

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LMG Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Sochorgasse 3, 2512 Oeynhausen, über die Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2007,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2008,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2009,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2010,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2011,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2007,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2008,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2009,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2010,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2011,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008,

- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 und
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010,

über die Beschwerde vom 8. Juli 2015 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 26. Juni 2015 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2012 und
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 26. Juni 2015 betreffend Einkommensteuer 2012 und

über die Beschwerde vom 23. Juli 2015 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 7. Juli 2015 betreffend Einkommensteuer 2013

zu Recht:

I. Die Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2009

wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

III. Der Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2007,

- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2008,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2009 und
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2011

wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

IV. Der Beschwerde vom 8. Juli 2015 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 26. Juni 2015 betreffend Einkommensteuer 2012 und
- der Beschwerde vom 23. Juli 2015 gegen
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 7. Juli 2015 betreffend Einkommensteuer 2013

wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

V. Die Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2007,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2008,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2009,
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2010 und
- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2011 und

die Beschwerde vom 8. Juli 2015 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 26. Juni 2015 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2012

werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

VII. Über die Beschwerde vom 4. Juli 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 2. April 2014 betreffend Einkommensteuer 2010 fasst das Bundesfinanzgericht den

Beschluss:

Die Beschwerde wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer beim im Bereich „Übriges Ausbau- und Bauhilfsgewerbe“ tätigen Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs 2 FinStrG (Gegenstand der Prüfung: Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Kammerumlage, jeweils betreffend die Jahre 2007 bis 2011 sowie Nachschau betreffend den Zeitraum 01/2012 bis 11/2013) wurden die vom Beschwerdeführer geführten Bücher und Aufzeichnungen aufgrund gravierender Mängel (Kassenfehlbeträge, nicht erfasste Erlöse lt Vorprüfung, fallweise Doppelverbuchungen von Eingangsrechnungen) als nicht ordnungsgemäß iSd BAO qualifiziert und wurden vom Beschwerdeführer gewinnmindernd erfasste Fremdleistungsaufwendungen einem Betrugsszenario zugeordnet, das im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung im Wesentlichen wie folgt beschrieben wurde: Es seien geringfügig tätige oder nicht mehr tätige Gesellschaften unter Einsetzung eines Scheingeschäftsführers „übernommen“ worden und sei auf diese Gesellschaften Personal angemeldet worden, welches bei einem anderen Unternehmen („Kunden“) tätig gewesen sei. Der bezahlte Aufwand für die Arbeiter sei an die Kunden mit Schein-/Deckungsrechnungen verrechnet worden. Dabei sei die Rechnungssumme erhöht worden, damit der

Rechnungsempfänger Schwarzgeld lukrieren kann, wobei dafür eine Provision kassiert worden sei. Der Kunde habe bar oder per Überweisung bezahlt. Sodann sei - abzüglich der zuvor erwähnten Provision - eine teilweise Rückzahlung des Rechnungsbetrages an den Rechnungsempfänger erfolgt (Kick-Back-Zahlung). Der wirtschaftliche Sinn und Zweck des Systems sei es, dem vermeintlichen Kunden einerseits zu ermöglichen, sich die auf die betroffenen Arbeiter entfallenden Lohn- und Sozialabgaben zu sparen und andererseits durch Aufnahme der fingierten Rechnungen in die Buchhaltung den eigenen steuerlichen Gewinn zu mindern, ohne Gefahr zu laufen, selbst Arbeiter illegal zu beschäftigen und sich damit dem Risiko einer Kontrolle auszusetzen bzw den Arbeitern eine sozialversicherungsrechtliche Absicherung zu verwehren. Die Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben werde zur Gänze an die Betrugsfirmen überwält, die jedoch von Beginn ihrer kurzen Lebensdauer an nicht die Absicht hätten, diese Lohn- und Sozialabgaben abzuführen. Die vom Beschwerdeführer (als „Kunde“) in diesem Zusammenhang verbuchten Fremdleistungsaufwendungen seien nicht anzuerkennen. Aufgrund von Erfahrungswerten der Finanzverwaltung bei derartigen Betrugsszenarien und aufgrund des Umstandes, dass circa das Doppelte eines üblichen Kollektivvertragslohnes verrechnet worden sei, wurde der tatsächliche Lohnaufwand vom Prüfer mit 50% des verrechneten Fremdleistungsaufwands geschätzt, wobei zusätzlich die auf diese Beträge entfallende Lohnsteuer sowie der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in den betreffenden Jahren gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Darüber hinaus wurden vom Beschwerdeführer gewinnmindernd geltend gemachte Eingangsrechnungen diverser Einzelunternehmer nicht anerkannt und die betreffenden Einzelunternehmer als Scheinselbstständige qualifiziert. Für den Zeitraum 2007 bis 2010 sei von den „Scheinselbstständigen“ circa ein Viertel und für das Jahr 2011 circa ein Drittel mehr als der übliche Kollektivvertragslohn verrechnet worden. Den Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zufolge seien im Schätzungswege für die Jahre 2007 bis 2010 75% und ab dem Jahr 2011 zwei Drittel der von den „Scheinselbstständigen“ verrechneten Beträge als geschätzter Lohnaufwand zu berücksichtigen. Zudem erfolgte im Rahmen der Außenprüfung eine Festsetzung (Herabsetzung) der Kammerumlage und wurden die nach Ansicht des Prüfers zu viel entrichteten Beträge an Kammerumlage in den jeweiligen Jahren den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

Bezugnehmend auf die Feststellungen der oa abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte mit den im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheiden vom 2.4.2014 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 eine Wiederaufnahme der Verfahren und ergingen am 2.4.2014 betreffend diese Jahre die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung berücksichtigende neue Einkommensteuerbescheide. Betreffend das Jahr 2011 erfolgte mit Bescheid vom 2.4.2014 erstmalig eine Veranlagung zur Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Feststellungen der oa abgabenbehördlichen Prüfung. Betreffend die aus den vorgenannten Bescheiden resultierenden

Einkommensteuernachforderungen erfolgte mit den im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheiden eine Festsetzung von Anspruchszinsen.

