der Abgabepflichtige hätte nicht damit rechnen können, dass es sich um Scheinfirmen handle, zumal es sich bei den von Kollegen namhaft gemachten Namen ***11*** und ***12*** um persönlich bekannte Namen handle, sodass er umso weniger irgendwelche Anhaltspunkte gehabt hätte, dass es sich hier um Scheinfirmen handeln würde. Auch die Arbeitsleistungen seien von tatsächlich vor Ort erschienenen Arbeitskräften rasch und auftragsgemäß erbracht worden, was keine Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Scheinfirma mit sich gebracht haben würde. Die Zahlung der Geldleistungen an die vermittelten Personen wären auf Grund der ausgehändigten Visitenkarten, die deren Eigenschaften als Geschäftsführer der Firmen belegen würden, ebenfalls unproblematisch. Aus sämtlichen angeführten Gründen wäre die vorgenommene Abhandlung der vorliegenden Geschäfte inklusive deren Bezahlung für ***Bf1*** nicht ungewöhnlich.

d.

In der Beschwerde sei angeführt worden:

Es sei unter anderem zu Barzahlungen angeführt worden, dass „in der Baubranche ist entgegen anderen Wirtschaftszweigen die Barzahlung eine gängige Form der Zusammenarbeit. Dies unter anderem auch deshalb, weil der Leistungserbringer (Subleister) seien Vorleistungen (Löhne Material) selbst bar bezahlen muss.“

Zu dem oben angeführten könne von Seiten des Finanzamtes ausgeführt werden: Es seien Leistungen der Firma ***15*** GmbH aus den Monaten Juni bis September 2013 und auch den entsprechenden Rechnungen Juni bis September 2013 in der Höhe von 85.300,00 € erst am 17.1.2014 bar bezahlt worden. Aber auch die Leistungen/Rechnungen Oktober bis Dezember 2013 iHv 55.300,00 € seien erst am 30.1.2014 bezahlt worden. Schon die Höhe der Barzahlung erscheine mehr als ungewöhnlich und spreche gegen die in der Beschwerde angeführte Vorleistungsbezahlung der Subunternehmer.

Zu den mündlichen Vereinbarungen sei angeführt worden: *„Hierzu dürfen wir entgegenhalten, dass die mündlichen Vereinbarungen ergänzt wurden durch Angebote (beispielhaft führen wir jenes vom 15.5.2013 an) sowie durch Bautagesberichte, die die Geschäftsabwicklung*

demzufolge auch dokumentieren.“ In der Beschwerde werde weiters angeführt, dass „*Bautagesberichte die.....Geschäftsabwicklung.....auch dokumentieren.*“ Dazu könne das Finanzamt anführen, dass es nur über einen geringen Teil Bautagesberichte gebe (Volumen circa 70.000,00 € von gesamt Volumen 270.000,00 €) und die vorgelegten Bautagesberichte mehr als zweifelhaft seien.

Beispielhaft anzuführen seien:

Im Zuge der Außenprüfung seien Unterlagen betreffend die ****21**** Baustellen (Bahnhöfe) vorgelegt worden. Dabei handle es sich um Unterlagen zwischen den Auftraggebern (Generalunternehmer) und der Firma ****8****.

Z.B. Bautagesbericht betreffend Baustelle ***31*** vom 8.10.2013:

Folgende Tätigkeiten seien durchgeführt worden: „AZA von Salzburg gebracht. AZA am BSTG 2 abschließen und demontieren, neue AZA montieren und anschließen.“ Drei Arbeiter (***Bf1***, ***32***, ***33***) wären je zu vier Stunden beschäftigt gewesen.

Laut den Bautagesberichten zwischen der Firma ***15*** GmbH (Subunternehmer) und der Firma ****8**** seien diese Arbeiten aber am 5.11.2013 von drei Arbeitern (keine Namen angeführt) durchgeführt worden. Arbeitszeit 7:00 – 17:30.

Z.B. Bautagesbericht (mit Generalunternehmer) betreffend Baustelle ***34*** vom 7.10.2013 und 29.10.2013. Tätigkeiten: Alte Uhren abmontieren und neue montieren. Drei Arbeiter (***Bf1***, ***32***, ***33*** am 7.10.2013 bzw. ***Bf1***, ***32***, ***35***) wären je zu vier Stunden beschäftigt gewesen.

Laut den Bautagesberichten zwischen der Firma ***15*** GmbH (Subunternehmer) und der Firma ****8**** seien diese Arbeiten aber am 6.11.2013, 7.11.2013 und 8.11.2013 von je fünf Arbeitern (keine Namen angeführt) durchgeführt worden. Arbeitszeit von 7:00 bis 18:00 bzw. am 8.11.2013 von 7:00 bis 17:00.

Es erscheine schon fragwürdig, dass bei den Bautagesberichten der Subunternehmer keine Namen der ausführenden Personen angeführt seien. Aber laut Abfrage Dienstnehmerauskunft wären die genannten Personen nicht bei der Firma ***15*** GmbH und auch nicht bei der Firma ****8**** angemeldet gewesen. Ebenso seien diese Namen nicht auf der Liste der Dienstnehmer angeführt gewesen, welche in dem vorgelegten Ordner mit Unterlagen der Firma ***15*** GmbH enthalten sei (bei ***Bf1*** dürfte es sich um den GS/GF handeln). Aber auch der Stundenaufwand als auch der Tätigkeitszeitraum der Subunternehmer und Aufzeichnungen von der Firma ****8**** an den Generalunternehmer würden voneinander abweichen.

Diese Beispiele würden demonstrieren, dass die Bautagesberichte der Subunternehmer an die Firma ****8**** einen anderen Inhalt hätten, als die Bautagesberichte der Firma ****8**** an den Generalunternehmer (z.B. abweichender Tätigkeitszeitraum). Ebenso erscheine es doch recht fragwürdig, dass Namen auf den Bautagesberichten angeführt seien, die nicht bei dem Subunternehmer und auch nicht bei der Firma ****8**** angemeldet gewesen wären.

Aber auch die Rahmenwerkverträge z.B. Bauprojekt „***30***“ würden ein sehr ungewöhnliches Bild zeigen. So sei der Rahmenwerkvertrag mit der Firma ***15*** GmbH

(Subunternehmer) bereits am 7.1.2013 abgeschlossen worden. Der Rahmenvertrag mit dem Generalunternehmer (***23***) sei aber erst am 2.4.2013 unterfertigt worden. Somit sei bereits drei Monate bevor ***Bf1*** selbst einen Auftrag gehabt hätte mit einem Subunternehmer ein korrespondierendes Werk vertraglich abgeschlossen worden. Zum Punkt der Überprüfungsmaßnahmen sei in der Beschwerde angeführt: *„Diese Maßnahmen sind auch entsprechend in einem Ordner (dieser sei wiederum der BP bekannt) dokumentiert, der zu Beginn der Auftragsabwicklungen von einer seiner Angestellten (***29***) angelegt worden wäre und im Laufe der Geschäftsabwicklung mit verschiedensten Unterlagen befüllt wurde.“*

Laut Abfragen des Finanzamtes wäre Frau ***29*** in der Zeit vom 1.11.2014 bis 11.9.2015 bei der Firma ***8*** angemeldet gewesen. Die Auftragsabwicklung mit der Firma ***15*** GmbH hätte laut den Rechnungen im Mai 2013 begonnen und im Dezember 2013 geendet. Das hieße, dass ***29*** nicht wie in der Beschwerde angeführt den Ordner *„angelegt“* und danach *„im Laufe der Geschäftsabwicklung mit verschiedensten Unterlagen als Dienstnehmer befüllt“* haben könne.

Ebenso würden in der Beschwerde die *„drei Auszüge aus dem Gewerberegister“* der Firma ***15*** GmbH angeführt werden. *„drei Auszüge aus dem Gewerberegister (datiert mit 7.6.2013) mit einschlägigen Gewerbeberechtigungen (Hausbetreuung, bestehend in der Durchführung einfacher Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener einfacher Wartungstätigkeiten;erspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten; Zusammenbau und Montage beweglicher Sachen, mit Ausnahme von Möbeln und statisch belangreichen Konstruktion, aus fertig bezogenen Teilen mit Hilfe einfacher Schraube-, Klemm-, Kleb- und Steckverbindung)“*

Die Firma ***8*** hätte unter anderem die Gewerbeberechtigung *„Beleuchtungs-und Beschallungstechnik“* und *„Handelsgewerbe“*.

In den Rechnungen seien Bauleistungen mit der Bezeichnung *„Medientechnikmontage“* oder *„Elektrokomplettierungsarbeiten“* abgerechnet worden.

Aufgrund der bei der Firma ***15*** GmbH angeführten Gewerbeberechtigungen könnte nach Ansicht des Finanzamtes eine in den Ausgangsrechnungen angeführte Leistung nicht abgedeckt werden, zumindest würde ***Bf1*** auch das hinterfragen haben können.

In der Beschwerde würden aber auch *„unzählige UID-Abfragen über MIAS“* als Argument und Überprüfungsmaßnahme der Firma ***8*** angeführt sein. Vom Finanzamt könne festgestellt werden, dass die Firma ***8*** mit seiner UID-Nummer nie eine Abfrage im System MIAS (Bestätigungsverfahren) über die Firma ***15*** GmbH gemacht habe. Somit sei auch diese Überprüfungsmaßnahme in keinsten Weise von ***Bf1*** selbst oder der Firma ***8*** genutzt worden.

Aber auch die dem Finanzamt vorliegenden UID Abfragen vom EU-Server hätten in der Kontrolle ergeben, dass die Abfragen nicht von der Firma ***8*** bzw. ***Bf1*** als Überprüfungsmaßnahme getätigt worden wären, sondern vielmehr vom Subunternehmer selbst und im *„Ordner an die Firma ***8*** geliefert wurden“*.

e.

Mit dem Ersuchen um Ergänzung hätte das Finanzamt versucht, einige Angaben in der Beschwerde zu verifizieren, es hätte folgende Angaben enthalten:

„Dass sich die Ausführungen (Barzahlungen und Vorleistungen) in dieser Beschwerdebegründung auf die Baubranche im Allgemeinen und nicht auf die Geschäftsbeziehungen unseres Klienten beziehen.“

Aufgrund der Ausführungen bzw. Nichtvorlage von Unterlagen könne davon ausgegangen werden, dass es sich nur bei den von der Betriebsprüfung aufgegriffenen Vorgängen um Barzahlungen im Unternehmen des ***Bf1*** handle. Und daher diese Vorgänge wohl oder übel für dieses Unternehmen als sehr ungewöhnlich dargestellt werden könnten und eine größere Sorgfalt hätte greifen müssen.

*„Diese UID-Abfragen wurden – wie übrigens bereits von unserem Mandanten im Zuge einer Befragung im Rahmen der Betriebsprüfung mitgeteilt und so auch zu Protokoll gegeben wurde – anfangs von ***Bf1*** selbst durchgeführt worden.“*

Diese Ausführungen könne das Finanzamt nicht bestätigen, denn im Verfahren MIAS seien von der Firma von ***Bf1*** keine UID Abfragen (Bestätigungsverfahren) im Zusammenhang mit den oben angeführten Firmen durchgeführt worden.

f.

In der Gesamtbetrachtung würden folgende Sachverhaltselemente vorliegen, die auf einen äußerst ungewöhnlichen Geschäftsvorgang schließen lassen würden, daher würde der Beschwerdeführer erhöhte Überprüfungsmaßnahmen durchführen haben müssen.

Ad Allgemein:

- Baubranche;
- bisher keine Geschäftskontakte zu den betreffenden Unternehmen;
- nur bei den Firmen ***5*** GmbH und ***15*** GmbH seien Barzahlungen getätigt worden;
- Barzahlungen seien bei der Firma ***8*** ungewöhnlich und würden nur iZm den Firmen ***5*** GmbH und ***15*** GmbH vorkommen;
- die Höhe der Barzahlungen erscheine als ungewöhnlich;
- der Zeitraum der Leistungserbringung/Rechnungslegung und die teilweise viel spätere Bezahlung spreche gegen das Argument des Beschwerdeführers, dass Vorleistungen des Subunternehmers bezahlt worden wären;
- Personen, die das Geld übernommen hätten, seien nicht bekannt (das hieße es sei nicht überprüft worden, um wen es sich tatsächlich handle, der das Geld übernommen habe);
- es gebe keine Grundaufzeichnungen der Subunternehmer (bis auf einen kleinen Teil der Auftragssumme, 70.000,00 € BVH Telekom von 270.000,00 €);
- bei den Teilen, wo es Grundaufzeichnungen gebe (kleiner Teil der Auftragssumme) seien alle Blätter der Aufzeichnungen vorhanden (auch Durchschriften);
- die Grundaufzeichnungen der Subunternehmer würden im Widerspruch zu den

Aufzeichnungen zwischen ***8*** und Generalunternehmer stehen;

- bei den Grundaufzeichnungen der Firma ***8*** seien Arbeitnehmer enthalten, die laut Dienstgeberabfrage bei der Firma ***8*** nicht gemeldet gewesen wären;
- Rahmenwerkverträge zwischen ***8*** und den Subunternehmern seien bereits drei Monate vor einem Vertrag zwischen ***8*** und dem Generalunternehmer abgeschlossen worden;
- jene Person, die laut Beschwerde den Ordner mit den Unterlagen des Subunternehmers „angelegt“ und „befüllt“ habe, wäre in diesem Zeitraum nicht bei der Firma ***8*** beschäftigt gewesen;
- der Subunternehmer hätte Gewerbeberechtigungen, die nach Ansicht des Finanzamtes die ausgeführten Tätigkeiten nicht abdecken würden;
- es seien laut Abfragen des Finanzamtes keine UID-Abfragen (Bestätigungsverfahren) für die Subfirmen durch das Unternehmen selbst durchgeführt worden;
- die vorliegenden Abfragen der UID Nummer am EU Server seien nicht von der Firma ***8*** als Überprüfungsmaßnahme erfolgt.

Ad *5*** GmbH:**

- der Geschäftsführer der ***5*** GmbH hätte Rechnungen, die auf die Firma ***5*** GmbH ausgestellt worden wären, nicht identifizieren können;
- der Geschäftsführer der ***5*** GmbH wäre wohl kaum in der Lage, so hohe Umsätze zu managen;
- der Geschäftsführer der ***5*** GmbH hätte weder Belege, noch Bürounterlagen;
- 7 unterschiedliche Rechnungen der ***5*** GmbH würden dem Finanzamt vorliegen;
- 2 unterschiedliche Rechnungen der ***5*** GmbH hätte bereits der Beschwerdeführer;
- unrichtige Firmenbuchnummer auf Rechnungen der ***5*** GmbH;
- ***Bf1*** mache widersprüchliche Angaben iZm Ansprechpersonen bei der ***5*** GmbH;
- ***Bf1*** hätte Unterlagen erstellt für den Generalunternehmer (Bautagebücher), aber er hätte keine Unterlagen der ***5*** GmbH;
- der von ***Bf1*** angeführte „Geschäftsführer ***12***“ wäre nie Geschäftsführer oder Gesellschafter der ***5*** GmbH und auch nicht Mitarbeiter dieser gewesen.

Ad *15*** GmbH:**

- Im Werkvertrag unterschiedliche/unrichtige Adressenangaben;
- unterschiedliche Datumsangaben im Werkvertrag selbst;
- Unterschrift auf allen Werkverträgen auf der identen Stelle;
- unterschiedliche Zeitangaben auf Werkvertrag;
- widersprüchliche Zeiträume zwischen Werkvertrag Generalunternehmer und Subunternehmer;
- ***Bf1*** mache widersprüchliche Angaben iZm Ansprechpersonen bei der Firma ***15*** GmbH;
- Bautagesberichte alle Blätter vorhanden, auch noch von Durchschriften:

- ***Bf1*** hätte Unterlagen erstellt für den Generalunternehmer (Bautagebücher), aber er hätte Unterlagen nur in geringem Umfang von der ***15*** GmbH;
- jene Person, die ***Bf1*** als Geschäftsführer der ***15*** GmbH bezeichnet hätte, wäre nie Gesellschafter/Geschäftsführer der ***15*** GmbH gewesen (dies hätte ***Bf1*** auch in seinem Unterlagen ansehen können);
- jene Person, die ***Bf1*** als Geschäftsführer der ***15*** GmbH bezeichnet hätte, wäre nie Mitarbeiter der Firma ***15*** GmbH gewesen;
- ***Bf1*** würde aus den vorliegenden Saldenlisten erkennen haben können, dass nicht einmal seine Umsätze mit dieser Firma in der Saldenliste abgebildet sein würden (hier würde ein ordentlicher Kaufmann schon mindestens eine Rückfrage halten müssen);
- bei einigen Barabhebungen sei das Abhebedatum nicht ident mit dem des Barbezahlungsbeleges;
- 210.755,00 € seien erst nach Konkurseröffnung bar bezahlt worden.

Das Finanzamt hätte trotz umfangreicher Maßnahmen nicht feststellen können, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hätte und wer tatsächlich das Geld in Empfang genommen hätte oder wer der tatsächliche Empfänger der bar abgehobenen Beträge gewesen wäre. Dass in diesem Zusammenhang Scheinrechnungen gelegt worden wären erscheine aufgrund des Sachverhaltes und der Prüfungen bei den Subfirmen mehr als nur bestätigt. Aufgrund der oben angeführten Ungewöhnlichkeiten der dargestellten Geschäftsanbahnung und –abwicklung würde auch ein ordentlicher Kaufmann bereits erkennen haben müssen, dass es sich um keine redlichen Geschäftsvorgänge handeln habe können.

Weder die Angaben in der Beschwerde, noch die Angaben im Ergänzungsersuchen hätten eine andere rechtliche Würdigung als die bereits von der Betriebsprüfung durchgeführte, nach sich ziehen können.

Würdigung – Rechtliche Beurteilung

a. Wiederaufnahme

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens hätte zu erfolgen, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen würden. Dem Finanzamt wäre vor der Betriebsprüfung nicht bekannt gewesen, dass für die verbuchten Beträge der oben angeführte Sachverhalt zu Grunde liege und keine Empfängerbenennung iSd § 162 BAO erfolgen könne. Dem Finanzamt seien jene Unterlagen, die diesen ungewöhnlichen Sachverhalt untermauern würden, erst im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Diese Tatsachen seien dem Finanzamt erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden und würden daher einen berechtigten Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs. 1 BAO darstellen. Bei der vorgenommenen Interessenabwägung iSd § 20 BAO wäre die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Vordergrund gestanden und es hätte keine Geringfügigkeit der Auswirkungen erblickt werden können, daher wäre ein Wiederaufnahme von Amtes wegen zu veranlassen gewesen.

b. Sachbescheid

Der Wirtschaftsteilnehmer müsse alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihm

verlangt werden könnten, um sicher zu stellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen seien. Allgemein gelte hierbei, dass ein umso höheres Maß an Wachsamkeit und entsprechenden Maßnahmen vom Abnehmer verlangt werde, je ungewöhnlicher sich die Geschäftsverhältnisse darstellen würden. Dabei würden auch branchenspezifische Besonderheiten zu beachten sein. So werde etwa in der sehr missbrauchsanfälligen Baubranche zu bedenken sein, dass auch unseriöse Unternehmen in der Regel darauf achten würden, Formalerfordernisse zu erfüllen, weil sie andernfalls kaum mit der Berücksichtigung bei der Auftragsvergabe rechnen könnten. In einem solchen Wirtschaftsbereich würden daher an die notwendige Kontrolle größere Anforderungen zu stellen sein.

Das Finanzamt gelange im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Aspekte dieses Leistungsaustausches zu der Auffassung, dass die gebotene Sorgfalt und Umsicht als Kaufmann nicht eingehalten worden wäre.

Anhand der oben beschriebenen Tatsachen sei nicht feststellbar, wer die Leistungen tatsächlich erbracht habe und wer der tatsächliche Empfänger der Geldbeträge sei.

Nach Ansicht des Finanzamtes stehe fest, dass die rechnungsausstellende Firma (= Firma, welche auf den vorgelegten Rechnungen angeführt sei) nicht der wahre Empfänger sei.

Da trotz Aufforderung gemäß § 162 Abs. 1 BAO der wahre Empfänger der abgesetzten Beträge nicht genau bezeichnet worden wie, sei der Aufwand daher nicht anzuerkennen.

§ 162 beruhe auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen sei, bei dem anderen versteuert werden müsse, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollten. Es könne daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt sei, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt habe (VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155).

Einer Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO sei dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen werde, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge seien (VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066, 0067).

Mit **Schreiben vom 11.9.2018** wurde der **Antrag auf Vorlage** der oben angeführten Beschwerden zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Mit **Vorlagebericht vom 8.10.2018** wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 sowie die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt

Es darf auf den Sachverhalt laut Beschwerdeentscheidung verwiesen werden, da der dort angeführte mit dem des Vorlageberichtes ident ist.

Beweismittel:

Arbeitsbogen Firmenbuchauszug ***8***, Arbeitsbogen Gewerbeberechtigungen ***Bf1***,

Arbeitsbogen AV Prüferin ***15*** GmbH, Arbeitsbogen Fragebogen 16.7.2017, Arbeitsbogen Niederschrift 24.5.2017, Arbeitsbogen ***5*** GmbH Baustelle ***6***, Arbeitsbogen ***5*** GmbH diverse Unterlagen, Arbeitsbogen ***15*** GmbH Baustelle ***26***, Arbeitsbogen ***15*** GmbH Baustelle ***30***, Arbeitsbogen ***15*** GmbH Baustelle Telekom, Arbeitsbogen ***15*** GmbH Eingangsrechnungen, Arbeitsbogen ***15*** GmbH diverse Unterlagen, Bericht zur Außenprüfung, Ersuchen um Ergänzung zur Beschwerde, Beantwortung Ersuchen um Ergänzung, Arbeitsbogen UID Abfragen

Stellungnahme:

Würdigung – Rechtliche Beurteilung

a. Wiederaufnahme

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens hätte zu erfolgen, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen würden. Dem Finanzamt wäre vor der Betriebsprüfung nicht bekannt gewesen, dass für die verbuchten Beträge der oben angeführte Sachverhalt zu Grunde liege und keine Empfängerbenennung iSd § 162 BAO erfolgen könne. Dem Finanzamt seien jene Unterlagen, die diesen ungewöhnlichen Sachverhalt untermauern würden, erst im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Diese Tatsachen seien dem Finanzamt erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden und würden daher einen berechtigten Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs. 1 BAO darstellen. Bei der vorgenommenen Interessenabwägung iSd § 20 BAO wäre die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Vordergrund gestanden und es hätte keine Geringfügigkeit der Auswirkungen erblickt werden können, daher wäre eine Wiederaufnahme von Amtes wegen zu veranlassen gewesen.

b. Sachbescheid

Der Wirtschaftsteilnehmer müsse alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden könnten, um sicher zu stellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen seien. Allgemein gelte hierbei, dass ein umso höheres Maß an Wachsamkeit und entsprechenden Maßnahmen vom Abnehmer verlangt werde, je ungewöhnlicher sich die Geschäftsverhältnisse darstellen würden. Dabei würden auch branchenspezifische Besonderheiten zu beachten sein. So werde etwa in der sehr missbrauchsanfälligen Baubranche zu bedenken sein, dass auch unseriöse Unternehmen in der Regel darauf achten würden, Formalerfordernisse zu erfüllen, weil sie andernfalls kaum mit der Berücksichtigung bei der Auftragsvergabe rechnen könnten. In einem solchen Wirtschaftsbereich würden daher an die notwendige Kontrolle größere Anforderungen zu stellen sein.

Das Finanzamt gelange im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Aspekte dieses Leistungsaustausches zu der Auffassung, dass die gebotene Sorgfalt und Umsicht als Kaufmann nicht eingehalten worden wäre.

Anhand der oben beschriebenen Tatsachen sei nicht feststellbar, wer die Leistungen tatsächlich erbracht habe und wer der tatsächliche Empfänger der Geldbeträge sei.