Mit Schreiben des anwaltlichen Vertreters des Beschwerdeführers, RA Mag. ***RA1***, vom 4.7.2014 wurde nach erfolgter Verlängerung der Beschwerdefrist gegen die vorgenannten Bescheide rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Darin wurde zunächst vorgebracht, dass keine neuen Tatsachen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen, vorliegen würden. Dies ua mit der Begründung, dass die strittigen Eingangsrechnungen dem Finanzamt aufgrund einer vorangegangenen Außenprüfung bereits bekannt gewesen seien. Zudem seien die Feststellungen betreffend die seitens der Rechnungsaussteller vermeintlich vorgenommenen Rechnungsmanipulationen unzureichend begründet worden. Die von der belangten Behörde in diesem Zusammenhang als Beweismittel herangezogenen Rechnungen in Dateiform inklusive der zu diesen Dateien abgerufenen Dateieigenschaften seien dem Beschwerdeführer zudem nicht zur Verfügung gestellt worden. In der Sache wurde zusammengefasst vorgebracht, der Beschwerdeführer habe an keinem Betrugsszenario teilgenommen und seien die betreffenden abgerechneten Leistungen tatsächlich von den Rechnungsausstellern erbracht worden. Betreffend die Aufwendungen in Zusammenhang mit den von der belangten Behörde als Scheinselbstständige qualifizierten Einzelunternehmern wurde zusammengefasst vorgebracht, dass die betreffenden Personen die erhaltenen Zahlungen in ihren Steuererklärungen aufgenommen hätten und dass im Übrigen unabhängig davon, ob Scheinselbstständigkeit vorliegt oder nicht, die betreffenden Aufwendungen jedenfalls betrieblich veranlasst gewesen seien.

Mit Bescheid vom 26.6.2015 erfolgte erstmalig eine Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2012 unter Berücksichtigung der Feststellungen der oa abgabenbehördlichen Prüfung und erfolgte mit Bescheid vom 26.6.2015 betreffend die aus dem vorgenannten Bescheid resultierende Einkommensteuernachforderung eine Festsetzung von Anspruchszinsen.

Mit Schreiben des anwaltlichen Vertreters des Beschwerdeführers, RA Mag. ***RA1***, vom 8.7.2015 wurde gegen die vorgenannten Bescheide rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Darin wurde im Wesentlichen auf den Inhalt der Beschwerde vom 4.7.2014 verwiesen und ergänzend ausgeführt, dass die an die „Einzelunternehmer“ erfolgten Zahlungen unabhängig von der Qualifikation der Zahlungsempfänger als Dienstnehmer oder als Selbstständige betrieblich veranlasst seien und eine Kürzung der Betriebsausgaben nicht gerechtfertigt sei. Eine derartige Kürzung könne nur dann stattfinden, wenn Ausgaben nicht betrieblich veranlasst sind.

Mit Bescheid vom 7.7.2015 erfolgte erstmalig eine Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2013 unter Berücksichtigung der Feststellungen der oa abgabenbehördlichen Prüfung.

Mit am 23.7.2015 bei der belangten Behörde eingelangtem – der Beschwerde vom 8.7.2015 weitestgehend inhaltlich entsprechendem – Schreiben des anwaltlichen Vertreters des

Beschwerdeführers, RA Mag. ***RA1***, wurde gegen den vorgenannten Bescheid rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben.

Mit als „Beschwerdevorentscheidungen“ bezeichneten Erledigungen vom 29. September 2015 intendierte die belangte Behörde eine Abweisung der Beschwerden. Als Bescheidadressat war ausschließlich der Beschwerdeführer angeführt und erfolgt eine körperliche Zusendung ausschließlich an den Beschwerdeführer selbst.

Mit Beschluss des BFG vom 9.2.2017 wurde der daraufhin eingebrachte Vorlagentrag vom 27.10.2015 als unzulässig zurückgewiesen, da aufgrund einer aufrechten Zustellvollmacht des anwaltlichen Vertreters des Beschwerdeführers keine wirksame Zustellung der „Beschwerdevorentscheidungen“ vorliege.

Am 4.4.2017 leitete die belangte Behörde daraufhin eine Neuzustellung der Beschwerdevorentscheidungen ein und gingen diese Erledigungen in der Folge am 10.4.2017 dem anwaltlichen Vertreter des Beschwerdeführers zu. Damit wurden die Beschwerden unter Verweis auf die im Rahmen der beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung getroffenen Feststellungen als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben des anwaltlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 8.5.2017 wurde ein Vorlageantrag gestellt und darin vorgebracht, dass als Empfänger der dem Beschwerdeverfahren zugrundeliegenden Bescheide ausschließlich der Beschwerdeführer selbst bezeichnet worden sei und seien die Schriftstücke auch nur dem Beschwerdeführer selbst im Original zugegangen, obwohl der rechtsfreundliche Vertreter über eine aufrechte Zustellvollmacht verfügt habe, die er der belangten Behörde gegenüber bekannt gegeben habe.

Am 28.7.2017 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und beantragte die belangte Behörde unter Verweis auf die im Rahmen der beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung getroffenen Feststellungen, diese als unbegründet abzuweisen.

Mit Beschluss des BFG vom 21.9.2020 wurde die belangte Behörde ua um Übermittlung einer Stellungnahme zum Inhalt des Vorlageantrages vom 8. Mai 2017 ersucht. Daraufhin gab die belangte Behörde dem BFG ua bekannt, dass der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 22.5.2013 betreffend „Vollmachtbekanntgabe Antrag auf Akteneinsicht – Antrag auf Aktenübersendung – Vertagungsantrag“ sich ausdrücklich auf seine im Finanzstrafverfahren erteilte Vollmacht berufen habe. Über dieses Schreiben hinaus seien weder mündliche, fernmündliche noch schriftliche Verweise auf eine allfällig im gesamten Abgabungsverfahren erteilte Vollmacht dem Finanzamt gegenüber erklärt worden. Erst mit dem Verweis auf die erteilte Vollmacht in der Beschwerde vom 4.7.2014 sei für die belangte

Behörde erkennbar gewesen, dass der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers auch im allgemeinen Abgabenverfahren als Vertreter einschreite.

Mit Beschluss des BFG vom 27.10.2021 wurden der beschwerdeführenden Partei die vorgenannte Stellungnahme der belangten Behörde betreffend Vollmachtsbekanntgabe sowie Ausdrücke der unter Tz 3 des Berichts über das Ergebnis der beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung vom 28.3.2014 erwähnten Rechnungen in Dateiform inklusive der zu diesen Dateien abgerufenen Dateieigenschaften übermittelt. Darüber hinaus wurde dem Beschwerdeführer ua betreffend die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen eine Mängelbehebung aufgetragen, da diese keine Begründung enthalten.

Daraufhin führte der Beschwerdeführer mit Schreiben seines nunmehrigen steuerlichen Vertreters vom 15.12.2021 betreffend die erfolgte Festsetzung von Anspruchszinsen aus, Voraussetzung für eine Festsetzung von Anspruchszinsen sei ein Differenzbetrag, der sich aus einem rechtskräftigen Abgabenbescheid ergeben müsse. Gegen die betreffenden Abgabenbescheide sei jedoch Beschwerde erhoben worden, sodass die belangte Behörde nicht dazu berechtigt gewesen sei, Anspruchszinsen festzusetzen. Betreffend die Zustellung der gegenständlichen Bescheide wurde vorgebracht, dass sämtliche verfahrensgegenständliche Bescheide bis dato noch nicht ordnungsgemäß zugestellt worden seien, da der vormalige anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers, RA Mag. ***RA1***, bereits seit der Vollmachtsbekanntgabe am 22.5.2013 als Vertreter im Abgabenverfahren ausgewiesen sei.

Mit Beschluss des BFG vom 27.10.2021 wurde die Amtspartei ua um Darlegung der Grundlagen für die Schätzung des auf die „Scheinselbstständigen“ entfallenden Lohnaufwandes (für die Jahre 2007 bis 2010 75% und ab dem Jahr 2011 zwei Drittel der von den „Scheinselbstständigen“ verrechneten Beträge) sowie um Stellungnahme zu dem Beschwerdevorbringen, dass die betreffenden Personen die vom Beschwerdeführer bezahlten Beträge in ihren Steuererklärungen angegeben hätten, ersucht. Daraufhin übermittelte die Amtspartei dem BFG am 21.1.2022 ua eine tabellarische Übersicht über das Ergebnis der Abfragen der Steuerakte der seitens des FA als Scheinselbstständige qualifizierten Personen und gab die Amtspartei ua bekannt, dass bei der Schätzung des Lohnaufwands einerseits die Zeugenaussage von Herrn ***Z1*** (Niederschrift vom 15.07.2013) und anderseits der Stundenlohn eines Facharbeiters laut Kollektivvertrag für Bauindustrie und Baugewerbe ab 01.05.2010 in Höhe von rund 13 Euro und ab 01.05.2013 in Höhe von über 14 Euro berücksichtigt worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren 2007 bis 2013 im Bereich „Übriges Ausbau- und Bauhilfsgewerbe“ als Einzelunternehmer tätig (eigenen Angaben zufolge in concreto Abbrucharbeiten, Schutt erfassen, Deckendemontage, diverse Hilfstätigkeiten, „Entkernung“ von Wohnungen, Wärmedämmung etc; vgl Niederschrift über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 5.7.2013 Seite 2).

1.1. Vertretungsbefugnis

Der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers, RA Mag. ***RA1***, hat der belangten Behörde mit aktenkundigem Schreiben vom 22.5.2013 betreffend „Vollmachtbekanntgabe Antrag auf Akteneinsicht – Antrag auf Aktenübersendung – Vertagungsantrag“ unter Angabe des Hinweises „Vollmacht erteilt einschließlich Vollmacht gem. § 19a RAO“ bekannt gegeben, dass er „in außen bezeichneter Finanzstrafsache“ mit der Vertretung des Beschwerdeführers beauftragt worden sei und stellte er den Antrag auf Akteneinsicht in den Finanzstrafakt zu Vormerknummer ***1*** sowie weitere das Finanzstrafverfahren betreffende Anträge. Über das vorgenannte Schreiben vom 22.05.2013 hinaus sind bis zu der unter Berufung auf die erteilte Vollmacht vom anwaltlichen Vertreter des Beschwerdeführers vorgenommenen Einbringung der im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Beschwerde vom 4.7.2014 weder mündliche, fernmündliche noch schriftliche Verweise auf eine erteilte Vollmacht dem Finanzamt gegenüber erklärt worden.

1.2. Eingangsrechnungen diverser Einzelpersonen

Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2008 bis 2013 ua Aufwendungen für diverse von ihm beauftragte „Baustellenleistungen“, die von diversen Einzelpersonen an den Beschwerdeführer erbracht wurden, buchhalterisch erfasst. In Summe wurden vom Beschwerdeführer in den jeweiligen Jahren in diesem Zusammenhang Fremdleistungsaufwendungen in nachstehender Höhe verbucht:

Rechnungsaussteller	2008	2009	2010	2011	2012	2013
EU1	9.000,00	17.639,00	25.600,00	31.140,00	16.500,00	
EU2	9.500,00	21.239,00	9.400,00			
EU3			14.619,00	22.539,00	1.600,00	
EU4		20.120,00				

EU5				11.200,00	22.240,00	2.900,00
EU6			10.900,00	33.740,00	15.800,00	
EU7				26.588,00	32.400,00	6.800,00
EU8			8.945,00	23.800,00	18.300,00	20.700,00
EU9			9.300,00			
EU10			19.939,00	31.250,00	25.930,00	21.100,00
EU11		15.239,00	7.200,00			
SUMME	18.500,00	74.236,00	105.903,00	197.847,00	144.820,00	72.800,00

Mit dem Großteil der vorgenannten Personen hat der Beschwerdeführer als „Subunternehmerverträge“ bezeichnete schriftliche Vereinbarungen abgeschlossen, womit jeweils die Abrechnung und Bezahlung eines Pauschalentgelts vereinbart wurde.

Die oa Personen haben die von ihnen in Rechnung gestellten und vom Beschwerdeführer jeweils als Fremdleistungsaufwand erfassten Beträge tatsächlich vom Beschwerdeführer erhalten und sind keine Anhaltspunkte dafür gegeben, dass diese Beträge zum Teil oder zur Gänze an den Beschwerdeführer zurückgeflossen wären.

1.3. Eingangsrechnungen diverser Unternehmen

1.3.1. ***A-GmbH***

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2007 auf der Grundlage von Rechnungen der ***A-GmbH*** (Rechnung 188/2007 vom 15.10.2007 und Rechnung 251/2007 vom 6.11.2007) einen Gesamtbetrag von 51.651,00 Euro als Fremdleistungsaufwand verbucht. Als Leistungsbezeichnung ist in den Rechnungen jeweils „Regiestunden“ für ein „Bauvorhaben 1100 Wien“ angegeben.