Nach Ansicht des Finanzamtes stehe fest, dass die rechnungsausstellende Firma (= Firma, welche auf den vorgelegten Rechnungen angeführt sei) nicht der wahre Empfänger sei.

Da trotz Aufforderung gemäß § 162 Abs. 1 BAO der wahre Empfänger der abgesetzten Beträge

nicht genau bezeichnet worden sei, sei der Aufwand daher nicht anzuerkennen.

§ 162 beruhe auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen sei, bei dem anderen versteuert werden müsse, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollten. Es könne daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt sei, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt habe (VwGH 25.4.2013, 2013/15/0155). Einer Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO sei dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen werde, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge seien (VwGH 1.6.2006, 2004/15/0066, 0067).

Mit **Ergänzungsvorhalt an die Amtspartei vom 14.12.2020** wurde der in der Beschwerde angeführte Ordner betreffend ***15*** GmbH, der laut den Angaben des Beschwerdeführers Überprüfungsschritte dokumentieren soll, angefordert.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 11.1.2021** wurde dieser Ordner beim Beschwerdeführer angefordert.

Mit **Ergänzungsvorhalt an die Amtspartei vom 11.1.2021** wurde wie folgt ausgeführt:

„§ 162 BAO lautet:

„Abs. 1

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

Abs. 2

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

Nach der Judikatur wird dem Ausdruck "verweigern" auch eine ungenaue Empfängerbezeichnung gleichgesetzt (VwGH 27.4.1962, 1656/59). Das Verlangen wäre aber dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar ist (Ritz, BAO⁶, § 162 Rz 4, VwGH 2.3.1993, 91/14/0144). Dies ist nach der Rechtsprechung aber nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger bzw. Gläubiger namhaft zu machen (VwGH 28.5.1997, 94/13/0230). Hingegen wird es vielfach am Verschulden liegen, Geschäftsbeziehungen so zu gestalten, dass die Person des Empfängers bzw. Gläubigers nicht namhaft gemacht werden kann (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 28.5.1997, 94/13/0230; 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099; 9.3.2005, 2002/13/0236; 22.11.2012, 2008/15/0256).

Empfänger iSd § 162 BAO ist derjenige, der mit dem Steuerpflichtigen in rechtliche Beziehung getreten ist, demnach die Person, die Vertragspartner ist, die einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet und andererseits die Gegenleistung erhalten hat (BFG 21.8.2018,

RV/7102185/2013; VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041).

Wesentlich ist dabei, welche Personen durch ihr Tätigwerden oder Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben (VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007).

1.

Eine auf § 162 BAO gestützte Aufforderung zur Empfängerbenennung ist ein Bescheid, konkret eine verfahrensleitende Verfügung iSd §§ 94 und 244 BAO (Ritz, BAO⁶, § 162 Rz 1).

Sie werden nun aufgefordert, darzulegen und nachzuweisen, in welcher Form und wann Verlangen iSd § 162 Abs. 1 BAO an den Beschwerdeführer gerichtet worden sind.

Wurde auf die Rechtsfolge nach § 162 Abs. 2 BAO hingewiesen?

In welcher Form wurden die Verlangen beantwortet?

2.

Welche Kontroll- und Überprüfungsmaßnahmen von Seiten des Beschwerdeführers wären nach Ansicht der Amtspartei – im Hinblick auf beide Subunternehmer - notwendig gewesen, um ein Verschulden im oben zitierten Sinn auszuschließen? Legen Sie diese ausführlich dar.

Nach VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, ist bei Prüfung einer Sorgfaltswidrigkeit im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung nach § 162 BAO auszuführen, inwieweit bestimmte Überprüfungen in der Baubranche üblich sind.

Im Hinblick auf die von Ihnen dargelegten Maßnahmen ist glaubhaft zu machen, dass diese in der Baubranche als üblich anzusehen sind.“

Mit **Schreiben vom 26.1.2021** wurde durch die Amtspartei wie folgt geantwortet:

Die Amtspartei hätte das AP Archiv durchgesehen. Im Dokument „Besprechungen usw.“ hätte die AP den Ablauf der AP festgehalten. Da noch einige Fragen offen geblieben wären, hätte der Fachbereich dem Prüfer einige Fragen übermittelt. Diese seien wie folgt beantwortet worden:

„Fragen an AP:

.....

Im AP Archiv gibt es ein Dokument „Besprechungen usw.“.

1.

Auf Seite 8 dieses Dokumentes gibt es eine Mail an den Steuerberater über eine Besprechung am 5.2.2018 und eine Beilage, in der die Empfängerbenennung angeführt ist (Seite 10). Fand die Besprechung am 5.2.2018 statt und mit wem?

Antwort:

Die Besprechung fand am 5.2.2018 im Büro des Steuerberaters statt. Anwesend war der Steuerberater.

2.

Am 5.2.2018 ging eine Sachverhaltsdarstellung der betroffenen Firmen an die steuerliche Vertretung (Seite 11). Wurde die steuerliche Vertretung bzw. der Beschwerdeführer am

5.2.2018 aufgefordert, die Empfänger iSd § 162 BAO zu nennen und dabei angeführt, dass bei Nichterfüllung die Beträge steuerlich nicht anzuerkennen sind?

Antwort:

Im Zuge der Besprechung am 5.2.2018 wurde der steuerliche Vertreter mündlich aufgefordert, die Empfänger iSd § 162 BAO zu nennen und er wurde auch auf die Konsequenzen einer Nichtbenennung hingewiesen.

3.

Am 15.2.2018 gab es eine schriftliche Aufforderung zur Empfängerbenennung (Seite 19). Wie wurde diese Aufforderung beantwortet? Wurden die tatsächlichen Empfänger danach namhaft gemacht? Welche Unterlagen wurden danach nachgereicht?

Antwort:

Das Verlangen wurde nicht direkt beantwortet, sondern es wurde nur in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 29.3.2018 darauf hingewiesen. Dass vom Unternehmer nicht erkennbar war, dass es sich bei den betreffenden Unternehmen um Scheinfirmen handelt und somit auch der § 162 BAO nicht anwendbar ist. Es wurden keine weiteren Unterlagen vorgelegt.

4.

Auf Seite 22 wurden dem Steuerberater und dem Beschwerdeführer dargestellt, dass es aufgrund der „Empfängerbenennung“ zu einer Kürzung der Betriebsausgaben kommt. Wurde diese Mitteilung dem Beschwerdeführer zugesandt/übergeben?

Antwort:

Diese Zusammenstellung wurde dem Steuerberater am 16.3.2018 persönlich übergeben.

5.

Wurde die Bezeichnung „Empfängerbenennung“ gewählt, um dem Beschwerdeführer bis zur Schlussbesprechung die Möglichkeit zu geben, den Empfänger zu nennen?

6.

Gibt es andere Informationen/Unterlagen, die dem BFG in diesem Verfahren nützlich sein könnten?

Antwort:

Mir sind keine bekannt.

Frage 1. des Ergänzungsvorhaltes vom 11.1.2021:

Antwort:

Im Zuge der Besprechung am 5.2.2018 wurde der steuerliche Vertreter mündlich aufgefordert, die Empfänger iSd § 162 BAO zu nennen und er wurde auch auf die Konsequenzen einer Nichtbenennung hingewiesen. Am 15.2.2018 wurde das Verlangen mittels E-Mail an den steuerlichen Vertreter übermittelt.

Frage 2. des Ergänzungsvorhaltes vom 11.1.2021:

Antwort:

Auf die Rechtsfolgen wurde im Zuge der Besprechung mündlich hingewiesen. In der E-Mail vom 15.2.2018 wurde nicht dezidiert auf die Konsequenzen einer Nichtnennung hingewiesen, da dies im Gesetzestext so angeführt ist und dem steuerlichen Vertreter bekannt sein muss.

Das Verlangen wurde nicht direkt beantwortet, sondern es wurde nur in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 29.3.2018 vom Steuerberater und Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass nicht erkennbar war, dass es sich bei den betreffenden Unternehmen um Scheinfirmen handelt und somit auch der § 162 BAO nicht anwendbar ist.“

Ebenso werde ein **Aktenvermerk des Fachbereiches vom 30.1.2018** vorgelegt, hier gehe hervor, dass zwischen AP und Fachbereich vereinbart worden wäre, den § 162 BAO anzuwenden und den Beschwerdeführer aufzufordern, die Empfänger der Beträge zu nennen. Zusammenfassend könne angeführt werden, dass die Behörde den Steuerberater/Beschwerdeführer zumindest einmal mündlich und einmal schriftlich zur Empfängerbenennung aufgefordert habe.

Zu Frage 2. des Ergänzungsvorhaltes vom 11.1.2021:

Um Wiederholungen zu vermeiden werde auf Punkt f der Beschwerdeentscheidung verwiesen, auszugsweise sei z.B. anzuführen:

- Überprüfung der Grundaufzeichnungen der Subunternehmer;
- Überprüfung der Personen, die das Geld in bar tatsächlich erhalten haben;
- Grundaufzeichnungen stünden im Widerspruch zu den Aufzeichnungen des Beschwerdeführers mit seinem Generalunternehmer, daher seien die Grundaufzeichnungen der Subunternehmer nicht überprüft worden;
- Die Gewerbeberechtigungen der Subunternehmer wären für die ausgeführten Gewerke nicht gegeben gewesen, daher seien diese nicht überprüft bzw. dem nicht weiter nachgegangen worden (Ordner FB Auszug – Gastgewerbe in allen seinen Formen);
- Es seien vom Beschwerdeführer keine UID-Abfragen als Kontrollmöglichkeit durchgeführt worden;
- Der Beschwerdeführer hätte unterschiedliche Rechnungen von seinem Subunternehmer und dieser Mangel sei nicht kontrolliert worden;
- Der Beschwerdeführer hätte die „falsche“ Firmenbuchnummer auf den Rechnungen der ***5*** GmbH nicht kontrolliert/bemängelt;
- Der Beschwerdeführer gebe unterschiedliche Personen als Ansprechpersonen der ***5*** GmbH/***15*** GmbH bekannt. Daher sei die Ansprechperson nicht festgestellt/kontrolliert worden;
- Der Beschwerdeführer hätte keine Bautagebücher o.ä. über die Arbeiten der ***5*** GmbH. Daher seien diese nicht kontrolliert/überprüft worden;
- Der vom Beschwerdeführer angeführte Geschäftsführer der ***5*** GmbH wäre nie der Geschäftsführer/Mitarbeiter dieser Firma gewesen, das hieße, der Beschwerdeführer hätte diese Angaben wohl nie überprüft;
- Der Beschwerdeführer überprüfte/bemängelte nicht die unterschiedlichen Adressangaben, Datumsangaben, Unterschrift am identen Platz, unterschiedliche Zeitangaben der ***15*** GmbH auf den Werkverträgen, daher seien die Werkverträge nie kontrolliert worden;
- Der vom Beschwerdeführer angeführte Geschäftsführer der ***15*** GmbH wäre nie

Geschäftsführer/Mitarbeiter dieser Firma gewesen – das hieße, der Beschwerdeführer hätte diese Angaben wohl nie überprüft, obwohl er die Unterlagen in „seinem Ordner“ gehabt haben würde;

- Der Beschwerdeführer würde aus den ihm vorliegenden Saldenlisten der ***15*** GmbH ersehen haben können, dass seine Umsätze mit diesem Subunternehmer bei diesem wohl nicht erfasst gewesen wäre. Dabei hätte der Beschwerdeführer die ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen seiner Subunternehmer nicht überprüft.

Dadurch hätte die AP zweifelsfrei festgestellt, dass der Beschwerdeführer keine adäquate Überprüfungsmaßnahmen unternommen hätte, obwohl ihm Unterlagen dazu vorgelegen wären bzw. er diese leicht hätte durchführen können, z.B. keine UID-Abfrage, keine Abgleichung der ihm von den Subunternehmern vorgelegten Unterlagen (z.B. GF Kontrolle, Bautagebücher, Verträge, Personen usw.), obwohl es beim Beschwerdeführer grundsätzlich keine Barzahlungen gegeben hätte seien diese zwei Firmen bar bezahlt worden, dieser ungewöhnliche Sachverhalt würde zumindest erfordert haben, dass der Beschwerdeführer Übernehmer/Empfänger der Geldbeträge überprüfe.

Ebenso hätte die Behörde feststellen können, dass die Mitarbeiterin, welche laut Beschwerdeführer die Abfragen gemacht hätte bzw. die Unterlagen „gesammelt“ hätte, in diesem Zeitraum nicht für das Unternehmen tätig gewesen sein würde.

Nach Ansicht der Behörde würden folgende Maßnahmen erforderlich sein, um die Empfänger der Beträge zu überprüfen und diese dadurch genau zu „nennen“, verifizieren zu können. Grundsätzlich gehörten die Geschäftslokalitäten des Geschäftspartners bei solch untypischen Vorgängen aufgesucht (dies sei durch den Beschwerdeführer nicht erfolgt), ebenso seien die Gewerbeberechtigungen zu überprüfen und allenfalls weiter Nachforschungen durchzuführen, wenn ein branchenfremdes Geschäft vorliege (dies sei vom Beschwerdeführer ebenso nicht erfolgt).

Weiters falle als Maßnahme an, dass sich der Beschwerdeführer vom Auftragnehmer Bestätigungen über Steuerrückstände geben lassen müsse (Unbedenklichkeitsbescheinigung) und sich bei der Sozialversicherung über Rückstände zu erkundigen habe (dies sei auch vom Beschwerdeführer nicht gemacht worden). Ebenso sei auch die Feststellung der Identität der Geschäftsführer bzw. der handelnden Personen nicht durch den Beschwerdeführer durchgeführt worden. Weiters sei von ihm nicht überprüft worden, ob die Person, mit der der Auftraggeber in Kontakt trete, tatsächlich die Funktion in der auftragnehmenden Gesellschaft inne habe bzw. zum Abschluss von Geschäften befugt sei. Aber auch die Anmeldung von Dienstnehmern zu überprüfen und festzuhalten würde ein Überprüfungsmaßnahme des Beschwerdeführers gewesen sein.

Der Beschwerdeführer hätte sogar unterlassen, die zwei Barauftragssubunternehmer gleich zu behandeln, wie jene identen Aufträge, die er selbst mit dem Generalunternehmer durchgeführt hätte (Zahlungsart, Bautagebücher usw.). Auch die rudimentären Überprüfungsmaßnahmen, wie in etwa eine UID Abfrage, sei von Seiten des

Beschwerdeführers nicht durchgeführt worden.

Diese Überprüfungsmöglichkeiten/Erfordernisse/Mängel seien dem Beschwerdeführer/Steuerberater im laufenden Betriebsprüfungsverfahren aufgezeigt worden (z.B. 5.2.2018 – Dokument „Besprechungen usw.“) und dadurch sei von der Behörde das Parteiengehör gewahrt worden.

In diesem Schreiben vom 5.2.2018 seien Mängel aufgezeigt worden: Kassenbelege ohne Tag der Zahlung (Seite 12), verschiedene Rechnungen (Seite 13), Firmenbuchnummer falsch (Seite 13), unterschiedliche Kontaktpersonen bekannt gegeben (Seite 13), Identität sei nicht überprüft worden (Seite 13), keinen Kontakt zu leitenden Personen der Firma (Seite 13), Geschäftsräumlichkeiten seien nie betreten worden (Seite 13), die Barbeträge seien Personen übergeben worden, deren Identität nicht festgestellt worden wäre (Seite 13), die Barbeträge seien Personen übergeben worden, wo nicht überprüft worden wäre, ob sie für die Subfirma handeln würden (Seite 13), Bargeldübergabe auf der Baustelle oder in einem Lokal (Seite 13), Beschwerdeführer könne nicht sagen, wer die Kassenbelege unterfertigt hätte (Seite 13), bei der ***5*** GmbH gebe es keine weiteren Unterlagen als Rechnungen (Seite 14), keine Aufzeichnung, wer die Leistungen tatsächlich erbracht habe (Seite 14), unterschiedliche Kontaktpersonen bekannt gegeben (Seite 15), Identität sei nicht überprüft worden (Seite 15), keinen Kontakt zu leitenden Personen der Firma (Seite 15), Geschäftsräumlichkeiten seien nie betreten worden (Seite 15), die Barbeträge seien Personen übergeben worden, wo nicht überprüft worden wäre, ob sie für die Subfirma handeln würden (Seite 15), Bargeldübergabe auf der Baustelle oder in einem Lokal (Seite 15), Beschwerdeführer könne nicht sagen, wer die Kassenbelege unterfertigt hätte (Seite 15), bei der ***15*** GmbH gebe es keine anderen Unterlagen als Rechnungen und Rahmenwerkverträge (Seite 16), keine Aufzeichnung, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hätte (Seite 16), die Rahmenwerkverträge würden laut Behörde Ungereimtheiten aufweisen (Adresse, Platzierung Unterschrift, Datumsangaben, usw.), daher sei keine adäquate Überprüfung erfolgt (Seite 17), Bautagesberichte Mängel (Seite 17), Unterlagen Passkopien, Gewerberegisterauszüge, Firmenbuchauszüge (Seite 17): würde der Beschwerdeführer diese Unterlagen angesehen haben, würde er die Mängel erkannt haben (Seite 17), Saldenliste (Seite 17), auf dieser würde der Beschwerdeführer erkennen haben können, dass seine Umsätze gar nicht erfasst seien, Mängel Zahlungsvorgänge: z.B. Zahlung vor Abhebung (Seite 17) usw.

Daher würde die Amtspartei bereits im Prüfungsverfahren dem Steuerberater/Beschwerdeführer dargestellt haben, welche Überprüfungen notwendig gewesen wären und welche Mängel vorliegen würden.

Es erscheine der Amtspartei auch als nicht unerfüllbar für den Unternehmer, bei Barzahlungen, welche in seinem eigenen Unternehmen sogar ungewöhnlich seien, die Überprüfung jener Personen, die das Geld erhalten hätten, durchzuführen und zu dokumentieren.

Sogar jene Maßnahmen, die die „eigene Kammer“ dem Beschwerdeführer empfehle (<https://www.wko.at/branchen/gewerbe-handwerk/bau/checkliste-baufirmen.auswahl.pdf>) hätte der Beschwerdeführer negiert. (Sei eine Gewerbeberechtigung vorhanden? Würden die konkreten Arbeiten davon abgedeckt? Wer sei gewerberechtlicher und wer sei handelsrechtlicher Geschäftsführer? Wie lange existiere die Firma schon? Sei die Firma nach einer Insolvenz umgegründet und unter anderem Namen weitergeführt worden? Referenzen, Vergleichsbaustellen, Termintreue, Arbeitssicherheit, Sauberkeit, unkomplizierte Mängelbehebung? Firmenstandort (Überprüfung Ort?) Bonitätsauskunft? bei Zweifel an finanzieller Zuverlässigkeit (Bankgarantie, Versicherungen u.dgl.)? Hätte die Baufirma bei der Sozialversicherung Beitragsschulden? SV-Anmeldung, Beschäftigungsbewilligung für Arbeitnehmer? Schriftlicher Bauvertrag vorhanden? Wer sei der konkrete Ansprechpartner? Betriebshaftpflicht-Bauwesenversicherung vorhanden? Ausreichendes Eigenkapital vorhanden, Leiharbeitskräfte, Subunternehmen?, Qualitätssicherungsmaßnahmen vorhanden? Außergerichtliche Schlichtungsklausel?)

Somit könne die Amtspartei darstellen, dass der Beschwerdeführer selbst gar keine Überprüfung seiner Subunternehmer unternommen hätte und auch gar nicht festgestellt hätte, wer seine Barabhebungen erhalten habe. Die von der Kammer angeführten Überprüfungsmaßnahmen seien dem Beschwerdeführer noch nicht dargebracht worden.

Die von der WKO publizierten Maßnahmen würden nach Ansicht der Amtspartei jene darstellen, die in der Baubranche als grundsätzlich üblich zu erachten seien und würden sich zweifelsfrei mit jenen decken, die die Baubehörde bereits am 5.2.2018 dem Beschwerdeführer dargelegt hätte. Obwohl in diesem Fall erschwerend hinzukomme, dass es sich um Barzahlungen handle.

Entgegen dem Urteil des VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, gehe die Amtspartei in diesem Fall davon aus, dass die Prüfpflichten des Beschwerdeführers in keinsten Weise wahrgenommen worden wären.

Nach Ansicht der Amtspartei würden die Prüfpflichten in solch ungewöhnlichen Sachverhalten (Barzahlung usw.) vielmehr zum Tragen kommen, als bei dem Unternehmer selbst als üblich zu bezeichnenden Geschäftsvorgängen. Der Beschwerdeführer hätte sonst keine weiteren Geschäftsfälle mit Barzahlungen. Von der Amtspartei sei zweifelsfrei festgestellt worden, dass der Beschwerdeführer gar keine Überprüfungsmaßnahmen vollzogen hätte und die ihm übermittelten Unterlagen auch nicht kontrolliert hätte. Würde er dies gemacht haben, würden ihm zahlreiche Mängel, die von der AP aufgezeigt worden wären, aufgefallen sein und ihm selbst würden Zweifel an dem Bestand der Unternehmen gekommen sein.

Als notwendige Überprüfungsmaßnahmen sehe die Behörde:

- UID-Abfragen;
- Anfragen Firmenbuch, Gewerberegister (bei Vorlage von Unterlagen – Kontrolle dieser);

- Identität der handelnden Personen und deren Stellung im Unternehmen;
- Recherche von erledigten Projekten (um die Qualität der Arbeit und die Fähigkeit, den Auftrag zu erledigen, zu beurteilen);
- Bautagebücher mit den entsprechenden Personen (um ev. Haftungsfragen hintanzuhalten);
- Firmenrecherche (Sitz, Telefon, Mail, Homepage, Mitarbeiterlisten, Anmeldungen, usw.)

Diese Auflistung sei keine abschließende und könne sich nach Art und Umfang der Geschäftsbeziehung verändern. Die von der AP aufgezählten nicht durchgeführten Maßnahmen würden ebenso dazu gehören wie die der WKO. Es werde nicht gleich, wenn eine Maßnahme fehle, die gesamte Zusammenarbeit angezweifelt, sondern es würden alle Maßnahmen ineinanderwirken. Daher sei das Gesamtbild entscheidend. Und dieses stelle sich in diesem Fall so dar, dass der Beschwerdeführer selbst gar keine Überprüfungen durchgeführt und die ihm bereitgestellten Unterlagen auch nicht kontrolliert habe. Daher komme man zu dem Schluss, dass der Beschwerdeführer die wahren Empfänger der Beträge nicht nennen hätte können oder wollen und der § 162 BAO zur Anwendung komme.

Auf den zweiten Absatz der zweiten Frage nehme man wie folgt Stellung:

Die üblichen Maßnahmen in der Baubranche stelle die WKO dar, dazu brauche es keiner weiteren Ausführungen der Behörde. Dass aber diese zwei Subfirmen auch anders behandelt worden wären, als der Beschwerdeführer selbst behandelt werde, könne im Sachverhalt von der AP klar dargestellt werden, ebenso sei dies auch im Beschwerdeverfahren erörtert worden. Daher seien die allgemeinen Überprüfungsmaßnahmen in der Baubranche (WKO) nicht erfüllt, als auch die im eigenen Unternehmen üblichen.

Aus all dem ergebe sich, dass die Amtspartei festgestellt hätte, dass der Beschwerdeführer die Sorgfaltspflichten verletzt hätte und damit ihm das Verschulden an der nicht erfolgten Empfängerbenennung angelastet werden könne.

Vorliegend ist eine **Unterlage für eine Besprechung am 24.5.2017** zwischen dem Betriebsprüfer und dem Beschwerdeführer, wonach sich im Hinblick auf die Fremdarbeiten der ***5*** GmbH und der ***15*** GmbH folgende Fragen stellen würden: „*Von wem wurden die Leistungen erbracht? Gibt es Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen? Übernahmeprotokolle, etc.?*“

Des Weiteren eine **Mail des Betriebsprüfers an den steuerlichen Vertreter vom 31.1.2018**, wonach die Besprechungspunkte für einen Termin am 5.2.2018 übermittelt würden. Darin enthalten ist Punkt 4., Fremdleistungen (Empfängerbenennung?), Aufwand ***5*** GmbH 25.000,00 €, Aufwand ***15*** GmbH 265.755,00 €.