Die ***A-GmbH*** wurde am 15.1.2001 gegründet (Sitz: ***A-GmbH-Adr1***). Der Sitz des Unternehmens wurde im Jänner 2007 in die ***A-GmbH-Adr2*** verlegt. Nach mehreren Gesellschafter- und Geschäftsführerwechseln wurde mit Firmenbucheintragung vom ***tt.mm.***2007 der slowakische Staatsbürger ***AA*** als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der ***A-GmbH*** eingetragen. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien wurde am ***tt.mm.***2007 der Konkurs über das Vermögen der ***A-GmbH*** eröffnet. Am ***tt.mm.***2009 erfolgte die amtswegige Löschung im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit.

Im Zuge einer Außenprüfung des zuständigen Finanzamts im Jänner 2008 wurde weder an der Geschäftsadresse lt Firmenbuch noch an der Wohnadresse des Geschäftsführers jemand angetroffen und konnte keine Tätigkeit festgestellt werden. Abfragen beim Zentralen Melderegister zufolge verfügt ***AA*** seit ***tt.mm.***2008 über keinen aufrechten Wohnsitz in Österreich.

Für die in den an den Beschwerdeführer gestellten Rechnungen angegebenen Leistungszeiträume (Juli – Oktober 2007 und Juli – November 2007) wurden von der ***A-GmbH*** an das Finanzamt weder Lohnabgaben gemeldet noch entrichtet. Für Oktober und November 2007 erfolgten keine Umsatzsteuervoranmeldungen. Ab dem Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel auf ***AA*** wurden keine Zahlungen an die WGKK geleistet.

Der Beschwerdeführer hat mit der ***A-GmbH*** keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen. Der im Firmenbuch eingetragene Gesellschafter/Geschäftsführer ***AA*** ist dem Beschwerdeführer nicht bekannt. Die Gültigkeit der auf den Rechnungen der ***A-GmbH*** angegebenen UID-Nummer wurde vom Beschwerdeführer nicht überprüft.

Die Kontaktaufnahme mit dem Beschwerdeführer erfolgte den Angaben des Beschwerdeführers zufolge in einem Kaffeehaus im 10. Wiener Gemeindebezirk. Als Kontaktmann hat den Angaben des Beschwerdeführers zufolge ein „Herr ***Vorname1***“ fungiert. Der Nachname von Herrn ***Vorname1*** ist dem Beschwerdeführer nicht bekannt (vgl Niederschrift über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 5.7.2013 Seite 3).

Es erfolgten seitens des Beschwerdeführers ausschließlich Barzahlungen, obwohl auf den vorliegenden Rechnungen eine Bankverbindung ausgewiesen ist. Die beim Beschwerdeführer aufliegenden Rechnungen und Kassenquittungen weisen zwar als Unterschrift einen Schriftzug auf, der ***AA*** lauten könnte, dieser entspricht jedoch in keiner Weise der Musterzeichnung als Geschäftsführer (Urkundensammlung Firmenbuch). Laut aktenkundigen Kassenbelegen sei der gesamte Rechnungsbetrag bereits am 19.10.2007 in bar bezahlt worden, wobei am Kassenbeleg KA616 vom 19.10.2007 bereits die Rechnungsnummer der erst später am 6.11.2007 mit bis November 2007 reichendem Leistungszeitraum ausgestellten Rechnung Nr. 251/2007 vermerkt ist. Die Rechnungen wurden auf der Baustelle von Herrn ***Vorname1*** übergeben (vgl Niederschrift über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 5.7.2013 Seite 4). Die Geldbeträge wurden den Angaben des Beschwerdeführers zufolge an Herrn ***Vorname1*** – entweder auf den Baustellen oder in Kaffeehäusern – in bar übergeben. Laut Dienstgeberabfrage bei der Sozialversicherung war im Zeitraum 1.7.2007 bis 30.11.2007 kein Dienstnehmer mit dem Vornamen ***Vorname1*** bei der ***A-GmbH*** gemeldet.

Im Zuge von kriminalpolizeilichen Ermittlungen wurde ein Computer ua mit Datensätzen von Rechnungen der ***A-GmbH*** vorgefunden. Darunter befinden sich die auf den Beschwerdeführer ausgestellten Rechnungen Nr 188/2007 vom 15.10.2007 sowie Nr 251/2007

vom 6.11.2007 in Dateiform. Laut Abfrage der Dateieigenschaften wurden die Rechnungen manipuliert – so wurde jeweils ein früheres Rechnungsdatum als das tatsächliche Ausstellungsdatum angegeben, die Dateien erst am 4.12.2007 erstellt. Auf demselben Computer befanden sich auch Datensätze von an den Beschwerdeführer adressierten Rechnungen der ***C-GmbH*** sowie der „***B-GmbH*** (siehe dazu im Folgenden unter Punkt 1.3.2.).

1.3.2. *B-GmbH*****

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2008 auf der Grundlage von Rechnungen der „***B-GmbH*** (Rechnungsdatum der ersten Rechnung: 22.9.2008; Datum der letzten Rechnung: 19.12.2008) einen Gesamtbetrag von 53.000,00 Euro als Fremdleistungsaufwand verbucht. Als Leistungsbezeichnung ist in den Rechnungen jeweils „Abbrucharbeiten und Schuttentsorgung, Deponiekosten bauseits“ angegeben.

Die „***B-GmbH*** wurde am ****tt.mm.***2007 gegründet (Sitz: ***B-GmbH-Adr1***). Der Sitz des Unternehmens wurde am ****tt.mm.***2008 in die ***B-GmbH-Adr2*** verlegt. Nachdem es im August 2007 zu einem ersten Wechsel bei Gesellschafterin und Geschäftsführerin kam, wurden die Geschäftsführung am ****tt.mm.***2008 und sämtliche Gesellschaftsanteile laut Firmenbuch am ****tt.mm.***2008 von Herrn ***BB*** übernommen. Am ****tt.mm.***2009 wurde der Konkurs über das Vermögen der „***B-GmbH*** eröffnet und am ****tt.mm.***2009 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben. Die amtswegige Löschung im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit erfolgte am ****tt.mm.***2010.

Im Zuge einer Erhebung am Unternehmenssitz durch die Abgabensicherung des zuständigen Finanzamts ergab sich am ****tt.mm.***.2008 kein Hinweis auf das Unternehmen (anderer Name auf Sprechanlage, Firma auf Briefkästen nicht angeführt, kein Firmenschild, kein Name an der Wohnung) und wurde niemand angetroffen.