Mit einer **E-Mail des Betriebsprüfers an den steuerlichen Vertreter vom 5.2.2018** wurde eine Sachverhaltsdarstellung betreffend den Fremdleistungen ***5*** GmbH und ***15*** GmbH übermittelt.

Zudem liegt vor eine **E-Mail des Betriebsprüfers an den steuerlichen Vertreter vom 15.2.2018**, wonach der Beschwerdeführer bezüglich der bar bezahlten Fremdleistungen, verbucht als

Zahlungen an die ***5*** GmbH und die ***15*** GmbH, gemäß § 162 BAO aufgefordert werde, die Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen.

Mit **Ergänzungsvorhalt an den Beschwerdeführer vom 4.2.2012** wurde wie folgt ausgeführt:

„1.

*Durch die Amtspartei wurde ein Ordner betreffend die ***15*** GmbH im Original vorgelegt. Sollten Sie Akteneinsicht nehmen wollen, vereinbaren Sie bitte einen Termin.*

Der von Ihnen nicht beantwortete Ergänzungsvorhalt vom 11.1.2021 ist somit obsolet.

Zudem können weitere Beweismittel eingereicht werden.

2.

Die im Betreff angeführten Ermittlungsergebnisse werden im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt.

Nehmen Sie dazu ausführlich Stellung!

3.

Im Hinblick auf die in der Vorhaltsbeantwortung der Amtspartei und die unter Sachverhalt f. des Vorlageberichtes vom 8.10.2018 vorgenommenen Sachverhaltsfeststellungen betreffend Überprüfung der Subunternehmer ist jeweils einzeln darauf einzugehen, ob diese Feststellungen den Tatsachen entsprechen, allfällige Beweismittel sind einzureichen.

4.

Nehmen Sie zur übermittelten Checkliste der WKO und den angeführten Maßnahmen Stellung. Die Amtspartei geht davon aus, dass die dort aufgelisteten Maßnahmen den üblichen in der Baubranche entsprechen. Nehmen Sie zu dieser Annahme ausführlich Stellung!

5.

Die im Ergänzungsvorhalt der Amtspartei vom 19.7.2018 angeforderten Eingangs- und Ausgangsrechnungen sowie Zahlungsbelege der Jahre 2013 und 2014 sind einzureichen.“

Mit **Schreiben vom 15.3.2021** wurde folgendermaßen geantwortet:

1. Akteneinsicht Ordner betreffend *15*** GmbH**

Der Ordner sei vom Beschwerdeführer erstellt worden. Da er mit dem Inhalt des Ordners bestens vertraut sei, sei eine diesbezügliche Akteneinsicht nicht notwendig.

2. Stellungnahme Ermittlungsergebnisse und Sachverhaltsfeststellungen

Vorhaltsbeantwortung/Vorlagebericht

2.1. Allgemeines

Zum Sachverhalt würde Folgendes festgehalten werden:

Beim Unternehmen des Beschwerdeführers handle es sich in den Jahren 2013 und 2014 um ein noch sehr junges Einzelunternehmen (Gründung Juli 2011).

Die Art und Weise, wie der Beschwerdeführer mit den Subunternehmen in Kontakt getreten wäre und wie er diese geprüft hätte, sei nach seinem damals noch recht „jungem“

Erfahrungsstand erfolgt. Hierzu müsse man jedoch auch betonen, dass die Art der Kontaktaufnahme und die Prüfungsschritte vom Beschwerdeführer den üblichen

Vorgangsweisen von vor allem kleinen Unternehmen entsprechen und daher nicht von den

alltäglichen Gepflogenheiten abweichen würden.

Zwar würde es in der Theorie sicherlich bessere Überprüfungsmöglichkeiten geben, jedoch müsse man hier ganz klar – wie in allen Lebensbereichen, in denen Theorie und Praxis nicht zu 100% korrespondieren würden – auch entsprechende Praktikabilitätsüberlegungen (Zeitdruck, Aufwand- und Nutzenverhältnis) im Auge behalten. Der VwGH stelle im Erkenntnis 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, fest, dass die Frage, ob die Gepflogenheiten üblich seien, eine Frage des jeweiligen Sachverhaltes sei. Der Sachverhalt beinhalte auch Betriebsgröße, betriebliche Struktur und die Arbeitsaufteilung im Unternehmen. Daher könne man ein kleines (junges) Einzelunternehmen, bei dem der Eigentümer zum Großteil selbst auf den Baustellen mitarbeite, auch nicht mit einem großen Anlagebauunternehmern vergleichen, das eigene Abteilungen hätte, die sich (fast) ausschließlich mit der Prüfung der Werkverträge, Rechnungen und sonstigen Unterlagen beschäftigen würden.

In den vorliegenden Sachverhalten sei jedenfalls anzumerken, dass die Mitarbeiter der betroffenen Subunternehmen und der Firma des Beschwerdeführers meist zeitgleich auf den Baustellen tätig gewesen wären.

Da es sich bei den von den Subunternehmen durchgeführten Tätigkeiten um Arbeiten gehandelt hätte, die dem Fachgebiet des Beschwerdeführers entsprochen hätten (Elektroinstallationen), wäre es für den Beschwerdeführer auch einfach gewesen, die entsprechenden Arbeitsfortschritte und die Qualität der Arbeit der Subunternehmen zu prüfen. Der Beschwerdeführer hätte daher sofort erkennen können, ob die Arbeiten ordnungsgemäß durchgeführt worden wären. Etwaige Mängel seien daher unmittelbar durch die Prüfung vom Beschwerdeführer auf den Baustellen den Subunternehmen mitgeteilt worden bzw. hätten auf Aufforderung des Beschwerdeführers von den Subunternehmen ausgebessert werden müsse.

Es sei auch festzuhalten, dass die gesamte Arbeit (Summe aus Fertigstellungen von Subunternehmen und des Beschwerdeführers) auch in der Dokumentation des Beschwerdeführers für dessen Auftraggeber protokolliert und die gesamten Arbeiten schlussendlich vom Auftraggeber auch entsprechend abgenommen worden wären.

Den vorliegenden Sachverhalt könne man nicht unbedingt mit „typischen“ Verhältnissen zwischen Generalbauunternehmen und Subunternehmen vergleichen, in denen eher branchenfremde Arbeiten (z.B. Generalbauunternehmer beauftragt Installateur, Elektriker, Maurer, etc.) vergeben würden. Vielmehr seien hier Arbeiten vergeben worden, die dem Fachgebiet des Beschwerdeführers entsprechen würden und somit leicht von diesem kontrolliert werden hätten können.

Die Arbeiten der Subunternehmen seien auftragskonform ausgeführt worden. Auch wenn es sich bei den Subunternehmen in einer ex-post Betrachtung um Scheinunternehmen gehandelt haben sollte und die Leistungen (entgegen dem Wissen des Beschwerdeführers) nicht von Mitarbeitern dieser Unternehmen, sondern von anderen Personen durchgeführt worden wären, dürfe der Betriebsausgabenabzug dennoch nicht versagt werden, wenn der Abgabepflichtige seiner Sorgfaltspflicht nachgekommen sei und von diesen Unternehmen

getäuscht worden wäre (BFG 5.10.2017, RV/5100268/2011).

2.2. *5*** GmbH**

Bei der ***5*** GmbH hätte es sich um ein rechtlich existentes Unternehmen gehandelt.

Kontaktperson

Den Kontakt (Telefonnummer) der ***5*** GmbH hätte der Beschwerdeführer von einem anderen Bauunternehmer bekommen, mit dem er bereits auf anderen Baustellen zusammengearbeitet hätte. Die ersten Treffen hätten dabei im Restaurant ***14*** stattgefunden.

Vorgestellt hätte sich dabei als Kontaktperson ***11***. Dieser hätte dem Beschwerdeführer die Gewerbescheine der ***5*** GmbH vorgelegt, die der Beschwerdeführer zur Überprüfung durchgelesen hätte.

Anders als im Vorlagebericht dargestellt wäre ***12*** nie als Kontaktperson für die ***5*** GmbH tätig gewesen. Als Kontaktperson hätte lediglich ***11*** gedient.

Betretung Geschäftsräumlichkeiten

Laut Vorlagebericht hätte der Beschwerdeführer die Geschäftsräumlichkeiten der ***5*** GmbH nie betreten.

In der Baubranche bzw. im Geschäftsleben sei es durchaus als üblich anzusehen, dass die Geschäfte direkt auf den Baustellen oder ggf. auch in Restaurants (zwischen den Bauarbeiten beim „Mittagessen“) abgewickelt würden. Generell komme es im Wirtschaftsleben häufig vor, dass es zu keinem Betreten der Geschäftsräume des Auftragnehmers komme. Inwieweit dies in der Baubranche üblich sein würde, sei von der Abgabenbehörde nicht dargelegt worden (VwGH 18.10.2017, Ra 2015/13/0054, wonach darzulegen sein würde, inwieweit das Aufsuchen der Geschäftsräumlichkeiten üblich sein würde).

Baustellenabnahmen

Auf den Baustellen selbst seien die Arbeiten durch die Mitarbeiter der ***5*** GmbH und die Mitarbeiter des Beschwerdeführers und den Beschwerdeführer selbst erfolgt. Die Abnahme der Arbeiten des Subunternehmers hätte dabei durch Vorortkontrolle des Beschwerdeführers stattgefunden. Der Beschwerdeführer hätte aufgrund seiner Expertise als Elektroninstallateur einfach erkennen können, ob die Arbeiten ordnungsgemäß durchgeführt worden wären. Eine Dokumentation des Gesamtwerkes hätte dabei durch den Beschwerdeführer hinsichtlich der Baustellenabnahmen durch dessen Auftraggeber stattgefunden. Würden die Arbeiten nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden sein, würden die Auftraggeber des Beschwerdeführers die Bauwerke nicht abgenommen haben bzw. würde der Beschwerdeführer hierfür auch kein Geld von seinen Auftraggebern bekommen haben.

Der in der Vorlagebeantwortung des BMF vom 26.1.2021 angeführten „Ungleichbehandlung“ zwischen den Auftraggebern des Beschwerdeführers (genaue Bautagebücher) und der ***5*** GmbH (Kontrolle durch den Beschwerdeführer auf der Baustelle vor Ort) könne daher nichts Ungewöhnliches abgeleitet werden.

Hierzu würde nochmals auf VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, verwiesen werden, wonach die Beurteilung, ob die Gepflogenheiten üblich seien, eine Frage des jeweiligen Sachverhaltes

sei.

Inwiefern die Vorgangsweise des Beschwerdeführers als ungewöhnlich anzusehen sein würde, sei von der Abgabenbehörde nicht dargelegt worden. Vor allem hätte von der Abgabenbehörde keine Berücksichtigung der Betriebsgröße/betrieblichen Struktur des Unternehmens des Beschwerdeführers stattgefunden. Berücksichtige man die Größe und betriebliche Struktur, komme man ganz klar zu einer gegenteiligen Auffassung als jener der Abgabenbehörde: Die Vorgangsweise des Beschwerdeführers sei im Hinblick auf den vorliegenden Sachverhalt (kleines Einzelunternehmen, bei dem der Eigentümer selbst auf den Baustellen mitarbeite und eine entsprechende Kontrolle selbst vor Ort ausgeübt hätte) jedenfalls als branchenüblich und der Lebenserfahrung entsprechend anzusehen.

Rechnungen der *5*** GmbH**

Laut Vorlagebericht seien der Abgabenbehörde Rechnungen der ***5*** GmbH vorgelegen, die selbst die Geschäftsführung der ***5*** GmbH nicht identifizieren hätte können. Ebenfalls sei angeführt worden, dass der Geschäftsführer der ***5*** GmbH *„kaum in der Lage ist, so hohe Umsätze zu managen“*.

Bei diesen Argumenten liege eindeutig auf der Hand, dass sich diese in der Sphäre der ***5*** GmbH befinden würden. Der Beschwerdeführer könne hier gar keinen Einblick haben bzw. hätte dies mit dem Beschwerdeführer selbst gar nichts zu tun, weshalb ihm dies nicht anzulasten sein würde.

Der Lebenserfahrung entsprechend führe eine Designänderung der Rechnung nicht automatisch beim Auftraggeber dazu, dass dieser geschäftliche Unregelmäßigkeiten beim Auftragnehmer vermuten müsse.

Da die Leistungen, die mittels Rechnungen abgerechnet worden wären, den durchgeführten (und vom Beschwerdeführer beaufsichtigten und kontrollierten) Arbeiten entsprochen hätten bzw. die Rechnungsbeträge den vereinbarten Beträgen entsprechen würden, wären die Rechnungen aus Sicht des Beschwerdeführers als in Ordnung anzusehen.

Hierbei müsse man ganz klar festhalten, dass unterschiedliche Rechnungsdesigns (vor allem im Hinblick darauf, dass Unternehmen manchmal deren Corporate Design ändern würden) als nichts anzusehen sei, das gleich zu böswilligen Vermutungen führen könne.

Barzahlung

Die Bezahlungen seien auf ausdrücklichen Wunsch der ***5*** GmbH in bar und größtenteils nach Fertigstellung der Projekte (z.T. wären laut dem Beschwerdeführer auch Anzahlungen dabei gewesen) erfolgt. Da der Beschwerdeführer betreffend weiterer Projekte (welche zusammen mit der ***5*** GmbH durchgeführt werden sollten) unter enormem Zeitdruck gestanden wäre und es ihm wichtig gewesen wäre, zeitgerecht an seine Auftraggeber zu liefern, hätte er der Barzahlung zugestimmt.

Wie bereits oben zu den Abnahmen der Bauleistungen erwähnt worden wäre, sei laut VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/00064, die Beurteilung, ob die Gepflogenheiten üblich seien, eine Frage des jeweiligen Sachverhaltes. Dabei hätte der VwGH ausgeführt, dass diesbezüglich die Verhältnisse (Gepflogenheiten) zum jeweiligen Beobachtungszeitraum (in unserem Fall somit

zu den Jahren 2013/2014) relevant seien. In den betreffenden Jahren 2013 und 2014 wären Barzahlungen zwischen Unternehmen in der Baubranche durchaus üblich und auch gesetzlich erlaubt gewesen.

Entsprechende gesetzliche Beschränkungen (z.B. § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) seien erst Jahre später eingeführt worden. Hierbei sei zu betonen, dass Barzahlungen sehr häufig von „redlichen“ Unternehmen aus Effizienzgründen genutzt würden. Oft würden vom Auftraggeber Barzahlungen verlangt, damit dieser entsprechend schnell mit dem Geld arbeiten könne. Viele (Material-) Lieferanten würden selbst liefern oder leisten oft nur auf Anzahlung. Da eine Barzahlung meist am schnellsten durchzuführen sei, sei dies auch der effektivste Weg, entsprechende Materialien „ab Werk“ zu holen und somit mit den Arbeiten schnellstmöglich starten zu können.

Dass Barzahlungen nur gegenüber der ***5*** GmbH und der ***15*** GmbH stattgefunden hätten sowie dass die Zahlungen ungewöhnlich hoch sein würden sei ebenfalls nicht nachvollziehbar.

Erstens hätte vor allem im vorliegenden Fall (um Termine einhalten zu können) für den Beschwerdeführer alles „Zug um Zug“ gehen müssen, weshalb für ihn die Barzahlung (welche auf Wunsch der ***5*** GmbH durchgeführt worden wäre) die bestmögliche Variante dargestellt hätte, um die Abnahmetermine einzuhalten.

Es werde festgehalten, dass Barzahlungen in den Jahren 2013 und 2014 rechtlich in Ordnung gewesen wären (kein Barzahlungsverbot in den Jahren 2013 und 2014) und dass Barzahlungen in der Baubranche zu dieser Zeit durchaus üblich gewesen wären.

Prüfung/Identifikation der Zahlungsempfänger

Es werde auf die im Vorlagebericht angeführte Stellungnahme des Rechtsanwaltes verwiesen: Die jeweiligen Zahlungsempfänger hätten sich durch entsprechende Visitenkarten identifiziert, weshalb die Zahlungen als unproblematisch anzusehen seien.

Auch hier seien jedenfalls die Besonderheiten des Sachverhaltes (VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064) zu berücksichtigen: Der Beschwerdeführer hätte mit der ***5*** GmbH damals täglich auf den Baustellen zusammengearbeitet, weshalb hier von Seiten des Beschwerdeführers von einem gewissen Vertrauensgrundsatz auszugehen gewesen wäre. Dass hierbei keine weiteren/genaueren Prüfungshandlungen stattgefunden hätten, sei auch auf die Unternehmensgröße bzw. -struktur zurückzuführen. Der Beschwerdeführer arbeite meist selbst auf den Baustellen – anders als bei großen Unternehmen gebe es bei einem solchen kleinen Unternehmen keine eigenen Abteilungen, die sich ausschließlich mit der Prüfung der Subunternehmen beschäftigen würden.

Die diesbezügliche Vorgangsweise sei daher vor allem unter Berücksichtigung der Unternehmensstruktur/Unternehmensgröße als durchaus branchenüblich anzusehen.

Firmenbuchnummer auf den Rechnungen

Laut Vorlagebericht würde auf den Rechnungen die falsche Firmenbuchnummer angeführt sein. Dies sei laut Bericht als Indiz zu werten, dass keine sachgerechte Überprüfung stattgefunden hätte.

Im vorliegenden Fall liege offensichtlich lediglich ein Ziffernsturz vor, den auch eine sonst genaue Person durchaus übersehen könne. Auch wenn der Ziffernsturz tatsächlich aufgefallen sein würde: Es komme im Alltag durchaus öfters vor, dass man zwar einen Ziffernsturz erkenne, sich dabei aber nichts Weiteres denke.

2.3. *15*** GmbH**

Bei der ***15*** GmbH handle es sich um ein rechtlich existentes Unternehmen.

Kontaktperson

Den Kontakt (Telefonnummer) der ***15*** GmbH hätte der Beschwerdeführer von einem anderen Bauunternehmer bekommen, der bereits mit der ***15*** GmbH zusammengearbeitet hätte. Die ersten Treffen hätten dabei auf der Baustelle stattgefunden, wo sich die Kontaktperson, Herr ***12***, einen Überblick über die durchzuführenden Arbeiten gemacht hätte.

12 wäre folgend die einzige Kontaktperson der ***15*** GmbH für den Beschwerdeführer gewesen. Anders als im Vorlagebericht dargestellt, hätte sich ***12*** als Techniker vorgestellt, der für die Abwicklung neuer Projekte zuständig sein würde. Damit könne auch die Aussage laut Vorlagebericht, dass der Beschwerdeführer anhand diverser Unterlagen einsehen habe müssen, dass ***12*** nicht Geschäftsführer der ***15*** GmbH gewesen wäre, nicht nachvollzogen werden können.

Dass der Beschwerdeführer nie versucht hätte, mit der Geschäftsführung in Kontakt zu treten, könne hier nicht als (branchen-)unüblich angesehen werden. Er hätte auf die (Anscheins-)Vollmacht von ***12*** vertraut. Dies auch vor dem Hintergrund, dass der Beschwerdeführer den Kontakt von einem anderen Bauunternehmer erhalten habe, den der Beschwerdeführer bereits gekannt hätte und der wiederum selbst bereits mit der ***15*** GmbH zusammengearbeitet hätte. Da die Arbeiten von den Mitarbeitern der ***15*** GmbH immer ordnungsgemäß durchgeführt worden wären bzw. der Beschwerdeführer mit ***12*** alles abwickeln hätte können, wäre eine Kontaktaufnahme mit den Geschäftsführern nicht notwendig gewesen.

Prüfung Unterlagen allgemein

Dem Beschwerdeführer wären unter anderem folgende Unterlagen vorgelegen bzw. seien von ihm folgende Überprüfungshandlungen durchgeführt worden:

- Diverse Gewerberegisterauszüge ***15*** GmbH
- Firmenbuchauszüge der ***15*** GmbH vom 21.10.2013
- Identitätsnachweis (Reisepasskopie) des gewerberechlichen Geschäftsführers
- Identitätsnachweis (Reisepasskopie) des handelsrechtlichen Geschäftsführers
- Unzählige Anmeldebestätigungen diverser einschlägiger Dienstnehmer
- Liste aller Dienstnehmer (ausgestellt von der Gebietskrankenkasse) vom 15.1.2014
- Jahresabschlüsse der ***15*** GmbH, in denen auch Umsatzerlöse und Aufwendungen für Fremdleistungen von mehreren hunderttausend Euro ausgewiesen seien.

Somit könne bestätigt werden, dass die Identität der ***15*** GmbH jedenfalls laufend überprüft worden wäre. Dass es sich bei der ***15*** GmbH um eine Scheinfirma handeln

könnte, hätte vom Beschwerdeführer nach bestem Wissen und Gewissen nicht erkannt werden können.

Rahmenwerkverträge der *15*** GmbH**

Laut Vorlagebericht hätte es einige Divergenzen bei den Rahmenwerkverträgen gegeben (verschiedene Adressangaben in selben Vertrag, Datum z.T. früher als in Verträgen zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Auftraggebern, Unterschrift immer genau an derselben Stelle, usw.).

Auch hier müsse man bei der Frage, ob der Beschwerdeführer branchenüblich vorgegangen sei, wieder auf den vorliegenden Sachverhalt eingehen (VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064), der unter anderem auch die Unternehmensgröße oder die Arbeitsaufteilungen im Unternehmen beinhalten würde.

Der Beschwerdeführer hätte die Verträge betreffend den in den Verträgen angeführten Leistungen überprüft. Eine genaue Prüfung jeder Seite hinsichtlich Adresse, Datum, usw. wäre dem Beschwerdeführer schon alleine aus zeitlichen Gründen nicht möglich gewesen, da er unter enormem Arbeitsdruck/Zeitdruck im Rahmen seiner Arbeiten auf den Baustellen gestanden wäre.

Bei kleinen Unternehmen, bei denen die Eigentümer selbst meist „an vorderster Front“ mitarbeiten würden, sei eine derartige Vorgangsweise nicht als unüblich anzusehen.

Die wesentlichen Punkte der Verträge (Leistungserbringer, Leistungsumfang, Preis) wären dem Beschwerdeführer bekannt gewesen bzw. seien überprüft worden, wodurch für ihn die Verträge in Ordnung gewesen wären.

Zur Aussage, dass sich die Unterschrift immer auf der gleichen Stelle befunden hätte – was laut Abgabenbehörde als ungewöhnlich anzusehen sei:

Solche genauen Details könnten grundsätzlich nur jemandem auffallen, der jahrelange Erfahrung in Betriebsprüfungen, Buchprüfungen, Rechnungsprüfungen usw. hätte. Und selbst da sei es fraglich, ob dies einer betreffend Prüfungen erfahrenen Person tatsächlich (gleich) auffallen würde. Jedoch könne das Nichtbemerken eines solchen Punktes nicht einem Bauunternehmer angelastet werden, der zwar in seinem Handwerk (Elektroninstallationen) ein Fachmann, jedoch kein Jurist sei.

Für den Beschwerdeführer wäre die ***15*** GmbH ein Subunternehmen, welches er beauftragt hätte, die geleistete Arbeit kontrolliert und nach Abnahme durch seinen Auftraggeber auch bezahlt hätte. Dass es sich bei der ***15*** GmbH um eine Scheinfirma handeln könne, wäre für den Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt erkennbar gewesen.

Baustellenabnahmen

Genauso wie bei den Arbeiten mit der ***5*** GmbH hätten sich der Beschwerdeführer bzw. seine Mitarbeiter (meist) zeitgleich mit der ***15*** GmbH auf der Baustelle befunden. Die Abnahmen der Arbeiten des Subunternehmers hätten dabei durch Vorortkontrollen vom Beschwerdeführer stattgefunden. Wie bereits mehrfach erwähnt, hätte der Beschwerdeführer aufgrund seiner Expertise einfach erkennen können, ob die Arbeiten ordnungsgemäß durchgeführt worden wären. Eine Dokumentation des Gesamtwerkes hätte dabei durch den

Beschwerdeführer hinsichtlich Abrechnung an seine Auftraggeber stattgefunden. Würden die Arbeiten bzw. die Dokumentationen vom Beschwerdeführer nicht ordnungsgemäß gewesen sein, würde es auch hier keine Abnahmen durch seine Auftraggeber gegeben haben.

Der in der Vorlagebeantwortung des BMF vom 26.1.2021 angeführten „Ungleichbehandlung“ zwischen Auftraggeber des Beschwerdeführers (genaue Bautagebücher) und der ***15*** GmbH (Kontrolle durch den Beschwerdeführer auf der Baustelle vor Ort) könne daher (ebenso wie bereits bei der ***5*** GmbH) nichts Ungewöhnliches abgeleitet werden.

Hinsichtlich Üblichkeit/Gepflogenheiten würde man auf die Ausführungen zu den Baustellenabnahmen der ***5*** GmbH verweisen.

Bautagebücher

Laut Vorlagebericht wären die Bautagebücher z.T. unvollständig (nur im Volumen von 70.000,00 € vom Gesamtvolumen 270.000,00 €) bzw. mangelhaft gewesen. Die Mängel (bzw. angeblichen Widersprüche) würden sich dabei auf die ausführenden Arbeiter sowie auf die in den Tagebüchern festgelegten Zeiten beziehen, welche von den Tagebüchern der Firma des Beschwerdeführers abweichen würden.

Grundsätzlich könne hier auf die beiden vorliegenden Punkte (Rahmenwerkverträge und Baustellenabnahmen) verwiesen werden.

Zum einen hätte es sich beim Unternehmen des Beschwerdeführers um ein kleines Unternehmen gehandelt. Unter Berücksichtigung der Größe und Struktur könne keine Branchenunüblichkeit darin gesehen werden, dass nicht alles im Detail geprüft worden wäre. Hinzu komme, dass der Beschwerdeführer die Arbeitsfortschritte der ***15*** GmbH selbst täglich auf den Baustellen zu sehen bekommen hätte. Eine Dokumentation sei in einem weiteren Schritt ohnehin durch die Aufzeichnungen für seine Arbeitgeber und durch entsprechende Abnahmen erfolgt. Die Vorgehensweise des Beschwerdeführers entspreche der branchenüblichen Geschäftsgebarung und auch der Lebenserfahrung.

Barzahlungen

Die Bezahlungen seien laut dem Beschwerdeführer immer erst nach Fertigstellung der entsprechenden Leistungen erfolgt.

Das bedeute, der Beschwerdeführer hätte grundsätzlich erst dann bezahlt, wenn die Leistungen auch erbracht (und die Baustellen abgenommen) worden sein würden.

Hinsichtlich der Frage, inwieweit Barzahlungen in der Baubranche bzw. hinsichtlich des vorliegenden Sachverhaltes (auch hinsichtlich größerer Beträge) zum damaligen Zeitpunkt üblich gewesen sein würden, würde man auf die Ausführungen zur ***5*** GmbH verweisen.

Zahlungen zum Zeitpunkt des Konkurses

Der Konkurs der ***15*** GmbH wäre dem Beschwerdeführer erst zum Zeitpunkt der Prüfung bekannt gewesen.

Auch hier sei der Ablauf (Zeitpunkt) der Zahlungen zu beachten. Die Zahlungen hätten immer erst dann stattgefunden, wenn die Leistungen erbracht worden wären. Für den Beschwerdeführer hätte daher kein Risiko bestanden, da er erst bei vollständiger Abnahme bezahlt hätte.

Ebenso wären für ihn aufgrund seiner Fachkenntnisse als Elektroinstallateur eventuelle Mängel leicht ersichtlich und sofort erkennbar, weshalb diese auch sofort ausgebessert worden wären. Dadurch hätte für den Beschwerdeführer auch keine Gefahr bestanden, dass er sich betreffend Mängel in späteren Jahren nochmals an die ***15*** GmbH wenden müsse.

Eine laufende Überprüfung in einer Ediktsdatei sei in einem solchen Fall daher als nicht branchenüblich anzusehen. Der Beschwerdeführer hätte damals fast täglich mit der ***15*** GmbH zusammengearbeitet. Es hätte für den Beschwerdeführer keinen Grund gegeben anzunehmen, dass die ***15*** GmbH konkursgefährdet sein würde.

Kassenbelege der *15*** GmbH**

Laut Vorlagebericht wären die Kassenbelege der ***15*** GmbH z.T. mit früheren Tagen datiert als jene, an denen die tatsächlichen Abhebungen der jeweiligen Geldbeträge vom Bankkonto des Beschwerdeführers bzw. die Bezahlung stattgefunden hätten.

Dies werde von der Abgabenbehörde ebenfalls als Indiz für eine ungenaue Prüfung und somit als „*unübliche Vorgangsweise*“ dargestellt.

Den Ausführungen der Abgabenbehörde sei Folgendes entgegen zu halten:

Mit der ***15*** GmbH seien fixe Pauschalpreise vereinbart worden, was in der Baubranche bzw. generell im Wirtschaftsleben als üblich anzusehen sei. Von der ***15*** GmbH seien dabei die Kassenbelege schon im Vorhinein vorbereitet worden, damit diese dann dem Beschwerdeführer beim endgültigen Treffen als Zahlungsbestätigung direkt übergeben werden hätten können.

Des Weiteren könne aufgrund von den genannten Datumsangaben noch nicht auf ein Scheinunternehmen geschlossen werden. Nur weil ein Subunternehmer keine datumsgerechten Kassenaufzeichnungen halte, könne nicht schon ein Indiz für eine Scheinunternehmen angenommen werden.

Immer wieder komme es im Alltag von Unternehmern auch vor, dass die Kassabuchhaltung unordentlich geführt werde. Eine unordentliche Kassenführung sei nichts Ungewöhnliches, sondern bei vielen Unternehmen (leider) eher üblich. So sei es auch im Alltag üblich, dass bereits fertig geschriebene Kassabelege (Zahlungsbestätigungen) übergeben würden, welche eventuell schon am Vortag vorbereitet worden wären.

Daher könne man im vorliegenden Fall auch dem Beschwerdeführer kein unübliches Verhalten vorwerfen bzw. könne dies einer ordentlichen Empfängerbenennung nicht entgegen gehalten werden.

Saldenliste *15*** GmbH**

Laut Vorlagebericht sei dem Beschwerdeführer eine Saldenliste mit Stand 30.6.2013 vorgelegen, nach der er erkennen hätte sollen, dass die an ihn fakturierten Beträge noch nicht verbucht worden wären.

Hierbei sei auf die Ausführungen der Bescheidbeschwerde vom 5.6.2018 zu verweisen. Bis zu diesem Zeitpunkt seien vom Beschwerdeführer noch keine Zahlungen an die ***15*** GmbH getätigt worden. Man halte fest, dass der Beschwerdeführer ein Fachmann für Elektroninstallationen sei und kein Fachmann für Saldenlisten. Der Beschwerdeführer sei

weder ein Buchhalter, noch ein Steuerberater. Mangels buchhalterischer Fachkenntnisse wäre dem Beschwerdeführer daher die Unterscheidung zwischen Soll- und Ist-Versteuerer nicht bekannt gewesen. Da ihm das entsprechende Fachwissen gefehlt hätte, hätte er dies nicht erkennen können.

Dabei sei zu betonen, dass die Unterscheidung zwischen Soll- und Ist-Versteuerer eine Unterscheidung sei, die vielleicht erfahrenen Buchhaltern oder Steuerberatern bekannt sei. Bei einem Bauunternehmer könne man ein solches Fachwissen aber nicht voraussetzen. Ebenso könne von einem Bauunternehmer auch nicht erwartet werden, dass ihm beim Blick auf eine (unterjährliche) Saldenliste eines anderen Unternehmers Unregelmäßigkeiten auffallen müssten. Der Beschwerdeführer sei Elektriker und kein Betriebsprüfer der Finanz.

Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass unterjährige Auswertungen häufig noch nicht alle Belege vollständig beinhalten würden. In der Praxis komme es immer wieder vor, dass von Unternehmern (irrtümlicherweise) Belege erst in die Buchhaltung gegeben würden, wenn diese bezahlt worden wären.

Anlage Ordner

Laut dem Beschwerdeführer wäre zusätzlich auch noch Frau ***36*** mit der Anlage des Ordners betraut gewesen. Sie wäre vom 1.2.2012 bis 31.7.2017 in der Firma des Beschwerdeführers beschäftigt gewesen.

Gewerbeberechtigung *15*** GmbH**

Laut Vorlagebericht seien die Gewerbeberechtigungen der ***15*** GmbH nicht deckungsgleich mit jenen des Beschwerdeführers, obwohl die ***15*** GmbH auf den Baustellen dieselben Arbeiten wie der Beschwerdeführer durchgeführt hätten.

Zwar hätten diese Gewerbeberechtigungen auch Bautätigkeiten betroffen, jedoch nicht Elektroinstallationen.

Hierzu sei anzuführen, dass es dem Beschwerdeführer vor allem auf die Fähigkeit des Auftragnehmers angekommen wäre, die gewünschten Leistungen durchzuführen. Dabei hätte er sich zu einer Meinung über die Erfahrungsberichte jener Unternehmern bilden können, von denen er den Kontakt der ***15*** GmbH erhalten habe.

Zum anderen hätte er sich auch im Rahmen der persönlichen Gespräche ein Bild von der ***15*** GmbH machen können. Dabei dürfe man nicht vergessen, dass der Beschwerdeführer ein Fachmann betreffend Elektroninstallationen sei und daher auch wisse, wie und was er seine Subunternehmen fragen müsse, um herauszufinden, ob diese über die entsprechenden handwerklichen Fähigkeiten verfügen würden. Da der Beschwerdeführer zudem selbst auf den Baustellen tätig gewesen wäre und somit die Arbeiten seiner Subunternehmen im Blick gehabt hätte bzw. ggf. den Mitarbeitern der Subunternehmen für Rückfragen zur Verfügung gestanden wäre, wäre die exakt gleiche Gewerbeberechtigung im vorliegenden Fall für den Beschwerdeführer nicht entscheidungsrelevant gewesen.

UID-Abfragen

Laut Vorlagebericht hätten sich in der MIAS-Datenbank keine UID-Abfragen betreffend UID der ***15*** GmbH durch die UID des Beschwerdeführers befunden. Die UID-Abfragen seien

dabei von der ***15*** GmbH selbst durchgeführt und an den Beschwerdeführer übermittelt worden.

3. Checkliste WKO

Hierzu sei vorab nochmals auf VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, zu verweisen. Bei der Überprüfung, ob die Maßnahmen den üblichen Maßnahmen der Baubranche entsprechen würden, sei auf den jeweiligen Sachverhalt (Einzelfall) einzugehen. Dabei sei auf die Üblichkeit der Gegebenheiten zum jeweiligen Zeitraum abzustellen.

Zum einen sei auf der vorliegenden Checkliste kein Datum angeführt, weshalb durch diese nicht automatisch angenommen werden könne, dass diese Maßnahmen schon in den gegenständlichen Jahren 2013 und 2014 allbekannte und branchenübliche Maßnahmen gewesen sein würden.

Zum anderen richte sich die Checkliste viel mehr an Konsumenten (somit an den B2C-Bereich). Diese solle dabei für Konsumenten sicherstellen, dass man einen seriösen Fremdleister beauftrage, der die Leistungen entsprechend erbringe bzw. im Falle von Mängeln auch zur Haftung herangezogen werden könne.

Schon alleine daraus ergebe sich, dass die Checkliste im B2B-Bereich bei (kleinen) Bauunternehmern im Alltag keine Relevanz habe. Da sich hier die Eigentümer selbst meist auf den Baustellen befinden würden und dort durch Baustellenkollegen auch anderer Unternehmen kennen lernen würden (sei es durch Empfehlungen oder auch durch gemeinsame Arbeiten am selben Bauwerk) hätten sich diese auch schon einen ganz anderen Blick für ihre Geschäftspartner bzw. eine ganz andere (und auch fachmännischere) Aufsicht über die Arbeiten gehabt.

Die auf der Checkliste angeführten Maßnahmen könnten zwar eine Orientierung für eine „Best Practice“ sein, jedoch würden diese nicht den Alltag und somit die branchenüblichen Maßnahmen von vor allem kleinen Baufirmen widerspiegeln. Wie schon in Kapitel 2 mehrfach angedeutet seien viele dieser Maßnahmen mit einem hohen Verwaltungsaufwand verbunden. Dieser Verwaltungsaufwand könne zwar von größeren Baufirmen mit entsprechend eigenen Fachabteilungen getragen werden, für kleinere Unternehmen, bei denen der Eigentümer auch die meiste Zeit selbst auf den Baustellen mitarbeite, seien diese „Best Practice“-Methoden (bzw. die Checkliste) im Alltag vom Verwaltungsaufwand nicht tragbar. Diese Methoden (bzw. die Checkliste) würden dabei vor allem bei kleinen Unternehmen ganz und gar nicht der Realität entsprechen.

Bei kleineren Unternehmen finde daher meist immer noch eine Überprüfung der Baufortschritte selbst auf den Baustellen vor Ort bzw. eine Grobprüfung der Unterlagen (wie vom Beschwerdeführer durchgeführt) statt, nicht jedoch eine komplette „forensische“ Durchleuchtung der Subunternehmen.

Diese übliche Vorgangsweise sei auch vom Beschwerdeführer eingehalten worden. Hinzu komme, dass beim Beschwerdeführer auch eine Prüfung der Arbeiten durch seine Auftraggeber stattgefunden hätte. Durch die Abnahme der Bauwerke sei auch eindeutig bestätigt, dass die von den Subunternehmern verrechneten Arbeiten auch tatsächlich

ausgeführt worden wären.

Zusammengefasst könne daher gesagt werden, dass die Vorgangsweisen des Beschwerdeführers bezogen auf die Unternehmensgröße durchaus als branchenüblich anzusehen seien. Die Leistungen seien von den Subunternehmern auch tatsächlich erbracht worden, was vom Beschwerdeführer aufgrund seiner Fachkenntnisse als Elektroninstallateur auch leicht zu überprüfen gewesen wäre und auch durch die Abnahme der Auftraggeber des Beschwerdeführers bestätigt worden wäre.

Die Ausführungen der Abgabenbehörde, dass der Beschwerdeführer der Empfängerbenennung nach § 162 BAO nicht nachgekommen sei, könne daher nicht nachvollzogen werden.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 12.4.2021** wurden folgende Fragen an den Beschwerdeführer gerichtet.

„1.

*Ihren Angaben in der Begründung zu gegenständlicher Beschwerde zufolge wurde Ihnen sowohl die ***15*** GmbH, als auch die ***5*** GmbH von bekannten Unternehmern als Geschäftspartner empfohlen.*

Geben Sie diese Personen mit Namen und Adresse unter Angabe der gegebenen Informationen an.

2.

*Laut Betriebsprüfungsbericht handle es sich bei ***11*** und ***12*** um persönlich bekannte Namen, die von Kollegen namhaft gemacht worden wären.*

Nennen Sie diese Kollegen mit Namen und Adresse unter Angabe der gegebenen Informationen.

3.

Die bereits in Punkt 5 des Ergänzungsvorhaltes vom 4.2.2021 angeforderten Beweismittel sind einzureichen.

4.

Laut den Angaben Ihrer rechtsanwaltlichen Vertretung im Zuge der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung hätten diejenigen Personen, die die Barzahlungen erhalten hätten, durch Visitenkarten ihre Geschäftsführereigenschaft belegen können.

Reichen Sie diese Visitenkarten ein.

5.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 15.3.2021 verweisen Sie auf die Betriebsgröße, die betriebliche Struktur sowie die Arbeitsaufteilung im Unternehmen als Teil des Sachverhaltes.

Stellen Sie diese drei Parameter – für die Beschwerdejahre 2013 und 2014 – detailliert dar.

Wie viele Arbeiter und wie viele Angestellte waren tätig? Wurden auch Familienmitglieder des Beschwerdeführers – allenfalls unentgeltlich – in den Betrieb eingebunden? Welche Tätigkeiten wurden vom Beschwerdeführer ausgeübt? Wie wurden die Arbeiten aufgeteilt und an wen?

6.

Listen Sie für die Jahre 2013 und 2014 sämtliche Unternehmen - abgesehen von den beiden

beschwerdegegenständlichen - auf (mit Firma, Adresse und Geschäftsführung), die Fremdleistungen für Sie erbracht haben.

Zahlungen in welcher Höhe für welche Art von Leistungen wurden jeweils entrichtet?“

Mit **Schreiben vom 12.5.2021** wurde wie folgt geantwortet:

1.

Person, von der Kontakt an ***5*** GmbH und ***15*** GmbH übermittelt worden wäre ***11*** (***5*** GmbH):

Den Kontakt hätte der Beschwerdeführer von Herrn ***37*** bekommen, mit dem er am Hauptbahnhof auf derselben Baustelle gearbeitet hätte. Die Firma, für die ***37*** tätig gewesen wäre, hätte laut der Erinnerung des Beschwerdeführers „***38***“ geheißen. Weitere Informationen hierzu würden dem Beschwerdeführer nicht vorliegen.

12 (***15*** GmbH):

Laut der Erinnerung des Beschwerdeführers hätte er den Kontakt von ***11*** (***5*** GmbH) erhalten.

Hierbei sei zu betonen, dass gerade bei kleinen Bauunternehmen die Geschäftsanbahnung bzw. die Empfehlung oft „zwischen Tür und Angel“ direkt auf den Baustellen stattfinde (siehe hierzu auch die Ausführungen unter Punkt 4.2 betreffend kurze Entscheidungs- und Kommunikationswege bei Familienunternehmen (KMU)).

Gerade hier würden oft auch Firmen (bzw. deren Mitarbeiter) zusammentreffen, die miteinander zwar nicht direkt in Geschäftsbeziehung stehen würden, jedoch für denselben Auftraggeber arbeiten und in Folge informell ins Gespräch kommen würden (ohne groß Daten miteinander auszutauschen).

2.

Nachreichung Ordner Punkt 5 des Ergänzungsvorhaltes vom 4.2.2021

Der Ordner werde gesondert per Post übermittelt.

3.

Visitenkarten

Die Visitenkarten seien laut dem Beschwerdeführer leider nicht mehr auffindbar.

4.

Betriebsgröße, Struktur, Arbeitsaufteilung

4.1 Betriebsgröße

Aus den Jahresabschlüssen 2011 bis 2016 würden sich folgende Werte ergeben:

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Umsatz- erlöse	110.231,33	282.162,36	668.303,75	1.545.298,80	124.586,23	550,00
Fremd- leistungen	0,00	51.575,85	505.263,92	1.289.172,80	100.396,70	0,00

Personal- aufwand	51.519,48	129.883,49	48.412,44	50.206,63	53.066,15	16.677,06
Anlage- vermögen	1,268,02	4.104,20	7.386,29	28.299,52	17.819,84	5.185,20
Umlauf- vermögen	13.455,62	16.371,77	289.018,09	210.135,20	27.319,08	25.013,17
Bilanz- summe	14.723,64	20.475,97	296.414,38	238.434,72	45.138,92	30.198,37

Bis auf den „Ausreisser“ in 2013 und 2014 wären die Umsatzerlöse des Beschwerdeführers jedes Jahr weit unter 500.000,00 € gelegen, was für ein Bauunternehmen einen kleinen Wert darstelle (siehe Beilage: „Bauunternehmen – ausgewählte Strukturmerkmale 2018 nach Beschäftigungsgrößenklassen“)

Gehe man nach der EU-Empfehlung 2003/361/EG (Empfehlung der Europäischen Kommission vom 6.5.2003 betreffend Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleineren und mittleren Unternehmen), so sei das Unternehmen des Beschwerdeführers als Kleinstunternehmen einzustufen (Grenzen laut EU-Definition: Umsatzerlöse < 2 Mio. Euro; Bilanzsumme < 2 Mio Euro; weniger als 10 Mitarbeiter; Größenklasse sei gegeben, solange nicht 2 der 3 Merkmale überschritten seien).

4.2

Struktur- und Arbeitsaufteilung

Es würden die Dienstnehmerlohnkonten der Jahre 2013 und 2014 übermittelt werden.

In den Jahren 2013 und 2014 würden folgende Personen beim Beschwerdeführer beschäftigt gewesen sein:

2013:

Sohn des Beschwerdeführers 30.9.2013 bis 31.1.2014 als Arbeiter, ein Facharbeiter von 2.4.2013 bis 20.4.2013 sowie von 13.5.2013 bis 5.7.2013, ein Facharbeiter von 16.4.2013 bis 18.7.2013, drei Hilfsarbeiter (6.8.2012 bis 4.1.2013, 8.1.2011 bis 2.4.2013, 21.5.2013 bis 25.7.2013) und eine Büroangestellte von 1.2.2012 bis 31.7.2017.

2014:

Sohn des Beschwerdeführers 30.9.2013 bis 31.1.2014 als Arbeiter, ein Facharbeiter von 6.5.2014 bis 17.10.2014, zwei Hilfsarbeiter von 27.2.2014 bis 25.7.2014 und von 3.3.2014 bis 25.4.2014, eine Büroangestellte von 1.2.2012 bis 31.7.2017 und eine Büroangestellte ab 1.11.2014.

Eine Büroangestellte wäre für Büro und Buchhaltung zuständig gewesen (Arbeitszeit 5,5 Std./Woche).

Eine Büroangestellte hätte mit November 2014 als Bürohilfe angefangen (Arbeitszeit 20 Std./Woche).

Abgesehen von den Büroangestellten seien alle Mitarbeiter auf den Baustellen als Monteure tätig gewesen.

Wie aus der Auflistung ersichtlich, hätte das Montageteam aus dem Beschwerdeführer, seinem Sohn (8 Wochenstunden), einem weiteren Facharbeiter sowie ein bis zwei Hilfsarbeiter bestanden.

Zusammengefasst hätte sich das Unternehmen folglich aus 4-5 Monteuren (inklusive dem Beschwerdeführer und seinem Sohn, 8 Wochenstunden, sowie aus einer geringfügigen Bürokraft zusammen gesetzt. Eine Aufstockung des Büros hätte dann gegen Ende 2014 stattgefunden.

Diese Organisationsstruktur entspreche der typischen Struktur von Familienunternehmen. Im Bericht „KMU im Fokus 1029“, welches das BMDW unter wissenschaftlicher Durchführung der KMU-Forschung Austria veröffentlicht hätte und welches einen Fokus auf Familienunternehmen lege, werde hierzu Folgendes angeführt:

„Neben Besonderheiten im Eigentum und Management zeichnen sich Familienunternehmen häufig auch durch spezifische Organisationsstrukturen aus. Diese sind charakterisiert durch flache Hierarchien, höhere Flexibilität bzw. flexible Strukturen, kurze Entscheidungs- und Kommunikationswege sowie starke Kundennähe. In familiengeführten Unternehmen wird häufig bevorzugt mündlich kommuniziert, während allzu formale Organisationsstrukturen seltener eingesetzt werden.“

Besonders hervorzuheben seien hierbei die kurzen Entscheidungs- und Kommunikationswege, sei die mündliche Kommunikation. Diese seien konsequenterweise oft nicht nur innerbetrieblich, sondern auch in der Kommunikation bzw. in Entscheidungen nach außen gegeben – somit auch in der Beauftragung von Subunternehmern.

5.

Fremdleistungen 2013 und 2014

Anbei finde man folgende Unterlagen:

Auflistungen Fremdleistungen 2013 und 2014, Kontenblätter Fremdleistungen 2013 und 2014, Erläuterung Umbuchungen Abgrenzung Fremdleistungen, Rechnungskopien Fremdleistungen (eine Rechnung je Fremdleister).