Abfragen beim Zentralen Melderegister ergaben, dass sich der Sitz der Gesellschaft am Hauptwohnsitz von ***BB*** befand. Dieser war zwischen ****tt.mm.***2008 und ****tt.mm.***2009 in der ***B-GmbH-Adr2*** gemeldet und verfügte laut ZMR seitdem über keinen aufrechten Wohnsitz in Österreich mehr. Der eingetragene Unterkunftgeber war laut Auskunft der Hausverwaltung zum Zeitpunkt der Anmeldung von ***BB*** nicht mehr Hauptmieter der betreffenden Wohnung.

Zwischen August 2008 und Jänner 2009 erfolgten keine Umsatzsteuervoranmeldungen; für die Monate Februar bis Juli 2009 wurden „0-Meldungen abgegeben“. Ab dem Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel auf ***BB*** wurden keine Zahlungen an die WGKK geleistet.

Der im Firmenbuch eingetragene Gesellschafter/Geschäftsführer ***BB*** ist dem Beschwerdeführer nicht bekannt. Der Beschwerdeführer hat mit der „***B-GmbH*** keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen (vgl Niederschrift über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 5.7.2013 Seite 5). Die Gültigkeit der auf den Rechnungen der „***B-GmbH*** angegebenen UID-Nummer wurde vom Beschwerdeführer nicht überprüft.

Die Rechnungen wurden auf der Baustelle übergeben. Obwohl auf den vorliegenden Rechnungen eine Bankverbindung ausgewiesen ist, erfolgten ausschließlich Barzahlungen. Anhand der Musterzeichnungen (Firmenbuch Urkundensammlung) ist erkennbar, dass die Unterschriften auf den Barzahlungsbelegen nicht vom Geschäftsführer ***BB*** geleistet wurden. Der Beschwerdeführer gab an, die Bargeldbeträge an „Herrn ***Vorname2***“ (Nachname unbekannt), einem „Vorarbeiter“ der „***B-GmbH*** übergeben zu haben. Eine diesbezügliche Dienstgeberauskunft der Sozialversicherung verlief negativ – im Zeitraum 1.9.2008 bis 31.12.2008 scheint kein Dienstnehmer mit dem Vornamen ***Vorname2*** auf.

Ein Vergleich der aktenkundigen Eingangsrechnungen der „***B-GmbH*** mit einer von der „***B-GmbH*** an einen anderen Empfänger gelegten Rechnung zeigt Ungereimtheiten bei der laufenden Nummerierung auf. So wurde dem Finanzamt vom Beschwerdeführer die Rechnung Nr 90/2008 vom 24.11.2008 vorgelegt, während die an den anderen Rechnungsempfänger gelegte Rechnung der höheren Nummer 91/2008 bereits am 31.10.2008 ausgestellt wurde.

Im Zuge von kriminalpolizeilichen Ermittlungen wurden auf einem Computer Dateien betreffend Rechnungen der „***C-GmbH*** vorgefundenen. Darunter befinden sich ua auf den Beschwerdeführer ausgestellte Rechnungen, die zahlreiche Übereinstimmungen mit den von der „***B-GmbH*** an den Beschwerdeführer gelegten Rechnungen aufweisen (siehe zu den Übereinstimmungen noch im Folgenden):

- Re. 11/2008 vom 27.6.2008 in Höhe von 17.000 Euro
- Re. 78/2008 vom 8.8.2008 in Höhe von 11.000 Euro
- Re. 147/2008 vom 25.9.2008 in Höhe von 19.500 Euro
- Re. 197/2008 vom 27.10.2008 in Höhe von 1.500 Euro

Diese Rechnungen wurden laut Eigenschaften der Dateien erst am 19.2.2009 – somit nach Rechnungsdatum – erstellt.

In der aktenkundigen Belegsammlung des Beschwerdeführers finden sich keine Rechnungen der ***C-GmbH***. Der Beschwerdeführer gab an, die „***C-GmbH*** nicht zu kennen und nicht beauftragt zu haben. Sie habe auch keine Leistungen an den Beschwerdeführer erbracht.

Die „***C-GmbH*** wurde am ****tt.mm.***2005 gegründet (Sitz: ***C-GmbH-Adr1***). Der Sitz des Unternehmens wurde am ****tt.mm.***2007 in die ***C-GmbH-Adr2*** verlegt. Herr

CC übernahm laut Firmenbuch am ***tt.mm.***2008 sämtliche Gesellschaftsanteile und die Geschäftsführung. Am ***tt.mm.***2008 wurde der Konkurs über das Vermögen der „***C-GmbH***“ eröffnet und am ***tt.mm.***2009 mangels Kostendeckung aufgehoben. Die amtswegige Löschung erfolgte am ***tt.mm.***2009.

Die oa Rechnungen der „***C-GmbH***“ weisen zahlreiche Übereinstimmungen mit den vom Beschwerdeführer verbuchten Rechnungen der „***B-GmbH***“ auf. So entsprechen sowohl Bauvorhaben und Leistungsbeschreibung als auch die Rechnungsbeträge den Eingangsrechnungen der „***B-GmbH***“ (Nr. 01/2008 vom 22.9.2008, 14/2008 vom 7.10.2008, 90/2008 vom 24.11.2008 und 132/2008 vom 16.12.2008). Darüber hinaus gleichen sich die Bezeichnung „Gesamtpreis /€“ und die Ziffernstellung der Umsatzsteueridentifikationsnummer.

Die vorgenannten Rechnungen der „***B-GmbH***“ wurden am 20.2.2009 erstellt. Daraus ist ersichtlich, dass die oa Rechnungen der „***C-GmbH***“ – mit geringfügigen Änderungen – auf die „***B-GmbH***“ „umgeschrieben“ wurden.

1.3.3. *D-GmbH*****

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2009 auf der Grundlage von Rechnungen der „***D-GmbH***“ (Rechnungsdatum der ersten Rechnung: 14.4.2009; Datum der letzten Rechnung: 31.08.2009) für überwiegend nicht näher bezeichnete Leistungen einen Gesamtbetrag von 99.000,00 Euro als Fremdleistungsaufwand verbucht.

Die „***D-GmbH***“ wurde am ***tt.mm.***2002 gegründet. Der Sitz wurde seit der Gründung mehrfach verlegt. Am ***tt.mm.***2008 wurde die Adresse ***D-GmbH-Adr1*** im Firmenbuch eingetragen. Im August 2009 wurde der Sitz in die ***D-GmbH-Adr2*** verlegt.