Bei den Fremdleistern handle es sich überwiegend um Einzelpersonen. Bei jenen, die keine Einzelpersonen seien (Gesellschaften), seien folgende Personen als „Geschäftsführer“ bzw. Kontaktpersonen genannt worden:

- ***39***; ***40***, Prokurist;
- ***41***; ***42*** (Geschäftsführer), ***43*** und ***44*** (Kontaktpersonen).

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 25.5.2021** wurden folgende Fragen an die Amtspartei gerichtet:

„1.

Im Rahmen des Parteiengehörs werden die oben angeführten Ermittlungsergebnisse zur

Stellungnahme übersendet.

2.

Nach VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, ist bei Prüfung einer Sorgfaltswidrigkeit im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung nach § 162 BAO auszuführen, inwieweit bestimmte Überprüfungen in der Baubranche üblich sind.

Zur Feststellung dieser Üblichkeit in der Baubranche werden Sie iSd § 269 Abs. 2 BAO aufgefordert, Ermittlungsschritte wie im Folgenden zu setzen:

Nennen Sie 8 Unternehmen, die im Wesentlichen folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Einzelunternehmen in der Baubranche;*
- In den Jahren 2013 und 2014 bereits existent;*
- Umsatzerlöse pro Jahr im Durchschnitt geringer als 500.000,00 €;*
- Bilanzsumme jeweils geringer als 2 Mio Euro;*
- weniger als 10 Mitarbeiter;*
- Unternehmer arbeitet selbst mit.*

Anzugeben wären der Name des Unternehmens, der Firmensitz sowie der Name des Einzelunternehmers, das Erfüllen der oben angeführten Kriterien ist zu erläutern.“

Mit **Schreiben vom 14.6.2021** wurde wie folgt geantwortet:

Ad 1.

Es werde auf das Schreiben der steuerlichen Vertretung Bezug genommen. Im Punkt 2.1 führe der Beschwerdeführer an, dass es sich um übliche Vorgehensweisen bei kleinen Unternehmen handle. Wie er auf diese Ausführungen kommen könne, ohne Beweise vorzulegen, könne nicht nachvollzogen werden. Denn eine Sorgfaltspflichtverletzung bleibe eben diese, auch wenn man ein kleines Unternehmen sei. Die Begründung, dass bei einem jungen Unternehmen keine Sorgfaltsmaßnahmen vorliegen müssten, widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens. Denn wenn man eine Tätigkeit neu beginne, sei man zu Beginn sehr drauf bedacht, die Abläufe zu erlernen. Daher sei die Vorsicht zu Beginn einer neuen Tätigkeit wohl um einiges höher. Sogar der Beschwerdeführer führe an, dass es bessere Überprüfungsmaßnahmen gegeben haben würde. Die Amtspartei würde bereits angeführt und nachgewiesen haben, dass der Beschwerdeführer selbst gar keine Überprüfungsmaßnahmen durchgeführt habe und die von den Subunternehmen erhaltenen Dokumente auch nicht gewürdigt hätte. Gar keine Überprüfungsmaßnahmen durchzuführen könne aber auch aus der Sicht der vom Beschwerdeführer zitierten Rechtsprechung nicht als üblich angesehen werden.

Warum ein kleineres Unternehmen kleine Überprüfungsmaßnahmen erfordern würde, könne die Behörde nicht nachvollziehen. Dies würde nicht nur der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen, sondern auch verfassungsmäßige Bedenken nach sich ziehen.

Für den Beschwerdeführer würde es gerade deshalb leichter gewesen sein, seiner Sorgfaltspflicht nachzukommen, da er anscheinend den „täglichen Kontakt“ auf der Baustelle gepflegt hätte. Damit würden die Kontrolle von Arbeitsaufzeichnungen, Abgleich von Arbeitspapieren, Feststellung von Identitäten usw. ohne großen Mehraufwand möglich

gewesen sein. Denn bei kleinen Firmen seien sowohl die Anzahl der Arbeiter, als auch die erbrachte Leistung leichter zu erfassen als bei größeren Einheiten. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, dass „zeitgleich“ die Subunternehmer als auch der Beschwerdeführer auf der Baustelle gewesen sein würden, hätte aber auch nicht nachgewiesen werden können. Aber auch die Qualitätskontrolle ohne jegliche „Abnahme“ scheine unüblich, da hier spätere Haftungsfragen wohl ungeklärt bleiben würden. Darum führe ja der Beschwerdeführer an, dass die gesamte Arbeit für die Auftraggeber des Beschwerdeführers dokumentiert und abgenommen worden wäre, er aber dies bei seinen Subunternehmern nicht durchgeführt hätte.

Er führe aus, dass die Sorgfaltspflicht bei einem Generalunternehmer anders sein solle als bei einem Subunternehmer. Dies könne von der Behörde nicht nachvollzogen werden, denn schon alleine aus den oben angeführten Haftungsfragen würden die Kontrollen bei redlichen Unternehmen auf ähnliche Art und Weise erfolgen, um nicht später vor Gericht in Beweisschwierigkeiten zu kommen.

Im letzten Absatz führe der Beschwerdeführer abermals an, dass er seiner Sorgfaltspflicht nachgekommen sei. Dem könne nicht gefolgt werden, er hätte selbst keine Überprüfungen unternommen und die entgegengenommenen Unterlagen auch nicht gewürdigt.

Es werde auf das Schreiben der steuerlichen Vertretung Bezug genommen. Zu Punkt 2.2 führe die Behörde aus: In der Liste der WKO werde als Überprüfungsmaßnahme auch das Aufsuchen der Betriebsstätte des Geschäftspartners angeführt. Daher werde dies von der Behörde auch so angeführt, als eine von vielen möglichen Maßnahmen zur Überprüfung.

Der Beschwerdeführer führe nun ***11*** als Kontaktperson an. Anders laute die schriftliche Beantwortung vom 16.7.2017 eines Fragenbogens im Zuge der Außenprüfung. Hier sei ***12*** als Kontaktperson der ***5*** GmbH angegeben worden. Hier könne die Behörde nur der Erstaussage mehr Beweiskraft beimessen, als jener in der Stellungnahme vor dem BFG, wo die rechtlichen Fragen daraus erkennbar seien. Ebenso werde auf die Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 12.5.2021 verwiesen, in der erkennbar sei, dass die beiden „unredlichen“ Subunternehmer sich „empfohlen“ hätten.

Die Überprüfung der Unterlagen aus dem vom Beschwerdeführer überreichten Ordner könne auch nicht so genau vorgenommen worden sein, da in einem Firmenbuchauszug als Geschäftszweig „Gastgewerbe in allen seinen Formen“ angegeben sei. Warum der Beschwerdeführer die Arbeiten der Subunternehmer nicht „abgenommen“ habe, nur weil seine Gesamtleistung danach durch einen Dritten abgenommen worden sei, zeige vielmehr, dass Abnahmeprotokolle in dieser Branche wohl oder übel durchgeführt würden. Schon daraus sei erkennbar, dass der Generalunternehmer die vom Beschwerdeführer erbrachte Leistung kontrolliert, der Beschwerdeführer selbst aber die an ihn erbrachte idente Leistung nicht einmal dokumentiert hätte. Der Beschwerdeführer stelle Vermutungen auf, dass die von ihm gewählte Vorgangsweise üblich sei, ohne Beweise vorzulegen. Die von der Branchenvertretung des Beschwerdeführers vorliegende Liste von Überprüfungsmaßnahmen stelle wohl eher den Maßstab der Üblichkeit dar. Und wenn der Beschwerdeführer sogar keinen Punkt der Liste

erfüllt habe, werde er wohl die Sorgfaltspflicht verletzt haben. Und würde es andere Unternehmen geben, die auch keine Kontrollmaßnahmen durchführen würden, hätten auch diese die Sorgfaltsmaßnahmen nicht erfüllt.

Der Beschwerdeführer beschreibe auch den ausdrücklichen Wunsch des Geschäftspartners zur Barzahlung. Dies sei nach Ansicht der Behörde ein starkes Indiz dafür, dass hier eine erhöhte Wachsamkeit und Überprüfung des Subunternehmers erfolgen müsse. Denn nur bei den zwei beschwerderelevanten Unternehmen gäbe es relevante Barzahlungen. Der Beschwerdeführer hätte sonst selbst keine Barzahlungen an seine Auftraggeber geleistet, noch seien andere relevante Subunternehmer bar bezahlt worden.

In einem Ersuchen um Ergänzung zur Beschwerde vom 19.7.2018 sei der Beschwerdeführer aufgefordert worden, jene Unternehmen anzugeben, welche neben den oben angeführten Unternehmen noch Barzahlungen erhalten hätten bzw. von welchen Unternehmen der Beschwerdeführer selbst Barzahlungen erhalten habe. Diese Fragen seien im Antwortschreiben vom 7.8.2018 nicht beantwortet worden. Aus der Aktenlage sei ersichtlich, dass andere Unternehmer nur in sehr geringem Umfang bar bezahlt worden wären. Selbst kleine Ein-Mann-Unternehmer seien nicht bar bezahlt worden. Es erscheine der Behörde nicht nachvollziehbar, warum das so gewesen sein würde. Es sei auffallend, dass gerade die beiden Subunternehmer bar bezahlt worden wären.

Warum wohl seien diese „nicht redlichen Subunternehmer“ bar bezahlt worden? Der vom Beschwerdeführer beschriebene Zeitdruck wäre es nicht gewesen, denn die Arbeiten würden wohl nicht schneller durchgeführt werden, nur weil sich die Zahlungsart unterscheide. Der Beschwerdeführer beschreibe die Üblichkeit dieser Zahlungsmethode in der Branche, hätte sie aber neben diesen zwei Firmen nie angewendet. Dies spreche klar gegen die Üblichkeit im Unternehmen des Beschwerdeführers selbst. Auch den Ausführungen iZm Materiallieferungen und Barzahlungen könne nicht gefolgt werden, denn die Subunternehmer hätten bei den getätigten Arbeiten nachweislich keinen relevanten Materialaufwand gehabt.

Weites führe der Beschwerdeführer an, dass Zahlungen in dieser Höhe an Personen, die vorher unbekannt gewesen wären und die sich mit einer Visitenkarte „identifiziert“ hätten, unproblematisch seien. Es werde festgehalten, dass keine entsprechenden Beweismittel dazu vorgelegt worden wären und eine Identitätsfeststellung für Barzahlungen in dieser Höhe eine entsprechende Maßnahme erfordere, um den „tatsächlichen Empfänger“ der Beträge festzustellen.

In einer schriftlichen Beantwortung eines Fragebogens vom 16.7.2017 sei auf die Frage: *“Wie haben Sie die Identität der Übernehmer der Barbeträge überprüft?”*, Folgendes geantwortet: *„Beide haben sich von Beginn an als Geschäftsführer vorgestellt, somit habe ich nie ihre Identität überprüft.“*

In den diversen vorgelegten Unterlagen würde es leicht ersichtlich gewesen sein, dass es sich nicht um den Geschäftsführer gehandelt hätte. Es seien Bargeldbeträge in Höhe von 10.000,00 € und 15.000,00 € an eine Person bezahlt worden, von welcher keine Identitätsprüfung vorgenommen worden wäre. Schon aus dem entgegengenommenen Ordner hätte der

Beschwerdeführer erkennen müssen, dass es sich nicht um jene Personen gehandelt hätte, für die sie sich ausgegeben hätten (Geschäftsführer). Dieser Überprüfungsmaßstab hätte nichts mit der Unternehmensgröße bzw. -struktur zu tun.

In diesem Fragebogen sei eine weitere Frage gestellt worden: *„Haben Sie überprüft, ob die Geldübernehmer im Auftrag dieser beiden Firmen gehandelt haben?“* Antwort: *„Nein, es war klar für mich, da die beiden auch erfolgreich Aufträge vergaben.“* Das würde heißen, es sei nicht überprüft worden, ob die beiden auch für diese Unternehmen tätig geworden wären und für diese die Geldbeträge übernommen hätten.

Somit hätte der Beschwerdeführer Personen, deren Identität er nicht überprüft hätte (angebliche Entgegennahme einer Visitenkarte sei keine Kontrolle der Identität), hohe Summen an Bargeld übergeben ohne zu kontrollieren, ob die Person überhaupt für das am Papier ausgewiesene Unternehmen tätig sei (Abgleich der angeblichen Geschäftsführer mit dem dem Beschwerdeführer vorliegenden Firmenbuchauszug). § 162 BAO fordere aber, die wahren Empfänger der Beträge zu nennen. Der Beschwerdeführer hätte aber keine Kontrolle durchgeführt und dadurch den Sorgfaltsmaßstab deutlich unterschritten.

Der Beschwerdeführer gehe immer auf die Größe und Struktur des Unternehmens ein. So möge er wohl die Firmen benennen, welche Beträge iHv 290.755,00 € in bar mit keiner relevanten Überprüfungsmaßnahme in den beschwerdegegenständlichen Jahren ausbezahlt hätten.

Danach erwähne der Beschwerdeführer den Ziffernsturz bei der Firmenbuchnummer. Die Behörde stelle aber klar fest, dass in dem dem Beschwerdeführer übergebenen Ordner einige Unterlagen vorliegen würden, die die „Wachsamkeit“ eines redlichen Unternehmers bei Barzahlungen in dieser Höhe wecken hätten müssen.

Es werde auf das Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 15.3.2021 Bezug genommen. Zu Punkt 2.3 würde ausgeführt werden:

In einer schriftlichen Beantwortung eines Fragebogens vom 16.7.2017 sei ****11**** als Kontaktperson der ****15**** GmbH angegeben worden. Hier könne die Behörde nur der Erstaussage mehr Beweiskraft beimessen, als jener in der Stellungnahme vor dem BFG, wo die rechtlichen Folgen daraus erkennbar seien. Ebenso werde auf die Stellungnahme vor dem BFG vom 12.5.2021 verwiesen, in der erkennbar sei, dass die beiden „unredlichen“ Subunternehmer sich „empfohlen“ hätten.

In dieser schriftlichen Beantwortung sei auf die Frage: *„Wie haben Sie die Identität der Übernehmer der Barbeträge überprüft?“* Folgendes geantwortet: *„Beide haben sich von Beginn an als Geschäftsführer vorgestellt, somit habe ich nie ihre Identität überprüft.“*

Der Beschwerdeführer führe Dokumente an, welche „überprüft“ worden wären. Im Firmenbuchauszug der ****15**** GmbH vom 21.10.2013 sei als Geschäftszweig „Gastgewerbe in allen seinen Betriebsformen“ angeführt. Warum dies dem Beschwerdeführer bei seiner behaupteten „Grobprüfung“ nicht aufgefallen sei bzw. einer weiteren Klärung zugeführt worden wäre, könne nicht nachvollzogen werden.

Der Beschwerdeführer beschreibe die Auffälligkeiten der Rahmenverträge und vermeine wohl,

dass er in seiner Größe und Struktur „nicht alles so genau wie die Großen machen muss“. Der Beschwerdeführer selbst, aber auch seine Mitarbeiterinnen könnten dies in ähnlicher Weise erbringen, wie größere Unternehmen. Und wenn der Beschwerdeführer Auffälligkeiten wahrnehme („aufgezwungene Barzahlung“ usw....) hätte er ja auch versierte Personen (seinen Steuerberater oder Rechtsanwalt) hinzuziehen können.

Wieder beschreibe der Beschwerdeführer seine Vorortkontrollen. Ob und in welcher Weise diese stattgefunden hätten, könne nicht nachgewiesen werden. Daher stehe auch nicht zweifelsfrei fest, wer die Leistungen tatsächlich ausgeführt hätte. Welche Arbeiter wären tatsächlich vor Ort gewesen? In der Baubranche solle es auch vorkommen, dass Mitarbeiter Mehrstunden durch fingierte Barzahlungen ausbezahlt bekommen würden.

Warum nur Fragmente von Bautagebüchern vorliegen würden, könne der Beschwerdeführer nicht näher erläutern. Auch die inhaltlichen Mängel, welche von der Behörde festgestellt worden wären, hätten nicht erklärt werden können. Warum die Unterlagen der Subfirmen nicht mit der Realität übereinstimmen müssten, werde durch die Anwesenheit des Beschwerdeführers auf den Baustellen vor Ort erklärt. Dem könne die Behörde nicht folgen, denn die Differenz der eigenen Aufzeichnungen zu den Aufzeichnungen der Subunternehmer werde durch die Anwesenheit des Beschwerdeführers vor Ort für die Behörde noch unverständlicher als verständlicher.

Im Zusammenhang mit den Barzahlungen könne die Behörde nur auf die oben angeführten Punkte verweisen. Der Beschwerdeführer hätte aber nicht ausreichend überprüft, wer der Übernehmer der Geldbeträge gewesen wäre und ob dieser auch für die Subfirma (welche auf der Rechnung aufscheine) tätig gewesen wäre.

Warum der Beschwerdeführer durch eine behauptete Sichtkontrolle vor Ort keine „Gefahr“ sehe, sich in Zukunft jemals an die Subunternehmer wenden zu müssen, könne von der Behörde so nicht nachvollzogen werden. Denn ein Mangel könne wohl auch später auftauchen. Dann würde eine ordnungsgemäße Dokumentation wohl hilfreich sein. Oder wäre bekannt gewesen, dass diese Firmen für eventuelle Haftungen nie herangezogen werden könnten? Auch die Abfragen in der Ediktsdatei würden ein Hinweis gewesen sein, dass bei Barzahlungen ein erhöhter Überprüfungsmaßstab anzulegen sei.

Die Behörde führe im Zusammenhang mit den Kassabelegen ebenso wieder Mängel an, die dem Beschwerdeführer auffallen hätten können. Aufgrund der vielen Ungereimtheiten bei den beiden Firmen erscheine es der Behörde erkennbar, dass viele Maßnahmen nicht durchgeführt worden wären. Und eine große Anzahl von Belegen mit Mängeln vorliegen würden, welche einen redlichen Unternehmer „hellhörig“ werden hätten lassen. Der Beschwerdeführer beschreibe alle Nichtvorlagen von Unterlagen und Mängel in den Unterlagen als „üblich“.

Warum dies in seinem Unternehmen aber nur bei diesen beiden Firmen vorkomme, beschreibe er nicht. Ebenso erscheine dies im Hinblick auf die Liste der WKO in keinem Maße als „üblich“. Weitere Nachweise über die „behauptete Üblichkeit“ der Geschäftspraktiken liefere der Beschwerdeführer nicht.

Der Beschwerdeführer würde ausführen, dass eine unordentliche Kassaführung nichts

„Ungewöhnliches“ sei. Daher stelle sich die Frage, warum der Beschwerdeführer nicht jene Unternehmen nenne, die ein unordentliche Kassenführung hätten. Es sei auch einem kleinen Unternehmer durchaus zuzumuten, das Datum auf Kassabelegen zu kontrollieren. Speziell bei Bargeschäften sei die Ordnungsmäßigkeit umso wichtiger.

Im Zusammenhang mit den Saldenlisten führe der Beschwerdeführer an, dass er kein Fachmann sei. Warum er aber seinen Mitarbeiterinnen, die hier vielleicht versierter seien, nicht die Möglichkeit einer Sichtung gegeben habe oder den übergebenen Ordner der steuerlichen Vertretung zur Durchsicht ausgehändigt habe, werde nicht erwähnt. Denn wenn er sich selbst nicht in der Lage sehe, Überprüfungsmaßnahmen zu ergreifen, erscheine es nur allzu logisch, sich eine Unterstützung bei seinen Angestellten oder Vertretern zu holen. In einer schriftlichen Beantwortung eines Fragebogens vom 16.7.2017 sei auf die Frage: *„Wer hat diesen Ordner erstellt?“* Folgendes geantwortet worden: *„Frau ***29*** (Angestellte)“*. Frau ***36*** sei nicht erwähnt worden. In der nunmehr vorliegenden Stellungnahme des Beschwerdeführers wäre auch eine zweite Büroangestellte (***36***) dafür zuständig. Erst nachdem die Behörde nachgewiesen habe, dass ***29*** den Ordner nicht erstellt haben hätte können.

Bei den Gewerbeberechtigungen werde auf das oben Ausgeführte verwiesen.

Bei den UID-Abfragen bestätige der Beschwerdeführer, dass er selbst keine Überprüfungsmaßnahmen gemacht habe. Die Abfragen seien vom Subunternehmer „geliefert“ worden. Eine Überprüfung erfordere es, dass man selbst tätig werden würde bzw. jenes Dokument (Egal ob UID-Abfrage, Visitenkarte, usw.) , welches man geliefert bekomme, auf seine Richtigkeit/Glaubwürdigkeit prüfe.

Bezugnehmend auf die Liste der WKO würde anzuführen sein, dass diese seit 15.4.2011 zum Download bereit stehe. Die Bundesinnung Bau hätte bei der damaligen Presseaussendung folgende Prämisse angeführt: *„Mit dem neuen Leitfaden ermöglicht das Baugewerbe nicht nur mehr Transparenz und Sicherheit für den Bauauftraggeber, sondern bewahrt seriöse Bauunternehmer zusätzlich vor unbefugter Konkurrenz.“* Oder: *„Mit Hilfe unserer neuen Checkliste gegen unseriöse und illegale Firmen abzusichern.“* werbe der Bundesinnungsmeister für den neuen Ratgeber. Bzw. mit: *„Unseriöse Anbieter, die oft mit ungeschulten und illegalen Beschäftigten Mängel verschulden, sind für alle Beteiligten ein mehrfaches Risiko!“*, unterstreiche man die Notwendigkeit, die Baumeisterbetriebe deutlich vor dubiosen Billigbieteren, Pfuschern und Scheinfirmen abzugrenzen. Die Bundesinnung Bau verstehe die Checkliste auch als eine Option, *„um sich infolge der Dienstleistungsfreiheit anhand der auch auf ausländische Baufirmen anwendbaren Prüfkriterien im erweiterten Angebot leichter zurecht zu finden.“*

Sogar die Bundesinnung Bau befinde die Liste als Abgrenzung z.B. von Scheinfirmen. Darum könnten die im Vergleich für die Behörde anzuwendenden Sorgfaltsmaßnahmen bei Barzahlungen in den beschwerderelevanten Jahren auf jeden Fall herangezogen werden. Der Beschwerdeführer vermeine, dass die WKO-Liste für ihn keine Relevanz hätte. Dem könne von der Behörde nicht gefolgt werden, denn wenn die eigene Vertretung den Mitgliedern

Unterlagen zur Verfügung stelle, die in der Praxis gelebt würden, um „Betrügereien“ zu verhindern, so könne es vorkommen, dass die „Nichtbefolgung“ von solchen Überprüfungsmaßnahmen das Risiko mit sich bringe, in ebensolche hineingezogen zu werden. Würde es sich um total unübliche Maßnahmen in der Branche handeln, so würde sie die Kammer wohl nicht veröffentlicht haben. Auch die Kammer unterscheide nicht, ob es sich um Groß- oder Kleinunternehmer handle. Es würden auch keine anderen Unterscheidungen nach regionalen oder in Baunebenbranchen spezifischen Gebieten durchgeführt werden. Warum dieser Aufwand bei zwei Firmen nicht erbracht werden könne, wo Mitarbeiter und Vertreter für diese Tätigkeiten verfügbar wären, verschließe sich der Behörde. Da sicher der Aufwand im Zuge der Außenprüfung als auch im Beschwerdeverfahren ein doch wesentliche höherer sei, als wenn man bei zwei Firmen Kontrollmaßnahmen durchgeführt haben würde.

Das Bundesvergabegesetz 2018 regle in gewissen Abschnitten auch diverse Möglichkeiten von Überprüfungen. Auch diese Vorgaben seien der „Bauwelt“ nicht fremd und könnten als Möglichkeit von Überprüfungen herangezogen werden (z.B. §§ 79ff).

Bei öffentlichen Auftraggebern seien diese gemäß § 105 Abs. 3 und § 110 Abs. 2 Bundesvergabegesetz 2018 angehalten, bei der Erstellung von Ausschreibungen geeignete Leitlinien, wie Önormen oder standardisierte Leistungsbeschreibungen (LB) heranzuziehen. Die standardisierte Leistungsbeschreibung Haustechnik (LB-HAT) würde vom Bundesministerium als Herausgeber koordiniert werden. Hier werde dokumentiert, dass es viel tiefergehende Maßnahmen für die Dokumentation und Sorgfalt für diesen Bereich gebe.

So führe das Bundesvergabegesetz eine Eignungsprüfung an, hier prüfe der Auftraggeber, ob die Unternehmer die erforderliche Befugnis (Gewerbeberechtigung) aufweisen würde, ob sie zuverlässig seien (keine strafrechtlichen Verurteilungen, keine Abgabenrückstände, keine Insolvenz, etc.) und ob sie in wirtschaftlicher sowie auch technischer Hinsicht leistungsfähig genug seien. Übliche Eignungskriterien seien etwa Referenzen, ein vorgegebener Mindestjahresumsatz, eine Mindest-Eigenkapitalquote, Haftpflichtversicherung, Bonitätsauskünfte, verfügbare Maschinen, Muster oder qualifiziertes Personal. Ähnliche Maßnahmen würden wohl auch bei nicht unter das Bundesvergabegesetz (BVergG) zu subsumierenden Aufträgen üblich sein.

Oder der Folder „Know how am Bau“ der WKO, hier werde ebenso eine Checkliste angeboten, um Bauleistungen abzuwickeln. Nicht zu vergessen seien auch die relevanten Bestimmungen der Önorm in diesem Zusammenhang (Vertrag, Zahlung, Haftung, Gewährleistung, usw.). Verwiesen werde auf BFG 16.3.2021, RV/7104669/2020, und die darin für die Jahre 2012 und 2013 genannten üblichen Überprüfungen von sorgfältigen, mittelständischen Bauunternehmern.

Weiters sei dem Erkenntnis zu entnehmen: *„Dass ein sorgfältiger Unternehmer im Bereich des Bauwesens die Überprüfungsschritte kumulativ ausgeführt und dokumentiert hat, ergibt sich aus der niederschriftlich festgehaltenen Aussage des Sachverständigen. Aus dieser Aussage ergibt sich ebenso, dass in den Streitjahren die Barzahlung von Aufträgen, die ein Volumen von 5.000,00 € überschreiten und dass die Bezahlung von Rechnungen vor Abschluss schriftliche*

Bauverträge unüblich ist.“

Daher würden weitere Argumente vorliegen, dass der Beschwerdeführer seine Sorgfaltspflichten verletzt habe und die „Üblichkeit“ im Beschwerdezeitraum in seinem eigenen Unternehmen als auch in der Branche (WKO, usw.), als auch von Gutachtern anders festgestellt worden wäre.

Gegen eine Baufortschrittüberprüfung vor Ort spreche nichts, aber gegen keine relevante Dokumentation darüber spreche vieles. Ob mit der Grobprüfung der Unterlagen des Beschwerdeführers nur die Entgegennahme gemeint sei, könne die Behörde nicht feststellen, denn aufgrund der vielen vorliegenden Indizien in den Unterlagen, die einen redlichen Unternehmer „hellhörig“ machen würden, spreche das Hineinnehmen dieser Mängel gegen die behauptete Grobprüfung.

Es werde auf das Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 12.5.2021 Bezug genommen, zu Punkt 1:

37 wäre erst ab 15.7.2014 bei der Firma beschäftigt gewesen. Davor wäre er nicht für die Firma tätig gewesen. Die Rechnungen der ***5*** GmbH würden datieren mit 31.1.2014 (Leistungszeitraum Jänner 2014) und 28.2.2014 (Leistungszeitraum Februar 2014). Daher könne festgestellt werden, dass auch diese Ausführungen des Beschwerdeführers in der Stellungnahme nicht den Tatsachen entsprechen würden.

In diesem Punkt führe der Beschwerdeführer an, dass ein „unredlicher“ Subunternehmer den anderen empfohlen habe.

Es werde auf die Ausführungen vom 26.1.2021 verwiesen. Eine Sorgfaltspflichtverletzung liege vor, wenn Überprüfungsmaßnahmen nicht durchgeführt würden. Wenn keine relevanten Überprüfungsmaßnahmen durchgeführt würden, könnten nur ebendiese vorliegen. Der Beschwerdeführer beziehe sich immer auf die Neugründung, Größe und Struktur des Unternehmens. Diese mögen zwar Einfluss auf die Maßnahmen haben, aber es könne nicht dazu führen, dass alle Neugründungen bzw. der Größe und Struktur vergleichbare Unternehmen keine Sorgfaltspflichten mehr haben würden, auch wenn alle ähnlich dem Beschwerdeführer agieren würden. Wie von der Behörde dargestellt gebe es auch noch tiefgreifende Überprüfungs- und Kontrollmaßnahmen in der Baubranche, aber in diesem Fall sei nicht einmal ein Mindestmaß eingehalten worden.

Daher werde darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer bei beiden Subfirmen überaus unüblich gehandelt hätte, dies sei auch dadurch festgestellt worden, dass die eigenen, identen Aufträge als auch die anderen Subfirmen des Beschwerdeführers vollkommen andere Indikatoren aufweisen würden (Barzahlung, Aufzeichnungen usw., interner Betriebsvergleich), aber auch die veröffentlichte Liste der Wirtschaftskammer andere Maßnahmen zur Überprüfung vorsehe (externer Betriebsvergleich). Aber auch ein Gutachter bei einem anderen BFG-Verfahren für diesen relevanten Zeitraum von erheblichen Überprüfungsmaßnahmen spreche und eine Barzahlung in dieser Größenordnung als unüblich einstufe. Daher könnten die in der Stellungnahme ohne jegliche Beweismittel angeführten behaupteten „Üblichkeiten“ kein Indiz für sich haben.

§ 162 BAO beruhe auf dem Grundsatz, dass das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen sei, bei dem anderen versteuert werden müsse, wenn nicht steuerpflichtige Einnahmen unversteuert bleiben sollten. Es könne daher die Absetzung von Betriebsausgaben trotz feststehender sachlicher Berechtigung abgelehnt werden, solange nicht die Möglichkeit, die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger zu besteuern, dadurch sichergestellt sei, dass der Steuerpflichtige die Empfänger konkret genannt habe.

„Offenbar unerfüllbar“ seien derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Möglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliege. Es dürfe nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern würden, abzuwenden (VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041). Da aber der Beschwerdeführer die Personen, die das Geld übernommen hätten, nicht überprüft hätte (weder die Identität, noch für wen sie aufgetreten seien), liege nach Ansicht der Behörde keine Unverschuldbarkeit des Beschwerdeführers vor.

Die Behörde gehe anders als im Fall VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, davon aus, dass der Beschwerdeführer seinen Prüfpflichten nicht nachgekommen sei. Und könne dies dadurch dokumentieren, dass der Beschwerdeführer selbst aktiv keine Maßnahmen ergriffen habe (UID Abfrage o.ä.) und die „übernommenen Dokumente“ keiner Prüfung unterzogen habe. Sonst würde er neben weiteren „Mängeln“ erkennen haben können, dass ein Unternehmen mit einer Gastgewerbeberechtigung Leistungen in der Baubranche erbringen wolle und dies bei „aufgezwungener Barzahlung“. Oder die vorgestellten Personen gar nicht die Geschäftsführer seien.

Dass Überprüfungen/Gepflogenheiten üblich seien, sei eine Frage des Sachverhaltes, nicht der rechtlichen Beurteilung. Im Unternehmen des Beschwerdeführers sei die Behandlung der relevanten Subunternehmer unüblich (interner Vergleich), ebenso im Vergleich zur Branche (WKO Liste, Bundesvergabegesetz, Önorm, usw.), als auch zu Gutachtern.

Ob und inwieweit Barzahlungen ohne Überprüfungen an „Scheinunternehmen“ (nicht bestimmbare Personen) in einer Höhe von (2013: 265.755,00 € und 2014: 25.000,00 € =) circa 290.755,00 € auch bei anderen Betrieben vorliegen würden, könne bei einer eventuellen Befragung dieser „Vergleichsbetriebe“ wohl festgestellt werden. Es erscheine der Behörde jedoch mehr als unüblich, dass knapp 40% des Umsatzes 2013 in bar an nicht verifizierbare Personen weitergegeben worden wären – ob dies in der Baubranche üblich sei, könne nur mehr als bezweifelt werden.

Ad 2.

Für den Beschwerdeführer würden sich folgende Daten ergeben:

Wirtschaftsjahr	KZ 000	KZ 060	KZ 082
2013	696.382,57	13.590,96	70.490,52

2014	1,646.954,64	25.168,96	257.834,56
------	--------------	-----------	------------

Anzuführen sei, dass entgegen VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, im vorliegenden Fall der Beschwerdeführer keine Überprüfungsmaßnahmen durchgeführt habe und selbst die übernommenen Ordner nicht geprüft habe. Daher sei festgestellt worden, dass dies selbst im Unternehmen des Beschwerdeführers „extrem unüblich“ sei, als auch die von der Wirtschaftskammer vorgeschlagenen Maßnahmen in der Branche nicht eingehalten worden wären bzw. Urteile und Gutachter über den beschriebenen Zeitraum auch Maßnahmen vorsehen würden, die nicht erfüllt worden wären und die Barzahlung von über 5.000,00 € als unüblich in der Branche definierten.

Genannt wurden in Folge 8 Unternehmen.

Mit **Beschluss vom 5.10.2021** wurde DI Dr. techn. ***45*** als allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Bauwesen – Kalkulation, Vergabewesen, Verdingungswesen, Bauabwicklung, Bauabrechnung **zum Sachverständigen bestellt** zur Klärung der **Frage, welcher Sorgfaltsmaßstab durch den Beschwerdeführer bei der Prüfung von Subunternehmen in den Jahren 2013 und 2014 vor und bei der Beauftragung und während der Auftragsabwicklung anzuwenden war.**

Begründet wurde der Beschluss wie folgt:

„Strittig ist, ob der Beschwerdeführer in den Jahren 2013 und 2014 vor und bei der Beauftragung von Subunternehmen und während der Auftragsabwicklung die Subunternehmen sorgfältig geprüft hat und die in der Baubranche üblichen Überprüfungsmaßnahmen gesetzt hat (siehe VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, iZm dem Verlangen nach § 162 BAO, die Empfänger von Beträgen genau zu bezeichnen).

Das Unternehmen des Beschwerdeführers wurde 2011 gegründet und war im Bereich Elektroinstallationen tätig.

*Im Hinblick auf die **Größe des Unternehmens des Beschwerdeführers** wurden von diesem folgende Angaben gemacht:*

Aus den Jahresabschlüssen 2011 bis 2016:

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Umsatzerlöse	110.231,33	282.162,36	668.303,75	1,545.298,80	124.586,23	550,00
Fremdleistungen	0,00	51.575,85	505.263,92	1,289.172,80	100.396,70	0,00

<i>Personal- aufwand</i>	51.519,48	129.883,49	48.412,44	50.206,63	53.066,15	16.677,06
<i>Anlage- vermögen</i>	1,268,02	4.104,20	7.386,29	28.299,52	17.819,84	5.185,20
<i>Umlauf- vermögen</i>	13.455,62	16.371,77	289.018,09	210.135,20	27.319,08	25.013,17
<i>Bilanz- summe</i>	14.723,64	20.475,97	296.414,38	238.434,72	45.138,92	30.198,37

Im Hinblick auf die **Struktur- und Arbeitsaufteilung im Unternehmen** wurden vom Beschwerdeführer folgende Angaben gemacht:

In den Jahren 2013 und 2014 würden folgende Personen beim Beschwerdeführer beschäftigt gewesen sein:

2013:

Sohn des Beschwerdeführers 30.9.2013 bis 31.1.2014 als Arbeiter, ein Facharbeiter von 2.4.2013 bis 20.4.2013 sowie von 13.5.2013 bis 5.7.2013, ein Facharbeiter von 16.4.2013 bis 18.7.2013, drei Hilfsarbeiter (6.8.2012 bis 4.1.2013, 8.1.2011 bis 2.4.2013, 21.5.2013 bis 25.7.2013) und eine Büroangestellte von 1.2.2012 bis 31.7.2017.

2014:

Sohn des Beschwerdeführers 30.9.2013 bis 31.1.2014 als Arbeiter, ein Facharbeiter von 6.5.2014 bis 17.10.2014, zwei Hilfsarbeiter von 27.2.2014 bis 25.7.2014 und von 3.3.2014 bis 25.4.2014, eine Büroangestellte von 1.2.2012 bis 31.7.2017 und eine Büroangestellte ab 1.11.2014.

Eine Büroangestellte wäre für Büro und Buchhaltung zuständig gewesen (Arbeitszeit 5,5 Std./Woche).

Eine Büroangestellte hätte mit November 2014 als Bürohilfe angefangen (Arbeitszeit 20 Std./Woche).

Abgesehen von den Büroangestellten seien alle Mitarbeiter auf den Baustellen als Monteure tätig gewesen.

Wie aus der Auflistung ersichtlich, hätte das Montageteam aus dem Beschwerdeführer, seinem Sohn (8 Wochenstunden), einem weiteren Facharbeiter sowie ein bis zwei Hilfsarbeitern bestanden.

Im Konkreten wurden im Zuge einer Betriebsprüfung durch die Amtspartei

Subunternehmerbeauftragungen an zwei verschiedene Unternehmen untersucht:

Im Jahr **2013** sind in Summe 41 Rechnungen der **Firma ***15*** GmbH** mit Ausstellungsdatum

zwischen 27.5.2013 und 31.12.2013 mit einem Gesamtbetrag von **265.755,00 €** für diverse Montage- und Verkabelungsleistungen verbucht worden.

Im Jahr **2014** sind in Summe 2 Rechnungen der **Firma ***5*** GmbH** mit Ausstellungsdatum 31.1.2014 und 28.2.2014 mit einem Gesamtbetrag von **25.000,00 €** für Verrohrung und Verkabelung sowie Montage von Lampen, Schaltern und Steckdosen verbucht worden.

Sämtliche Überprüfungsmaßnahmen, die ein Unternehmen in oben angeführter Größe und mit der beschriebenen Struktur vor und bei der Beauftragung von Subunternehmen und während der Auftragsabwicklung üblicherweise in den Jahren 2013 und 2014 durchgeführt hat, wären anzuführen. Welche Schriftstücke, die Überprüfungsmaßnahmen dokumentierend, waren abzulegen?

Die Amtspartei verweist in ihrer Argumentation auf die **Checkliste der WKO** (Beilage 1). Die dort angeführten Überprüfungen würden dem üblichen Sorgfaltsmaßstab entsprechen. Inwieweit sind die dort angeführten Maßnahmen für den vorliegenden Fall wesentlich?

Als **unbedingt notwendige Überprüfungsmaßnahmen** wurden von der Amtspartei folgende angeführt:

- UID-Abfragen;
- Anfragen Firmenbuch, Gewerberegister (bei Vorlage von Unterlagen – Kontrolle dieser);
- Identität der handelnden Personen und deren Stellung im Unternehmen;
- Recherche von erledigten Projekten (um die Qualität der Arbeit und die Fähigkeit, den Auftrag zu erledigen, zu beurteilen);
- Bautagebücher mit den entsprechenden Personen (um ev. Haftungsfragen hintanzuhalten);
- Firmenrecherche (Sitz, Telefon, Mail, Homepage, Mitarbeiterlisten, Anmeldungen, usw.)

Inwieweit sind die angeführten Maßnahmen für den vorliegenden Fall wesentlich?

Insbesondere wäre zudem auf folgende Punkte einzugehen:

1.

Im Hinblick auf die gegenständlichen Beträge wurde Barzahlung vereinbart und auch durchgeführt. Die Identität der Zahlungsempfänger wurde nicht überprüft.

2.

Vom Beschwerdeführer wurden die Geschäftsräumlichkeiten der beiden Subunternehmer nicht aufgesucht.

3.

Der Beschwerdeführer hatte keinerlei Kontakt mit den Geschäftsführern der Subunternehmen.

4.

Mit der Firma *****5*** GmbH** gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen. Es existieren keine Aufzeichnungen darüber, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat.

5.

Im Hinblick auf die Leistungen der *****15*** GmbH** existieren keine Aufzeichnungen darüber,

wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat.

6.

Abfragen in der Ediktsdatei wurden nicht vorgenommen.

7.

Bestätigungen des Finanzamtes über Steuerrückstände bzw. bei der Sozialversicherung betreffend allfälliger Rückstände wurden nicht eingeholt.

Strittig ist, ob diese Vorgangsweisen üblich sind.“

Aus dem **Gutachten vom 29.10.2021 des DI Dr. techn. ***45***** geht unter anderem Folgendes hervor:

„3. Befund

3.1 Unternehmensgröße und Tätigkeit des Beschwerdeführers

Ein wesentliches Kriterium für den üblichen Sorgfaltsmaßstab von Unternehmern bei der Überprüfung von Subunternehmern ist die Unternehmensgröße und die Art der Tätigkeit. Dabei kommt es vor allem auf die Anzahl der Mitarbeiter und hier insbesondere auf die Anzahl der Angestellten an. Gemäß Beschluss des BFG vom 5.10.2021 handelt es sich beim Beschwerdeführer um einen Einzelunternehmer, der in den Jahren 2013 und 2014 eine Büroangestellte im Ausmaß von 5,5 Wochenstunden und ab November 2014 zusätzlich eine Bürohilfe im Ausmaß von 20 Wochenstunden hatte. Im Unternehmen waren 2013 und 2014 nur kurzfristig ein bis zwei Facharbeiter und ein bis zwei Hilfsarbeiter beschäftigt. In beiden Kalenderjahren wurden länger als 6 Monate keine Facharbeiter beschäftigt, auch Hilfsarbeiter waren weniger als 6 Monate im Jahr beschäftigt.

Beim Beschwerdeführer handelte es sich in den Jahren 2013 und 2014 um einen Kleinunternehmer mit einem sehr geringer Eigenleistungsanteil. Der Personalaufwand betrug 2013 nur 7% der Umsatzerlöse und 2014 nur noch 3% der Umsatzerlöse. Die Bauleistungen wurden hauptsächlich durch Subunternehmer erbracht. 2013 betrug der Fremdleistungsaufwand 76% der Umsatzerlöse, 2014 waren es sogar 83%.

3.2 Auftragsvolumen der Subunternehmerleistungen

*Ein weiteres wesentliches Kriterium für den üblichen Sorgfaltsmaßstab von Unternehmern bei der Überprüfung von Subunternehmern ist das Auftragsvolumen der Subunternehmerleistungen. Im Rahmen von größeren Bauprojekten werden kleinste Subunternehmerleistungen üblicherweise anders administriert als beachtliche Auftragsvolumina. Gemäß Beschluss des BFG vom 5.10.2021 wurden Subunternehmerleistungen an 2 verschiedene Unternehmern untersucht. 2013 wurden von der ***15*** GmbH 265.755,00 € und 2014 von der ***5*** GmbH 25.000,00 € in Rechnung gestellt.*

4 Gutachten

Der hohe Fremdleistungsanteil und der geringe Personalaufwand zeigen, dass der Hauptzweck

des Unternehmens des Beschwerdeführers 2013 und 2014 die Vergabe von Leistungen an Subunternehmer war. Das Unternehmen konnte mangels eigener Kapazitäten die Aufträge nicht selbst ausführen. Eine professionelle Administration der Subunternehmer war daher wesentliche Voraussetzung für den wirtschaftlichen Bestand des Unternehmens, anderenfalls konnten überproportionale Haftungsrisiken entstehen.

Die beiden Auftragsvolumina der zu prüfenden Subunternehmerleistungen übersteigen das Niveau von Kleinstaufträgen bei Weitem und sind für die Administration der Bauabwicklung durch einen sorgfältigen Unternehmer jedenfalls beachtlich.

Sorgfältige Unternehmer, die hauptsächlich Aufträge an Subunternehmer weitergaben, führten in den Jahren 2013 und 2014 üblicherweise für beachtliche Auftragsvolumina folgende Überprüfungen von Subunternehmen durch:

4.1 Vor Beauftragung eines Subunternehmers

4.4.1 Firmenbuchauszug

Mittels Auszug aus dem Firmenbuch kontrollierte der sorgfältige Unternehmer den korrekten Firmenwortlaut und sonstige wesentliche Eintragungen und stellte die zeichnungsberechtigten Vertreter des Subunternehmers fest. Der Firmenbuchauszug wurde üblicherweise zum Akt genommen.

Danach prüfte der sorgfältige Unternehmer die Befugnis, die technische und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und die berufliche Zuverlässigkeit des Subunternehmers.

4.1.2 Befugnis

Üblicherweise kontrollierte der sorgfältige Unternehmer die aufrechte gewerberechtliche Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen. Als formaler Nachweise wurde ein aktueller Auszug aus dem Gewerberegister geprüft (bei Unternehmen mit Sitz im Ausland die Bestätigung des Bundesministeriums für Wirtschaft, Familie und Jugend) und das entsprechende Dokument zum Akt genommen.

4.1.3 Technische und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Falls der sorgfältige Unternehmer die technische Leistungsfähigkeit des Subunternehmers nicht kannte, griff er auf eventuell vorhandene Unternehmensbroschüren zurück oder suchte auf der Webseite des Subunternehmers nach passenden Referenzprojekten und der Anzahl der Mitarbeiter. Der sorgfältige Unternehmer überzeugte sich auch durch brancheninterne Informationen (z.B. von Auftraggebern der Referenzprojekte), dass der Subunternehmer die Leistung vertragsgemäß in der vereinbarten Qualität und im vereinbarten Zeitraum erbringen kann. Betriebsbesuche am Unternehmenssitz des Subunternehmers wurden üblicherweise nicht durchgeführt.

Kleinunternehmer haben 2013 und 2014 nur selten Bonitätsauskünfte (z.B. KSV-Rating, Bankauskünfte oder Abfrage beim ANKÖ – Auftragnehmerkataster Österreich) eingeholt. Zur

wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Subunternehmer wurde damals auch von sorgfältigen Kleinunternehmern üblicherweise wenig dokumentiert.

4.1.4 Berufliche Zuverlässigkeit

Die berufliche Zuverlässigkeit prüfte der sorgfältige Unternehmer 2013 und 2014 durch eine Abfrage bei der Sozialversicherung, ob der Subunternehmer auf der HFU-Liste (= Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen) geführt wurde. Ein Ausdruck der Abfrage der HFU-Liste wurde üblicherweise zum Akt genommen, falls der Subunternehmer eingetragen war. Die Eintragung des Subunternehmers in dieser Liste stellte den Unternehmer von seiner Haftung für Beiträge und Abgaben aus Arbeitsverhältnissen von Subunternehmen frei. Wurde der Subunternehmer nicht auf der HFU-Liste geführt, konnte sich der Generalunternehmer durch Überweisung von 25% (20% Sozialversicherungsbeiträge und 5% Lohnabgaben) des zu leistenden Werklohnes an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse (heute: ÖGK) gleichzeitig mit der Bezahlung des restlichen Werklohnes an den Subunternehmer aus seiner Haftung befreien.

2013 und 2014 haben sich nach den Erfahrungen des Sachverständigen einige Unternehmen anstelle des automatischen Werklohnabzuges von 25%, falls der Subunternehmer nicht auf der HFU-Liste geführt war, mit Unbedenklichkeitsbestätigungen von Sozialversicherungsanstalten und Finanzämtern zufrieden gegeben. Dadurch haben sie sich aber nicht von der Generalunternehmerhaftung befreit.

4.2 Bei der Beauftragung und Auftragsabwicklung

4.2.1 Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten

Bei der Unterzeichnung des schriftlichen Werkvertrages kontrollierte der sorgfältige Unternehmer den amtlichen Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten und legte Ausweiskopien gemeinsam mit dem Werkvertrag zum Akt.