Mit Firmenbucheintragung vom ***tt.mm.***2002 erfolgte ein Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel auf den kroatischen Staatsbürger ***DD***. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien wurde am ***tt.mm.***.2009 über das Vermögen der „***D-GmbH***“ der Konkurs eröffnet. Die amtswegige Löschung infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch erfolgte am ***tt.mm.***2011.

Die UID-Nummer der „***D-GmbH***“ war von 10.8.2009 bis 30.12.2010 (neuerlich) gültig. Somit wurde lediglich die letzte der insgesamt sieben Rechnungen (Rechnung vom 31.08.2009) zu einem Zeitpunkt ausgestellt, zu dem die auf den Rechnungen angedruckte UID-Nummer gültig war. Der Sitz der „***D-GmbH***“ befand sich laut Firmenbuch zu keinem Zeitpunkt an der auf den Rechnungen angegebenen Adresse „***D-GmbH-Adr3***“.

Zwischen Juni 2008 und Dezember 2009 wurden dem Finanzamt von der „***D-GmbH***“ keine Umsatzsteuervoranmeldungen übermittelt. Laut Dienstgeberauskunft der Sozialversicherung waren im Jahr 2009 von der „***D-GmbH***“ zwei Dienstnehmer angemeldet (eine Angestellte und ein Angestellter).

Der Beschwerdeführer hat mit der „***D-GmbH***“ keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen (vgl Niederschrift über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 5.7.2013 Seite 8). Die Gültigkeit der auf den Rechnungen der „***D-GmbH***“ angegebenen UID-Nummer wurde vom Beschwerdeführer nicht überprüft.

Die Rechnungen der „***D-GmbH***“ seien dem Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge von einem namentlich nicht bekannten Rumänen übergeben worden. Es erfolgten – trotz auf den Rechnungen vermerkter Bankverbindung – ausschließlich Barzahlungen. Eigenen Angaben des Beschwerdeführers zufolge seien sämtliche Zahlungen in bar „an den Rumänen“ auf der Baustelle erfolgt (vgl Niederschrift über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 5.7.2013 Seite 9).

Sämtliche Zahlungen wurden mit 1.9.2009 in der Buchhaltung erfasst. Die in der Belegsammlung vorgefundenen Kassenbelege enthalten kein Ausstellungsdatum und keinen Ausstellungsort, die Unterschrift ähnelt der in der Urkundensammlung im Firmenbuch ersichtlichen Unterschrift des Geschäftsführers der „***D-GmbH***“. Auf den vom Beschwerdeführer zusätzlich vorgelegten Kassenbelegen vom 14.4.2009, 29.4.2009, 22.5.2009, 2.7.2009, 26.7.2009, 27.7.2009 und 31.8.2009 ist das Ausstellungsdatum vermerkt, diese enthalten jedoch im Gegensatz zu den Belegen der Buchhaltung keine Unterschrift.

Im Zusammenhang mit dem Kassenfehlbetrag am 1.9.2009 gab der Beschwerdeführer an, dass die von Arbeitern der „***D-GmbH***“ kassierten Barzahlungen zum Teil tatsächlich an anderen Tagen erfolgten und diesbezügliche Belege zerrissen wurden.

1.3.4. *EE*****

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2011 auf der Grundlage von Rechnungen der ***EE*** vom 12.01.2012 und vom 14.01.2012 einen Gesamtbetrag von 10.200,00 Euro als Fremdleistungsaufwand verbucht. Die Rechnung Nr 045/2012 vom 14.01.2012 wurde vom Beschwerdeführer sowohl am 31.12.2011 als auch am 14.01.2012 – somit doppelt – verbucht. Auf beiden Rechnungen wurde kein Leistungszeitraum angedruckt, jedoch händisch „Leistungsz. lt. HrN. ***Z1*** 12/2011 – Rg. Korr. beantr.“ ergänzt.

Der Beschwerdeführer hat mit der ***EE*** – Bau keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen (vgl Niederschrift über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 28.1.2014 Seite 5). Die Gültigkeit der auf den Rechnungen der ***EE*** angegebenen UID-Nummer wurde vom Beschwerdeführer nicht überprüft.

Den Rechnungen der ***EE*** – Bau können keine Zahlungen zugeordnet werden. Eigenen Angaben des Beschwerdeführers zufolge seien Barzahlungen an Herrn ***EE*** auf der Baustelle oder im Kaffeehaus erfolgt (vgl Niederschrift über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 28.1.2014 Seite 6).

Im Zeitraum vom 1.12.2011 bis 14.01.2012 war laut Dienstgeberabfrage bei der Sozialversicherung bei der ***EE*** – Bau lediglich ein Dienstnehmer (Angestellter) gemeldet.

Eigenen Angaben des Beschwerdeführers zufolge wurden die Leistungen von „drei bis vier Mitarbeitern“ erbracht und hat Herr ***EE*** selbst mitgearbeitet (vgl Niederschrift über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 28.1.2014 Seite 6).

1.3.5. *FF*** KG / ***FF*** GmbH & Co KG**

Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2011 und 2012 auf der Grundlage von Rechnungen der ***FF*** KG bzw der ***FF*** GmbH & Co KG (Rechnungsdatum der ersten Rechnung: 30.11.2011; Datum der letzten Rechnung: 21.12.2012) einen Gesamtbetrag von 79.350,00 Euro (2011: 65.400,00 Euro; 2012: 13.950,00 Euro) als Fremdleistungsaufwand verbucht.

Die ***FF*** KG wurde am ***tt.mm.***2008 gegründet (Sitz: ***FF-Adr1***). Der tschechische Staatsbürger ***FF*** war von ***tt.mm.***2011 bis ***tt.mm.***2012 als unbeschränkt haftender Gesellschafter der ***FF*** KG im Firmenbuch eingetragen. Mit Eintragung der ***F1*** GmbH als Komplementär am ***tt.mm.***2012 scheint Herr ***FF*** als Kommanditist der ***FF*** GmbH & Co KG auf. Herr ***FF*** scheint weiters als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der am ***tt.mm.***2012 gegründeten ***F1*** GmbH (Komplementär der ***FF*** GmbH & Co KG) auf. Im Februar 2012 wurde der Sitz der ***FF*** GmbH & Co KG an die Adresse ***FF-Adr2*** verlegt. Seit ***tt.mm.***2013 befindet sich die ***FF*** GmbH & Co KG in Konkurs.

Herr ***FF*** war zwischen ***tt.mm.***.2011 und ***tt.mm.***2012 sowie zwischen ***tt.mm.***2012 und ***tt.mm.***2013 in Österreich gemeldet (Hauptwohnsitz). Als letzter Unterkunftgeber scheint die ***FF*** KG auf. Seit dem 2. Halbjahr 2012 wurde betreffend den Sitz der ***FF*** GmbH & Co KG an der Adresse ***FF-Adr2*** keine Miete mehr entrichtet und erfolgte infolgedessen die Delogierung.

Die Kontaktaufnahme mit dem Beschwerdeführer erfolgte den Angaben des Beschwerdeführers zufolge durch Herrn ***FF***, der auch die Rechnungen auf den Baustellen persönlich übergeben hat; schriftliche Vereinbarungen wurden keine getroffen (vgl Niederschrift über die Vernehmung des Beschwerdeführers vom 28.1.2014 Seite 3 und Seite 4).

Der Beschwerdeführer hat betreffend die ***FF*** KG folgende Unterlagen aufbewahrt, die ihm von Herrn ***FF*** übergeben worden waren:

- Kopie Firmenbuchauszug vom 25.6.2012
- Reisepasskopie ***FF***
- Kopie Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteueridentifikationsnummer ***UID-Nr1*** vom ***tt.mm.***2008
- Kopie Bescheid Magistrat der Stadt Wien ***MA*** vom ***tt.mm.***2009 betreffend Gewerbeanmeldung „Baumeister“ und Geschäftsführerbestellung Hr. ***GG***
- Kopie Ausdruck Dienstgeber in der HFU-Gesamtliste suchen vom ***tt.mm.***.2011 betreffend ***FF*** KG

Betreffend die Gültigkeit der UID-Nummer der ***FF*** KG wurde seitens des Beschwerdeführers eine Abfrage über FinanzOnline durchgeführt.

Von der ***FF*** KG wurde für das Jahr 2011 Lohnsteuer iHv 3.042,70 Euro, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (DB) iHv 1.603,32 Euro sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) iHv 142,52 Euro abgeführt. Für das Jahr 2012 wurde Lohnsteuer iHv 0 Euro, Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds (DB) iHv 1.123,78 Euro sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) iHv 99,88 Euro abgeführt.

Laut Dienstgeberabfrage bei der Sozialversicherung war im Zeitraum 01.10.2011-31.12.2011 ein Dienstnehmer (geringfügig beschäftigter Arbeiter) bei der ***FF*** KG gemeldet. Im Zeitraum 1.10.2012-31.12.2012 waren 6 Dienstnehmer (davon 4 Arbeiter, 1 geringfügig beschäftigte Arbeiterin, 1 Angestellter) bei der ***FF*** GmbH & Co KG gemeldet (vgl. Stellungnahme des Prüfers vom 19.1.2022).

Seit Herr ***FF*** als unbeschränkt haftender Gesellschafter der ***FF*** KG im Firmenbuch eingetragen wurde, hat die ***FF*** KG vermehrt Aufträge von Bauunternehmen entgegengenommen und diese dann an ein Subunternehmen weitergegeben, dh durchgeleitet (vgl. Bericht über das Ergebnis der bei der ***FF*** GmbH & Co KG durchgeführten Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 7/2011 - 6/2012 vom 11.10.2012 Seite 2).

1.3.6. Vorliegen von Scheinrechnungen der *A-GmbH***, der „***B-GmbH***, der „***D-GmbH*** und der ***EE*** – Bau**

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist festzustellen, dass die in den unter den Punkten 1.3.1. bis 1.3.4. angeführten Eingangsrechnungen der ***A-GmbH***, der „***B-GmbH***, der „***D-GmbH*** und der ***EE*** – Bau als Scheinrechnungen zu qualifizieren sind und die in den Rechnungen angeführten Fremdleistungen nicht von den Rechnungsausstellern

erbracht wurden. Vielmehr dienten die Rechnungen lediglich dem Zweck, die Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch den Beschwerdeführer zu verdecken.

Weiteres ist festzustellen, dass der somit beim Beschwerdeführer tatsächlich angefallene Personalaufwand jedenfalls geringer war als der vom Beschwerdeführer verbuchte Fremdleistungsaufwand und seitens des Beschwerdeführers keine Zahlungen erfolgten, die der Höhe nach die in den gegenständlichen Eingangsrechnungen ausgewiesenen Rechnungsbeträge erreichen.

Erfahrungswerten der Finanzverwaltung sowie des Bundesfinanzgerichtes zufolge entspricht die Höhe der tatsächlich geleisteten Zahlungen in derartigen Fällen idR 50% des in den Rechnungen ausgewiesenen Betrages.

1.3.7. Eingangsrechnungen *FF*** GmbH & Co KG**

Dass die Eingangsrechnungen der ***FF*** GmbH & Co KG als Scheinrechnungen zu qualifizieren sind, ist nicht feststellbar.

1.4. Vorliegen von Buchführungsmängeln

Die Buchhaltung des Beschwerdeführers weist im streitgegenständlichen Zeitraum folgende Mängel auf:

- Kassenfehlbeträge in den Jahren 2008 bis 2012;
- nicht erfasste Erlöse in den Jahren 2007 und 2008;
- fallweise Doppelverbuchung von Rechnungen in den Jahren 2009, 2011 und 2012;
- Differenzen zwischen Bareinnahmen und Kassabuchungen (zB KA294 vom 30.6.2011 iHv 101.800 Euro und AR 29004 ***X-GmbH*** vom 30.6.2011 iHv 100.800 Euro).

Zudem fehlen iZm den unter den Punkten 1.3.1. bis 1.3.4 angeführten Eingangsrechnungen in der Bauwirtschaft übliche Grundaufzeichnungen zur Dokumentation des Leistungsaustausches (zB Bautageberichte, Stundenaufzeichnungen, Abnahmeprotokolle, Korrespondenz hinsichtlich Auftragsanbahnung und Auftragserteilung).

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu

beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz*, BAO⁶ § 167 Rz 8 mwN).