4.2.2 Anmeldung von Mitarbeitern

2013 und 2014 wurden die Anmeldungen der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (und im Falle eines Drittstaatsangehörigen die Aufenthaltserlaubnis und die Arbeitsbewilligung) vom sorgfältigen Unternehmer üblicherweise nur beim erstmaligen Einsatz kontrolliert und gemeinsam mit der Ausweiskopie dokumentiert. Laufend wiederkehrende Kontrollen der sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung während der gesamten Bauzeit waren damals nicht üblich. Täglich wurde üblicherweise nur die gesamte Mannanzahl eines Subunternehmers auf den Bautagesberichten dokumentiert.

4.2.3 Rechnungsprüfung

Bei der Rechnungsprüfung wurden 2013 und 2014 vom sorgfältigen Unternehmer zwar die formalen Anforderungen an die Rechnungslegung geprüft, inhaltlich wurde aber oft auf die Prüfung der Richtigkeit der UID-Nummer verzichtet. Eben so wenig wurde damals bei der Überweisung des Werklohnes nochmals die aktuelle Eintragung in die HFU-Liste geprüft.

5 Zusammenfassung und Fragenbeantwortung

Im Gutachten stellt der Sachverständige den Sorgfaltsmaßstab eines Unternehmers, der den Großteil der Bauleistungen an Subunternehmer vergibt, bei der Prüfung eines Subunternehmens in den Jahren 2013 und 2014 vor der Beauftragung (Befugnis, technische und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, berufliche Zuverlässigkeit) und während der Bauausführung (Lichtbildausweise, Anmeldung von Mitarbeitern, Rechnungsprüfung) dar.

5.1 Fragenbeantwortung

Zu den vom Gericht gestellten Fragen wird daher wie folgt festgestellt:

5.1.1 Welche Schriftstücke, die Überprüfungsmaßnahmen dokumentieren, waren abzulegen?

Zu den gegenständlichen Subunternehmerleistungen sollten damals zumindest folgende Dokumente abgelegt worden sein:

- Auszug aus dem Firmenbuch
- Auszug aus dem Gewerberegister
- Ausdruck der Abfrage der HFU-Liste
- Werkvertrag
- Lichtbildausweise der Unterzeichnenden und eingesetzten Arbeiter
- Anmeldungen zur Sozialversicherung der eingesetzten Arbeiter (zusätzlich die Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung bei Ausländern)
- Rechnungen, Schriftverkehr

Zusätzlich könnten Nachweise aus der allgemeinen Baustellendokumentation (Bautagesberichte, Fotos, etc.) vorgelegt werden.

5.1.2 Inwieweit sind die in der Checkliste der WKO angeführten Maßnahmen für den vorliegenden Fall wesentlich?

Die Checkliste wurde von der WKO für Konsumenten erstellt, die z.B. nicht der Generalunternehmerhaftung unterliegen und meistens nur ein Bauvorhaben während ihres Lebens abwickeln. Sorgfältige Unternehmer, die viele Subunternehmer beschäftigen, haben mehr Erfahrung und tragen andere wirtschaftliche Risiken. Sie legten 2013 und 2014 z.B. Wert darauf, dass die Haftung für Beiträge aus Arbeitsverhältnissen von Subunternehmern nicht auf sie übergingen.

5.1.3 Im Hinblick auf die gegenständlichen Beträge wurde Barzahlung vereinbart und auch durchgeführt. Die Identität der Zahlungsempfänger wurde nicht überprüft.

Barzahlungen bei Auftragsverhältnissen der gegenständlichen Größenordnung waren 2013 und 2014 unter sorgfältigen Unternehmern nicht üblich. Schuldbefreiende Zahlungen wurden immer an das üblicherweise auf der Rechnung angegebene Konto geleistet. Falls der Subunternehmer nicht auf der HFU-Liste geführt war, wurden 25% des Werklohnes an die WGKK (heute: ÖGK) überwiesen. Barzahlungen an unbekannte Zahlungsempfänger, deren Identität nicht überprüft

wurde, können für sorgfältige Unternehmer für die Jahre 2013 und 2014 gänzlich ausgeschlossen werden.

5.1.4 Vom Beschwerdeführer wurden die Geschäftsräumlichkeiten der beiden Subunternehmer nicht aufgesucht.

Es entsprach 2013 und 2014 den üblichen Gepflogenheiten, die technische Leistungsfähigkeit der Subunternehmer über Referenzprojekte und die Mitarbeiteranzahl zu prüfen (Internetrecherche, Unternehmensbroschüren, Besuch laufender Baustellen, etc.). Die Geschäftsräumlichkeiten der Subunternehmer wurden üblicherweise nicht besucht.

5.1.5 Der Beschwerdeführer hatte keinen Kontakt zu den Geschäftsführern der Subunternehmern

Der sorgfältige Unternehmer kontrollierte 2013 und 2014 die Handlungsfähigkeit des Vertreters des Subunternehmers. Sollte z.B. die Werkvertragsunterzeichnung nicht durch eine im Firmenbuch aufgelistete Person erfolgen, wurde die Vollmacht zur rechtgültigen Vertretung des Unternehmens samt Lichtbildausweis zum Akt genommen. Im Werkvertrag kann auch eine umfassende Handlungsvollmacht für eine Person zur Abwicklung des Bauvorhabens erteilt worden sein.

Wenn der Beschwerdeführer keinen Kontakt zu den Geschäftsführern der Subunternehmen hatte, müsste er die Handlungsvollmachten der Vertreter der Subunternehmen samt Lichtbildausweisen dokumentiert haben.

5.1.6 Mit der Firma *5*** GmbH gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen. Es existieren keine Aufzeichnungen darüber, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat.**

Diese Vorgangsweise entsprach 2014 nicht dem üblichen Sorgfaltsmaßstab eines sorgfältigen Unternehmers bei der Abwicklung eines Bauauftrages mit Subunternehmern.

5.1.7 Im Hinblick auf die *15*** GmbH existieren keine Aufzeichnungen darüber, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat.**

Diese Vorgangsweise entsprach 2013 nicht dem üblichen Sorgfaltsmaßstab eines sorgfältigen Unternehmers bei der Abwicklung eines Bauauftrages mit Subunternehmern.

5.1.8 Abfragen in der Ediktsdatei wurden nicht vorgenommen.

2013 und 2014 wurden durch Kleinunternehmen üblicherweise keine Abfragen in der Ediktsdatei zur Prüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorgenommen. Der sorgfältige Auftraggeber sicherte sich durch Zahlungen nach Leistungsfortschritt ab, das Risiko der Bauablaufstörungen durch Insolvenzen wurde dabei unbewusst in Kauf genommen.

5.1.9 Bestätigungen des Finanzamts über Steuerrückstände bzw. bei der Sozialversicherung betreffend Rückstände wurden nicht eingeholt.

Die Einholung dieser Bestätigungen war 2013 und 2014 nicht mehr erforderlich. Dem sorgfältigen Unternehmer reichte der Auszug aus der HFU-Liste, den er im Akt ablegte, um sich

aus der Generalunternehmerhaftung zu befreien. Sollte der Subunternehmer nicht in der HFU-Liste geführt worden sein, führte der sorgfältige Unternehmer üblicherweise 25% des Werklohnes haftungsbefreiend direkt an die WGKK ab.“

Mit **Schreiben vom 9.11.2021** wurde das obige Gutachten dem Beschwerdeführer zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 3.12.2021** wurden daraufhin die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Mit **Schreiben vom 8.12.2021** wurden dem Beschwerdeführer der Ergänzungsvorhalt vom 25.5.2021 sowie das Antwortschreiben der Amtspartei vom 14.6.2021 zur allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 8.12.2021** wurde der Amtspartei das Gutachten vom 29.10.2021 sowie das Schreiben des Beschwerdeführers vom 3.12.2021 übermittelt.

Mit **Schreiben vom 10.12.2021** wurde durch die Amtspartei wie folgt geantwortet:
Nach Ansicht der Behörde seien die in Punkt 4.1 angeführten Punkte wie Befugnis, die technische und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und die berufliche Zuverlässigkeit des Subunternehmers nicht überprüft bzw. mangelhaft dokumentiert worden.
Der im Punkt 4.2.1 angeführten Sorgfaltspflicht, der Kontrolle und Dokumentation des Lichtbildausweises des Zeichnungsberechtigten sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen.

Auch die im Punkt 4.2.2 angeführte Kontrolle der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Subunternehmer hätten von der Amtspartei nicht festgestellt werden können. Ebenso hätte es Mängel bei den nur fragmenthaft vorgelegten Bautagesberichten gegeben.

Die vom Gutachter im Punkt 5.1.1 angeführten Maßnahmen seien auch nicht vollständig durchgeführt worden.

Zu Punkt 5.1.2 führe die Behörde an, dass diese Liste doch auch als fremdüblicher Maßstab bzw. „Richtschnur“ im Bau- und der Baunebenbranche herangezogen werden könne. Denn viele Punkte seien ja auch mit dem vom Gutachter angeführten Angaben ident.

Im Punkt 5.1.3 stelle der Gutachter zweifelsfrei und klar fest, dass Barzahlungen „nicht üblich“ gewesen wären. Weiters werde angeführt „Barzahlungen an unbekannte Zahlungsempfänger, deren Identität nicht überprüft wurde, können für sorgfältige Unternehmer für die Jahre 2013 und 2014 gänzlich ausgeschlossen werden.“ Dieser Punkt sei bereits während der Betriebsprüfung, beim Abschluss und im Beschwerdeverfahren immer wieder von der Behörde als „extreme Sorgfaltspflichtverletzung“ angesehen worden.

Im Punkt 5.1.4 sei auch ausgeführt worden, dass die technische Leistungsfähigkeit für die Sorgfaltspflicht notwendig gewesen sein würde, Nachweise seien im Zuge der Betriebsprüfung auch dazu keine vorgebracht worden.

Der Punkt 5.1.5 führe auch das Problemfeld an, dass der Beschwerdeführer keinen Kontakt zu

Geschäftsführern bzw. Zeichnungsberechtigten/Handlungsbevollmächtigten gehabt hätte. Dies sei auch bereits im Prüfungsverfahren dargebracht worden.

Die Punkte 5.1.6 und 5.1.7 Nichtvorlage von schriftlichen Vereinbarungen und Arbeitsverzeichnissen seien auch schon von der Betriebsprüfung bemängelt worden.

Daher könne die Behörde nur davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer in einer Gesamtbetrachtung die Sorgfaltspflicht, die in der Branche üblich gewesen wäre, nicht erfüllt hätte. Dem Beschwerdeführer sei das Verschulden an der nicht erfolgten Empfängerbenennung iSd § 162 BAO anzulasten. Daher sei nach Ansicht der Behörde die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Schreiben vom 13.12.2021** wurde obige Stellungnahme der Amtspartei dem Beschwerdeführer übermittelt.

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Strittig ist die Anerkennung von Fremdleistungsaufwand im Jahr 2013 in Höhe von 265.755,00 € an die ***15*** GmbH sowie im Jahr 2014 in Höhe von 25.000,00 € an die ***5*** GmbH.

Unstrittig wurden die gegenständlichen Leistungen erbracht und die Aufwendungen getätigt. Ebenso unstrittig waren die rechnungsausstellenden Firmen nicht die tatsächlichen Empfänger der Geldbeträge (siehe auch die Begründung zur Beschwerde vom 5.6.2018: *„weise mehrere Parallelen zum gegenständlichen Fall auf (u.a. Subunternehmer wären faktische Scheinfirmen, die sich als Sozialbetrugsfirmen entpuppt hätten)“*).

Auch nach Aufforderung zur Empfängerbenennung iSd § 162 BAO wurden die wahren Empfänger der Fremdleistungsaufwendungen vom Beschwerdeführer nicht genannt. Zudem konnte vom Beschwerdeführer nicht angegeben werden, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat.

Am 5.2.2018 wurde der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers mündlich aufgefordert, die Empfänger der strittigen Beträge iSd § 162 BAO zu nennen und auf die Konsequenzen einer Nichtbenennung hingewiesen.

Am 15.2.2018 wurde schriftlich zur Empfängerbenennung aufgefordert. Im Zuge der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung wurden keine Empfänger genannt, sondern darauf hingewiesen, dass nicht erkennbar war, dass die Firmen Scheinfirmen gewesen wären und daher der § 162 BAO nicht anwendbar sei.

Im Zuge der Betriebsprüfung ist **neu hervorgekommen**, dass sich die Geschäftsbeziehungen des Beschwerdeführers zur ***15*** GmbH und zur ***5*** GmbH wie folgt gestaltet haben:

2013 - *15*** GmbH**

Mit in Summe 41 Eingangsrechnungen über insgesamt 265.755,00 € mit Ausstellungsdatum zwischen 7.5.2013 und 31.12.2013 wurden Montage- und Verkabelungsleistungen durch die ***15*** GmbH abgerechnet.

Die Rechnungen wurden bar bezahlt.

Der Beschwerdeführer gab niederschriftlich am 24.5.2017 an, dass ein Herr ***12*** die Geldbeträge in bar im Empfang genommen hat.

Im Gegensatz dazu gab der Beschwerdeführer im Zuge der Beantwortung eines Fragenkatalogs vom 16.7.2017 an, dass die Beträge an ***11*** in Wien auf Baustellen oder in einem Restaurant übergeben wurden. Dieser hätte sich als Geschäftsführer vorgestellt.

Dabei wurde nicht überprüft, ob der Empfänger der Beträge für die ***15*** GmbH handelte. Die Belege waren bereits vorbereitet und unterschrieben. Vom Beschwerdeführer konnte nicht angegeben werden, wer die Kassabelege unterschrieben hat.

Über die ***15*** GmbH wurde mit 15.1.2014 das Konkursverfahren eröffnet. Beträge in Höhe von 210.755,00 € sind nach der Konkurseröffnung bezahlt worden.

Letzter Geschäftsführer und einziger Gesellschafter war ***16***.

Im Jahr 2013 wurde eine Betriebsprüfung bei der ***15*** GmbH durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass Betriebsgegenstand die Erbringung von Bauleistungen gewesen ist. Ab September 2013 war der Betriebsgegenstand die Führung einer Pizzeria und eines Großhandels mit Lebensmitteln. An der damaligen Betriebsadresse ***17***, 1150 Wien, gab es weder an der Außenfront, noch an der Eingangstüre einen Hinweis auf die ***15*** GmbH, am Briefkasten fand sich ein kleiner Vermerk. Die Vermieterin der Räumlichkeiten kündigte den Mietvertrag am 19.8.2013 aufgrund von Mietrückstand. Zu diesem Zeitpunkt war schon seit Monaten niemand mehr von der ***15*** GmbH anzutreffen gewesen.

Die Vermieter hatten ausschließlich Kontakt zum ehemaligen Geschäftsführer ***19*** (gelöscht im Firmenbuch seit 7.8.2013). ***16***, Geschäftsführer seit 1.8.2013, war diesen unbekannt.

Der Beschwerdeführer gab niederschriftlich am 24.5.2017 an, dass ein Herr ***12*** seine Kontaktperson gewesen ist, dass ihm die Geschäftsführer nicht bekannt sind und dass er die Namen ***16*** und ***19*** nicht kennt.

Im Gegensatz dazu gab der Beschwerdeführer im Zuge der Beantwortung eines Fragenkatalogs vom 16.7.2017 an, dass ***11*** seine Kontaktperson gewesen ist und dieser sich als Geschäftsführer der ***15*** GmbH ausgegeben hat. Vom Beschwerdeführer wurde dessen Identität nicht überprüft. Zudem wurde nicht überprüft, ob dieser tatsächlich Geschäftsführer gewesen ist.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 15.3.2021 wiederum wurde ***12*** als Kontaktperson genannt.

Beide Personen waren nicht bei der ***15*** GmbH als Dienstnehmer gemeldet.

Kontakt zu anderen leitenden Personen hat es nicht gegeben, der Beschwerdeführer hat die Geschäftsräumlichkeiten der ***15*** GmbH nie betreten.

Die ***15*** GmbH wurde ihm von einem bekannten Unternehmer empfohlen.

Die Anbahnung der Geschäfte erfolgte auf verschiedenen Baustellen.

Abgesehen von Rechnungen, Rahmenwerkverträgen und einem Angebot vom 15.5.2013 gibt es keine weiteren schriftlichen Unterlagen zu den gegenständlichen Fremdleistungen.

Vereinbarungen wurden mündlich abgeschlossen. Anhand der Baustellenabnahmen mit den Generalunternehmern wurden die Leistungen der ***15*** GmbH überprüft. Die Zahlungen erfolgten nach diesen Abnahmen.

Der Beschwerdeführer gab an, dass die Arbeiten von Dienstnehmern der ***15*** GmbH durchgeführt und keine Subfirmen beauftragt worden wären. Aufzeichnungen darüber, wer tatsächlich die Tätigkeiten verrichtet hat, liegen nicht vor.

Drei Rahmenwerkverträge, zwei vom 7.1.2013, einer vom 1.5.2013 wurden vorgelegt.

In allen drei Werkverträgen ist auf der ersten Seite die ***15*** GmbH, ***20***, angegeben, auf Seite drei der Stempel des Auftragnehmers mit der Adresse ***17***. Eine Unterschrift jeweils auf Seite drei befindet sich exakt an der gleichen Stelle.

Im Hinblick auf das Bauvorhaben „***30***“ wurde der Rahmenwerkvertrag mit der ***15*** GmbH am 7.1.2013 unterzeichnet, der Rahmenwerkvertrag mit dem Generalunternehmer erst am 2.4.2013.

Festgestellt wurde weiters, dass betreffend die Baustelle ***31*** bestimmte Arbeiten laut Bautagesbericht mit dem Generalunternehmer am 8.10.2013 vorgenommen wurden, nach dem Bautagesbericht mit der ***15*** GmbH aber am 5.11.2013. Im ersteren sind Namen von Arbeitern angeführt, im zweiten nicht.

Auch im Hinblick auf die Baustelle ***34*** stimmt der Ausführungszeitraum für bestimmte Arbeiten in den Bautagesberichten nicht überein.

Für beide Baustellen gilt, dass die angegebenen Arbeiter - abgesehen vom Beschwerdeführer – weder Dienstnehmer des Beschwerdeführers, noch Dienstnehmer der ***15*** GmbH gewesen sind.

Bei einigen Zahlungsvorgängen stimmt das Datum des Kassabeleges nicht mit dem Tag der Abhebung vom Bankkonto überein. Im Konkreten erfolgte die Barzahlung jeweils vor der Abhebung vom Bankkonto.

Im Zuge des Verfahrens wurde ein **Ordner** mit Unterlagen im Hinblick auf die ***15*** GmbH vorgelegt, aus dem unter anderem Folgendes hervorgeht:

Es finden sich darin 65 Bautagesberichte das Bauvorhaben ***21*** betreffend, ausführende Firma: ***15*** GmbH. Diese Bautagesberichte bestehen aus einem Original und zwei Durchschriften, wobei jeweils alle drei im Ordner des Beschwerdeführers verblieben sind.

Zudem finden sich zwei Passkopien der Geschäftsführer ***16*** und ***19*** und Auszüge aus dem Gewerberegister sowie zwei Firmenbuchauszüge vom 8.1.2013 und vom 21.10.2013.

In den Firmenbuchauszügen ist als Geschäftszweig „Gastgewerbe in allen seinen Betriebsformen“ angeführt. Als Geschäftsführer ab 21.10.2011 scheint ***19*** auf, ab 1.8.2013 ist ***16*** angegeben.

In den drei Auszügen aus dem Gewerberegister vom 6. und 7.6.2013 scheinen folgende

Gewerbeberechtigungen auf: Hausbetreuung, bestehend in der Durchführung einfacher Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener einfacher Wartungstätigkeiten; Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten; Zusammenbau und Montage beweglicher Sachen, mit Ausnahme von Möbeln und statisch belangreichen Konstruktionen, aus fertig bezogenen Teilen mit Hilfe einfacher Schraub-, Klemm-, Kleb- und Steckverbindung. Als gewerberechtlicher Geschäftsführer ist jeweils ***19*** angegeben.

Vom Beschwerdeführer wurde angegeben, UID-Abfragen über MIAS getätigt zu haben. Die Amtspartei hat dem widersprochen.

Vorliegend sind MIAS-Abfragen vom 8.5.2013, 10.5.2013, 19.8.2013, 4.9.2013, 9.9.2013, 21.6.2013, 14.10.2013, 21.10.2013, 28.10.2013, 7.11.2013, 8.11.2013, 15.11.2013, 20.11.2013, 13.12.2013, 16.12.2013, 20.12.2013, 23.12.2013, 30.12.2013, 2.1.2014, 8.1.2014, 9.1.2014, 14.1.2014, 15.1.2014, 16.1.2014, 17.1.2014 und vom 31.1.2014, somit nach dem Zeitraum der Leistungserbringung durch die ***15*** GmbH.

Im Ordner findet sich eine Vielzahl von Bestätigungen der Gebietskrankenkasse für den Arbeitgeber ***15*** GmbH im Hinblick auf die Anmeldung von Arbeitern ab Juni 2013.

Zudem ein Angebot vom 15.5.2013 betreffend die Baustelle ***24***, über 140.600,00 €.

Vorliegend ist auch eine Bestätigung der Gebietskrankenkasse vom 15.1.2014 im Hinblick auf gemeldete Arbeitnehmer.

Des weiteren liegt vor eine Saldenliste der ***15*** GmbH vom 30.6.2013, aus der Erlöse 20% von 8.660,00 € hervorgehen, dies obwohl zu diesem Zeitpunkt bereits Rechnungen an die Firma ***8*** in Höhe von 35.000,00 € fakturiert waren.

Bei einigen Zahlungsvorgängen stimmt das Datum des Kassabeleges nicht mit dem Tag der Abhebung vom Bankkonto überein. Im Konkreten erfolgte die Barzahlung jeweils vor der Abhebung vom Bankkonto.

2014 - *5*** GmbH**

Mit Eingangsrechnungen vom 31.1.2014 (15.000,00 €) und vom 28.2.2014 (10.000,00 €) wurden Leistungen (Verrohrung, Verkabelung, Montage) im Zeitraum Jänner und Februar 2014 in Form eines Pauschales durch die ***5*** GmbH abgerechnet. Auf den Rechnungen ist die Firmenbuchnummer falsch angegeben.

Die Rechnungen wurden bar bezahlt, wobei auf den Kassabelegen kein Tag der Bezahlung angeführt ist.

Der Beschwerdeführer gab niederschriftlich am 24.5.2017 an, dass ein Herr ***11*** die Barbeträge entgegen genommen hat.

Im Gegensatz dazu gab der Beschwerdeführer im Zuge der Beantwortung eines Fragenkatalogs vom 16.7.2017 an, dass die Beträge an ***12*** auf Baustellen oder in einem Restaurant übergeben worden sind. Dieser hätte sich als Geschäftsführer vorgestellt.

Es wurde nicht überprüft, ob dieser für die ***5*** GmbH handelte.

Die Belege waren bereits vorbereitet und unterschrieben. Vom Beschwerdeführer konnte nicht angegeben werden, wer die Kassabelege unterschrieben hat.

Über die ***5*** GmbH wurde mit ***46***.2014 das Konkursverfahren eröffnet.

Letzter Geschäftsführer und einziger Gesellschafter war ***9***. Mit Spezialvollmacht vom 22.3.2013 hat dieser ***10*** ermächtigt, für die ***5*** GmbH tätig zu sein.

Im Jahr 2014 wurde eine Betriebsprüfung bei der ***5*** GmbH durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass ***9*** kein Wort Deutsch spricht und dass Rechnungen vorhanden waren, die dieser nicht zuordnen konnte (sieben verschiedene Rechnungen mit vier unterschiedlichen Aussehen liegen vor). Von der ***5*** GmbH konnten keinerlei Bürounterlagen oder Belege vorgelegt werden.

9 ist dem Beschwerdeführer nicht bekannt.

Der Beschwerdeführer gab niederschriftlich am 24.5.2017 an, dass ein Herr ***11*** sowie drei Arbeiter seine Kontaktpersonen gewesen sind und von ***11*** ein Ausweis abverlangt wurde. Die Anmeldungen der drei Arbeiter bei der Sozialversicherung seien kontrolliert worden. Zum Akt genommen oder schriftlich dokumentiert wurde dies nicht.

Im Gegensatz dazu gab der Beschwerdeführer im Zuge der Beantwortung eines Fragenkatalogs vom 16.7.2017 an, dass ***12*** seine Kontaktperson gewesen ist und dieser sich als Geschäftsführer der ***5*** GmbH ausgegeben hat. Vom Beschwerdeführer wurde dessen Identität nicht überprüft. Zudem wurde nicht überprüft, ob dieser tatsächlich Geschäftsführer gewesen ist.

Beide Personen waren nicht bei der ***5*** GmbH als Dienstnehmer gemeldet.

Kontakt zu anderen leitenden Personen hat es nicht gegeben, der Beschwerdeführer hat die Geschäftsräumlichkeiten der ***5*** GmbH nie betreten.

Die ***5*** GmbH wurde ihm von einem bekannten Unternehmer empfohlen.

Die Anbahnung der Geschäfte erfolgte auf verschiedenen Baustellen.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers wurde am 15.4.2014 die UID der Firma kontrolliert, einen schriftlichen Nachweis darüber gibt es nicht.

Abgesehen von den Rechnungen gibt es keine weiteren schriftlichen Unterlagen zu den gegenständlichen Fremdleistungen. Vereinbarungen wurden lediglich mündlich abgeschlossen.

Anhand der Baustellenabnahmen mit den Generalunternehmern wurden die Leistungen der ***5*** GmbH überprüft. Die Zahlungen erfolgten nach diesen Abnahmen.

Aufzeichnungen darüber, wer tatsächlich die Tätigkeiten verrichtet hat, liegen nicht vor.

Strittig ist, ob für den Beschwerdeführer erkennbar war, dass die gegenständlichen Fremdleister nicht die tatsächlichen Empfänger der Geldbeträge waren oder ob eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt.

Ausgehend vom **Sachverständigengutachten vom 29.10.2021** - in Zusammenschau mit dem Beschluss zur Bestellung des Sachverständigen vom 5.10.2021 - dessen Ausführungen weder

vom Beschwerdeführer, noch von der Amtspartei bestritten worden sind, ist von folgenden Parametern betreffend den **üblichen Sorgfaltsmaßstab in den Jahren 2013 und 2014 vor und bei der Beauftragung von Subunternehmen und während der Auftragsabwicklung** im Hinblick auf das Unternehmen des Beschwerdeführers auszugehen:

Vor Beauftragung eines Subunternehmers

1.

Anhand eines Firmenbuchauszuges wurden der Firmenwortlaut, sonstige wesentliche Eintragungen sowie die zeichnungsberechtigten Vertreter des Subunternehmers kontrolliert. Dieser wurde zum Akt genommen.

*****15*** GmbH**

Die vorhandenen zwei Firmenbuchauszüge wurden offensichtlich nicht auf ihre Richtigkeit kontrolliert.

Anhand der vorgelegten Firmenbuchauszüge vom 8.1.2013 und vom 21.10.2013 hätte der Beschwerdeführer erkennen können, dass *****11***** nicht Geschäftsführer des Subunternehmens gewesen ist. Im Auszug vom 8.1.2013 geht seit 21.10.2011 *****19***** als Geschäftsführer hervor, im Auszug vom 21.10.2013 wird ab 1.8.2013 *****16***** als Geschäftsführer angeführt.

Zudem ist in den Auszügen als Geschäftszweig „Gastgewerbe in allen seinen Betriebsformen“ angeführt. Dem Beschwerdeführer hätte auffallen müssen, dass die angebotenen Leistungen nicht unter diesen Geschäftszweig fallen.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

*****5*** GmbH**

Es konnte vom Beschwerdeführer weder ein Firmenbuchauszug eingereicht werden, noch wurde dessen Existenz oder Kontrolle behauptet.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

2.

Die aufrechte gewerberechtliche Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen wurde durch einen aktuellen Auszug aus dem Gewerberegister überprüft, welcher zum Akt genommen wurde.

*****15*** GmbH**

Gewerberegisterauszüge vom 6. und 7.6.2013 wurden vorgelegt. Aus diesen gehen Anmeldungen vom 27.5.2013 für folgende Gewerbe hervor: Hausbetreuung, bestehend in der Durchführung einfacher Reinigungstätigkeiten einschließlich objektbezogener einfacher Wartungstätigkeiten; Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten; Zusammenbau und Montage beweglicher Sachen, mit Ausnahme von Möbeln und statisch belangreichen Konstruktionen, aus fertig bezogenen Teilen mit Hilfe einfacher Schraub-, Klemm-, Kleb- und

Steckverbindung.

Elektroinstallationen (siehe auch Vorhaltsbeantwortung vom 15.3.2021) sind darin nicht enthalten. Die vom Subunternehmen vorgenommenen Arbeiten wurden von den vorhandenen Gewerbeberechtigungen folglich nicht abgedeckt.

Als Geschäftsführer scheint jeweils ***19*** auf.

Anhand der vorgelegten Gewerberegisterauszüge hätte der Beschwerdeführer erkennen können, dass ***11*** nicht Geschäftsführer des Subunternehmens gewesen ist.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

5 GmbH

Es konnte vom Beschwerdeführer kein Gewerberegisterauszug eingereicht werden. Dass der Beschwerdeführer von ***11*** vorgelegte Gewerbescheine zur Überprüfung durchgelesen hätte, konnte nicht glaubhaft gemacht werden. Dabei hätte es ihm jedenfalls auffallen müssen, dass ***11*** nicht Geschäftsführer des Subunternehmens gewesen ist.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

3.

Die technische Leistungsfähigkeit des Unternehmens wurde unter anderem auch durch brancheninterne Informationen überprüft.

Das Aufsuchen der Geschäftsräumlichkeiten des Subunternehmers und das Einholen von Bonitätsauskünften war bei Kleinunternehmern eher nicht üblich.

15 GmbH

Dass die technische Leistungsfähigkeit der ***5*** GmbH den Erfordernissen entspricht wurde nach den Angaben des Beschwerdeführers aufgrund einer Empfehlung durch einen anderen Unternehmer angenommen.

5 GmbH

Dass die technische Leistungsfähigkeit der ***5*** GmbH den Erfordernissen entspricht wurde nach den Angaben des Beschwerdeführers aufgrund einer Empfehlung durch einen anderen Unternehmer angenommen.

4.

Die berufliche Zuverlässigkeit wurde durch eine Abfrage bei der Sozialversicherung, ob der Subunternehmer auf der HFU-Liste steht, überprüft. Der Ausdruck der Abfrage wurde zum Akt genommen.

Sollte das Unternehmen nicht auf der HFU-Liste geführt worden sein, genügten für einige Unternehmen Unbedenklichkeitsbescheinigungen von Sozialversicherungsanstalten und Finanzämtern.

15 GmbH

Eine Abfrage der HFU-Liste ist nicht dokumentiert und wurde auch nicht behauptet.

Es wurden Anmeldebestätigungen bei der Krankenkasse von diversen Dienstnehmern vorgelegt, Unbedenklichkeitsbescheinigungen fehlen jedoch.
Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

*****5*** GmbH**

Es sind weder Abfragen bei der Sozialversicherung, noch eine Abfrage der HFU-Liste, noch Unbedenklichkeitsbescheinigungen dokumentiert und solche wurden vom Beschwerdeführer auch nicht behauptet.
Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

Bei der Beauftragung und Auftragsabwicklung

5.

Bei der Unterzeichnung des schriftlichen Werkvertrages wurde ein Lichtbildausweis des Zeichnungsberechtigten kontrolliert und dieser samt dem Werkvertrag zum Akt genommen.

*****15*** GmbH**

Vorliegend sind lediglich drei Rahmenwerkverträge, zwei vom 7.1.2013 und einer vom 1.5.2013. Auf sämtlichen Werkverträgen ist die Unterschrift für die *****15*** GmbH** nicht leserlich und der Name des Unterzeichnenden nicht angegeben. Dass dessen Lichtbildausweis vorgelegt wurde oder dieser zum Akt genommen wurde, wurde weder behauptet, noch glaubhaft gemacht.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

*****5*** GmbH**

Es existieren weder schriftliche Werkverträge noch Identitätsnachweise der (mündlich) handelnden Personen.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

6.

Beim erstmaligen Einsatz wurden die Anmeldungen der Mitarbeiter des Subunternehmens bei der Sozialversicherung kontrolliert und mit einer Ausweiskopie dokumentiert.

Täglich wurde die Mannanzahl des Unternehmens dokumentiert.

Das Fehlen von Aufzeichnungen darüber, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat, entsprach nicht dem üblichen Sorgfaltsmaßstab eines sorgfältigen Unternehmers.

*****15*** GmbH**

Es wurde im Hinblick auf die eingesetzten Arbeiter weder die Meldung bei der Sozialversicherung, noch eine Ausweiskopie zum Akt genommen.

Es fehlen zudem Aufzeichnungen darüber, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

5 GmbH

Es wurde im Hinblick auf die eingesetzten Arbeiter weder die Meldung bei der Sozialversicherung, noch eine Ausweiskopie zum Akt genommen. Es wurde vom Beschwerdeführer behauptet, die Anmeldungen von drei Arbeitern bei der Sozialversicherung kontrolliert zu haben, nachgewiesen konnte dies nicht werden.

Es fehlen zudem Aufzeichnungen darüber, wer die Leistungen tatsächlich erbracht hat. Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

7.

In der Regel wurden die formalen Anforderungen an Rechnungen kontrolliert, die Richtigkeit der UID-Nummer jedoch nicht überprüft.

15 GmbH

Ob die formalen Rechnungserfordernisse kontrolliert worden sind, konnte nicht festgestellt werden.

Die UID-Nummer des Subunternehmers wurde durch Abfragen des Subunternehmers selbst kontrolliert. Durch den Beschwerdeführer wurden keine Abfragen vorgenommen.

5 GmbH

Ob die formalen Rechnungserfordernisse kontrolliert worden sind, konnte nicht festgestellt werden.

Fest steht, dass auf den gegenständlichen Rechnungen eine Firmenbuchnummer aufscheint, die nicht der der ***5*** GmbH entspricht.

Die UID-Nummer wurde nach den Angaben des Beschwerdeführers am 15.4.2014 kontrolliert.

8.

Barzahlungen in der gegenständlichen Größenordnung waren nicht üblich. Barzahlungen an unbekannte Zahlungsempfänger, deren Identität nicht überprüft wurde, können gänzlich ausgeschlossen werden.

15 GmbH

Die Zahlungen erfolgten in bar. Der Beschwerdeführer hat im Mai 2017 ***12*** als Übernehmenden der Geldbeträge genannt, im Juli 2017 dann ***11***. In der Vorhaltsbeantwortung vom 15.3.2021 wurde wiederum ***12*** als einzige Kontaktperson genannt. Beide waren nicht Geschäftsführer der ***15*** GmbH.

Für beide Personen liegen keine Nachweise betreffend Überprüfung der Identität vor.

Vom Beschwerdeführer behauptet wurde, dass Visitenkarten ausgehändigt worden wären, die deren Eigenschaft als Geschäftsführer belegen würden. Diese Visitenkarten konnten nicht vorgelegt werden.

11 hat sich nach den Angaben des Beschwerdeführers als Geschäftsführer vorgestellt, eine Überprüfung dieser Angaben, etwa durch einen Firmenbuchauszug, wurde nicht vorgenommen. Anhand der vorgelegten Firmenbuchauszüge vom 8.1.2013 und vom

21.10.2013 hätte der Beschwerdeführer erkennen können, dass ***11*** nicht Geschäftsführer des Subunternehmens gewesen ist. Im Auszug vom 8.1.2013 geht seit 21.10.2011 ***19*** als Geschäftsführer hervor, im Auszug vom 21.10.2013 wird ab 1.8.2013 ***16*** als Geschäftsführer angeführt. Auch aus den vorgelegten Gewerberegisterauszügen wäre das möglich gewesen, auch hier ist ***19*** als Geschäftsführer genannt.

Von diesen beiden genannten Geschäftsführern sind Reisepasskopien im vom Beschwerdeführer eingereichten Ordner dokumentiert. Es wäre ihm demnach ein Leichtes gewesen, zu erkennen, dass ***11*** als Übernehmer der Beträge nicht identisch ist mit einem der beiden Geschäftsführer.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

5 GmbH

Die Zahlungen erfolgten in bar. Der Beschwerdeführer hat im Mai 2017 ***11*** als Übernehmenden der Geldbeträge genannt, im Juli 2017 dann ***12***. In der Vorhaltsbeantwortung vom 15.3.2021 wurde wiederum ***11*** als einzige Kontaktperson genannt. Beide waren nicht Geschäftsführer der ***5*** GmbH.

Für beide Personen liegen keine Nachweise betreffend Überprüfung der Identität vor.

12 hat sich nach den Angaben des Beschwerdeführers als Geschäftsführer vorgestellt, eine Überprüfung dieser Angaben, etwa durch einen Firmenbuchauszug, wurde nicht vorgenommen.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

9.

Die Vollmacht zur rechtsgültigen Vertretung von Vertretern der Subunternehmer wurde samt Lichtbildausweis zum Akt genommen, sofern kein Kontakt zu den Geschäftsführern der Subunternehmer bestanden hat.

15 GmbH

Über die Identität oder Vollmachten der allenfalls für die ***15*** GmbH handelnden Personen gibt es keinerlei Nachweise. Vom Beschwerdeführer wurde auch nicht behauptet, diese überprüft zu haben. Kontakt zu einem Geschäftsführer hat es keinen gegeben.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

5 GmbH

Über die Identität oder Vollmachten der allenfalls für die ***5*** GmbH handelnden Personen gibt es keinerlei Nachweise. Vom Beschwerdeführer wurde auch nicht behauptet, diese überprüft zu haben. Kontakt zu einem Geschäftsführer hat es keinen gegeben.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

10.

Das Fehlen von schriftlichen Vereinbarungen mit den Subunternehmern entsprach nicht dem üblichen Sorgfaltsmaßstab eines sorgfältigen Unternehmers.

15 GmbH

Vorliegend sind – abgesehen von den Rechnungen – lediglich drei Rahmenwerkverträge und ein Angebot. Zudem hat es mündliche Vereinbarungen gegeben.

Konkrete Werkverträge oder – wie in den Rahmenwerkverträgen angeführt - Arbeitsscheine, die die Basis für die jeweilige Abrechnung bilden sollen, sind nicht vorgelegt worden.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

5 GmbH

Abgesehen von den beiden vorliegenden Eingangsrechnungen gibt es keine schriftlichen Dokumentationen sowie keine schriftlichen Vereinbarungen.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

11.

Abfragen in der Ediktsdatei sowie das Einholen von Bestätigungen im Hinblick auf allfällige Rückstände bei der Sozialversicherung oder dem Finanzamt waren nicht üblich. In der Regel reichte der Auszug aus der HFU-Liste, der auch dokumentiert wurde.

15 GmbH

Ein Auszug aus der HFU-Liste liegt nicht vor, dessen Existenz wurde auch nicht behauptet.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

5 GmbH

Ein Auszug aus der HFU-Liste liegt nicht vor, dessen Existenz wurde auch nicht behauptet.

Diese Vorgangsweise entspricht nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass nahezu sämtliche wesentlichen Maßnahmen nicht gesetzt wurden. Das Verhalten des Beschwerdeführers hat nicht dem geforderten Sorgfaltsmaßstab entsprochen, der unstrittig bei der Prüfung von Subunternehmen in den Jahren 2013 und 2014 vor und bei der Beauftragung und während der Auftragsabwicklung anzuwenden war.

Ein Verschulden an der nicht erfolgten Empfängerbenennung kann ihm daher angelastet werden.

Dass die Amtspartei erst im Zuge der Betriebsprüfung, demnach im Nachhinein, von oben angeführten Umständen Kenntnis erlangt hat, wurde auch vom Beschwerdeführer eingeräumt (siehe Begründung zur Beschwerde vom 5.6.2018). Konkrete Einwendungen gegen die Wiederaufnahmebescheide wurden nicht eingereicht.

Rechtliche Begründung

Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 1 BAO

§ 303 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a

der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b

Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c

der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

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

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (Ritz, BAO⁶, § 303 Rz 21ff unter Hinweis auf die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Wesentlich ist dabei, dass im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen neu hervorgekommen sind. Keinen Wiederaufnahmegrund stellen neu entstandene Umstände dar (VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102; 18.12.2017, Ra 2016/15/0071).

Bei Beschwerden betreffend einer Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht zu erkennen hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt laut Spruch des Bescheides herangezogenen Gründen, demnach jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund herangezogen hat (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012).

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (Ritz, BAO⁶, § 303 Rz 35; VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Liegt in einem Betriebsprüfungsbericht ein Verweis auf einzelne Textziffern vor, ist davon auszugehen, dass sich das Finanzamt auf den Neuerungsstatbestand stützt und die in diesen Textziffern angeführten Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach

Ansicht des Finanzamtes neu hervorgekommen ist (VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035). Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es folglich, zu prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Ist sowohl der Wiederaufnahmebescheid, als auch der Sachbescheid mit Beschwerde angefochten, ist zuerst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280).

Begründet wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens mit den Feststellungen der Betriebsprüfung laut Bericht.

Nun wird darin im Detail die Geschäftsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und den gegenständlichen Subunternehmen geschildert.

Neu hervorgekommen ist demnach, dass die genannten Subunternehmen nicht die wahren Empfänger der Fremdleistungszahlungen sind.

Auch die Abläufe und nicht vorhandenen Dokumentationen und vor allem die fehlende Einhaltung des gebotenen Sorgfaltsmaßstabes, die in Folge zur Aberkennung der Betriebsausgabeneigenschaft der Zahlungen für Fremdleistungen geführt hat, sind Tatsachen, die neu hervorgekommen sind.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide war folglich als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuer 2013 und 2014

§ 162 BAO lautet:

„Abs. 1

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

Abs. 2

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

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

der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (VwGH 29.11.1988, 87/14/0203). Es dürfen allerdings dem Steuerpflichtigen keine offenbar unerfüllbaren Aufträge zum Nachweis der Empfänger erteilt werden. "Offenbar unerfüllbar" sind derartige Aufträge aber nur dann, wenn eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, vorliegt. Es darf nicht in der Macht des Steuerpflichtigen gestanden sein, die tatsächlichen Umstände, die ihn an der Bezeichnung der Empfänger hindern, abzuwenden (VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107; 20.12.2017, Ra 2016/13/0041).

Einer Aufforderung nach § 162 Abs. 1 BAO ist dann nicht entsprochen, wenn ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften die Feststellung getroffen wird, dass die genannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind.

Die Antwort des Steuerpflichtigen auf ein Verlangen nach exakter Empfängerbenennung unterliegt der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde (VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046).

Hat sich der Steuerpflichtige in Geschäftsbeziehungen eingelassen, deren Gestaltung ihm eine den Anforderungen nach § 162 BAO entsprechende Nennung der Zahlungsempfänger nicht möglich war, geht das zu seinen Lasten (VwGH 9.3.2005, 2002/13/0236).

Nach der Judikatur wird dem Ausdruck "verweigern" auch eine ungenaue Empfängerbezeichnung gleichgesetzt (VwGH 27.4.1962, 1656/59). Das Verlangen wäre aber dann rechtswidrig, wenn der Auftrag offenbar unerfüllbar ist (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144). Dies ist nach der Rechtsprechung aber nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger bzw. Gläubiger namhaft zu machen (VwGH 28.5.1997, 94/13/0230). Hingegen wird es vielfach am Verschulden liegen, Geschäftsbeziehungen so zu gestalten, dass die Person des Empfängers bzw. Gläubigers nicht namhaft gemacht werden kann (VwGH 2.3.1993, 91/14/0144; 28.5.1997, 94/13/0230; 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099; 9.3.2005, 2002/13/0236; 22.11.2012, 2008/15/0256).

Der Abzug von Schulden und Aufwendungen ist mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger der Empfänger bezeichnet werden, grundsätzlich noch nicht gesichert. Die bloße Nennung einer falschen oder beliebigen Person (VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; 17.11.1982, 81/13/0194), oder die Namhaftmachung einer nicht existenten GmbH (VwGH 8.6.1988, 84/13/0069), kann die zwingende Versagung der Anerkennung der Aufwendungen nicht verhindern; gleiches gilt für die Nennung einer Firma in einer Steueroase oder einer Briefkastengesellschaft, bei der es sich um ein Unternehmen handelt, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann (VwGH 31.5.2006, 2002/13/0145, 0146; 18.10.2017, Ra 2015/13/0054).

Um eine Person als Empfängerin iSd § 162 BAO ansehen zu können, ist die „formelle Existenz“ im Rechtssinn etwa einer Gesellschaft ebenso wenig ausreichend wie deren formelle Funktion

als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloße Rechnungslegerin (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

Es ist der Aufforderung nach § 162 BAO weiters nicht entsprochen, wenn die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind, was auch in einem solchen Fall die Absetzung der geltend gemachten Zahlungen selbst dann ausschließt, wenn vom tatsächlichen Vorliegen (an unbenannt gebliebene Empfänger) geleisteter Zahlungen auszugehen ist (VwGH vom 30.09.1998, 96/13/0017; 15.09.1999, 83/13/0150). Die Unauffindbarkeit und die völlige Unbekanntheit einer Person auch an der angegebenen Adresse sind ausreichend maßgebliche Gründe für diese Vermutung (VwGH 28.05.1997, 94/13/0230; 25.05.2004, 2001/15/0019; 9.3.2005, 2002/13/0236).

Empfänger iSd § 162 BAO ist derjenige, der mit dem Steuerpflichtigen in rechtliche Beziehung getreten ist, demnach die Person, die Vertragspartner ist, die einerseits an den Steuerpflichtigen leistet und andererseits die Gegenleistung erhalten hat (BFG 21.8.2018, RV/7102185/2013; VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041).

Wesentlich ist dabei, welche Personen durch ihr Tätigwerden oder Dulden die Geschäfte tatsächlich ermöglicht haben (VwGH 20.9.2007, 2007/14/0007).

Unstrittig wurde der Beschwerdeführer mehrmals zur Nennung der Empfänger der Fremdleistungszahlungen aufgefordert, unstrittig kann der Beschwerdeführer die wahren Empfänger der gegenständlichen Zahlungen nicht nennen. Dass die beiden genannten Subunternehmen nicht die tatsächlichen Empfänger der Zahlungen sind, wurde auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa 27.11.2020, Ra 2018/13/0059; 17.11.2020, Ra 2020/13/0064; 13.11.2019, Ra 2018/13/0107; 26.6.2002, 2000/13/0013;) und des Bundesfinanzgerichtes (siehe BFG 16.3.2021, RV/7104669/2020; 10.12.2020, RV/7103693/2017; 2.3.2020, RV/7106439/2019) ist bei Prüfung einer Sorgfaltswidrigkeit im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung nach § 162 BAO auszuführen, inwieweit bestimmte Überprüfungen in der Baubranche üblich sind.

Der durch den Sachverständigen dargelegte geforderte und übliche Sorgfaltsmaßstab wurde vom Beschwerdeführer wie oben ausgeführt nicht eingehalten.

Eine unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit, die Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, liegt folglich nicht vor.

Vielmehr ist aufgrund der Versäumnisse des Beschwerdeführers vor und bei der Beauftragung der Subunternehmen und während der Auftragsabwicklung von einer selbst verschuldeten Unmöglichkeit, die wahren Empfänger der gegenständlichen Zahlungen zu nennen, auszugehen.

Nach § 162 BAO ist daher der Fremdleistungsaufwand nicht anzuerkennen.

Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

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.

Ob der Beschwerdeführer aufgrund einer Verletzung des in den Beschwerdejahren üblichen Sorgfaltsmaßstabes bei der Beauftragung von Subunternehmen aus eigenem Verschulden die wahren Empfänger von Zahlungen für Fremdleistungen nicht nennen konnte ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Linz, am 4. Jänner 2022