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist betreffend den vorliegenden Beschwerdefall wie folgt auszuführen:

2.1. Vertretungsbefugnis

Das Schreiben des vormaligen anwaltliche Vertreters des Beschwerdeführers, RA Mag. ***RA1***, vom 22.5.2013 betreffend „Vollmachtbekanntgabe Antrag auf Akteneinsicht – Antrag auf Aktenübersendung – Vertagungsantrag“ ist aktenkundig. Der Behauptung des Beschwerdeführers, dass sich der vorgenannte anwaltliche Vertreter mit diesem Schreiben als Vertreter im Abgabenverfahren ausgewiesen habe, ist entgegenzuhalten, dass dieses Vorbringen dem eindeutigen Inhalt dieses Schreibens, das sich explizit ausschließlich auf das zu Vormerknummer ***1*** anhängige Finanzstrafverfahren bezieht, widerspricht. Dass dem Finanzamt darüber hinaus – bis zur Einbringung der verfahrensgegenständlichen Beschwerde – weder mündliche, fernmündliche noch schriftliche Verweise auf eine erteilte Vollmacht dem Finanzamt gegenüber erklärt wurden, beruht auf der glaubwürdigen und nicht der Aktenlage widersprechenden Stellungnahme des Amtsvertreters, die dem Beschwerdeführer mit Beschluss des BFG vom 27.10.2021 zur Kenntnis gebracht wurde und der seitens des Beschwerdeführers nicht entgegengetreten wurde.

2.2. Eingangsrechnungen diverser Einzelpersonen

Zu der unter Punkt 1.2. getroffenen Feststellung, dass die in Rechnung gestellten und vom Beschwerdeführer jeweils als Fremdleistungsaufwand erfassten Beträge tatsächlich vom Beschwerdeführer bezahlt wurden und dass keine Anhaltspunkte dafür gegeben sind, dass diese Beträge zum Teil oder zur Gänze an den Beschwerdeführer zurückgeflossen wären, ist wie folgt auszuführen:

Die teilweise Nichtanerkennung der betreffenden Aufwendungen (bis einschließlich 2010 wurden 75% und ab dem Jahr 2011 zwei Drittel der verrechneten Beträge als Lohnaufwand berücksichtigt) stützt das Finanzamt auf eine Schätzung, wobei dieser Schätzung den Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung folgende Erwägungen zugrunde gelegt wurden:

*„In Hinblick auf die von der Betriebsprüfung als Scheinselbständige qualifizierte Personen ergaben Ermittlungen, dass für den Zeitraum 2007 bis 2010 circa ein Viertel und für das Jahr 2011 circa ein Drittel mehr als der übliche Kollektivvertragslohn verrechnet wurden. Kunden wurde von Hrn. ***Bf1*** nach eigenen Angaben ein Stundensatz von 25 Euro (2007-2010) bzw. 30 Euro (ab 2011) verrechnet. Unter Berücksichtigung eines Rohaufschlags bei Arbeit in Höhe von 35% (lt. Hr. ***Z1***) ergibt sich der von den Scheinselbständigen verrechnete Stundensatz mit 16,25 Euro (2007-2010) bzw. 19,50 Euro (ab 2011). Dies deckt sich mit den Angaben von Hrn. ***EU10***, wonach die Rechnungen an die Firma ***NN*** auf einem Stundensatz zwischen 15 und 20 Euro basieren.“*

Diese Erwägungen erweisen sich nach Ansicht des erkennenden Gerichts aber aus den folgenden Gründen als unschlüssig bzw widersprechen die den angestellten Schlussfolgerungen zugrunde gelegten Prämissen zum Teil der Aktenlage:

So ist zunächst festzuhalten, dass es keinen dahingehenden Erfahrungssatz gibt, dass „Schwarzlöhne“ üblicherweise dem jeweiligen Mindestlohn laut Kollektivvertrag entsprechen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass einerseits „Schwarzarbeiter“ idR mehr als den kollektivvertraglichen Mindestlohn verlangen und andererseits der „Auftraggeber“ idR dazu bereit ist, mehr als den kollektivvertraglichen Mindestlohn zu bezahlen. Dies ist einerseits damit zu begründen, dass der „Auftraggeber“ sich ua den vom Arbeitgeber zu tragenden Anteil der Lohnnebenkosten „erspart“, während diese „Ersparnis“ insbesondere betreffend den Dienstgeberanteil in der Sozialversicherung zu Lasten des „Schwarzarbeiters“ geht und insoweit idR nicht in seinem Interesse liegt. Hinzukommt, dass – auch wenn ansonsten Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen – idR keine Zahlungen im Nichtleistungsfall (Urlaub, Krankheit) erfolgen und eine „Beauftragung“ idR von vorneherein nur bei entsprechendem Arbeitsanfall erfolgt.

Wenn das Finanzamt ausführt, Kunden sei vom Beschwerdeführer nach eigenen Angaben ein Stundensatz von 25 Euro (2007-2010) bzw 30 Euro (ab 2011) verrechnet worden, so ist dazu zunächst festzuhalten, dass der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang ausdrücklich einschränkend hinzugefügt hat, *„ich kann nicht alles nach Stunden angeben, weil ich nicht nach Stunden gearbeitet habe“* (vgl Niederschrift über die Vernehmung des Verdächtigen ***Bf1*** vom 5.7.2013 Seite 2). Betreffend die ihm vom Leiter der Amtshandlung vorgehaltene Ausgangsrechnung Nr 80 191 vom 4.11.2011, in der eine Monteurstunde für den Arbeiter Herrn ***HH*** mit 30 Euro netto ausgewiesen wurde, gab der Beschwerdeführer an, dass es sich dabei um eine *„kleine Arbeit, die nach Stunden abgerechnet wurde“*, gehandelt habe. Zudem erfolgten die vom Beschwerdeführer getätigten Aussagen – wie die wiederholte Bezugnahme auf den Arbeiter Herrn ***HH*** verdeutlicht – ausschließlich in Bezug auf Arbeiter, die als solche vom Beschwerdeführer angemeldet waren, während der Beschwerdeführer zu dem Preis, um den er „Arbeitsstunden bei Subfirmen zugekauft“ hat, wie folgt ausführte: *„Etwa 23 bis 27 Euro pro Stunde. Die 23 Euro pro Stunde für den Helfer, die 27*

*Euro pro Stunde für den Facharbeiter. Der Hr. ***Z1*** hat immer geschaut, dass wir die Arbeitssunde billiger bekommen. Subarbeiter auf Stunden waren eigentlich nicht oft, das meiste war nur pauschal.“* (vgl zum Ganzen Niederschrift über die Vernehmung des Verdächtigen ***Bf1*** vom 5.7.2013 Seiten 2 und 3).

Auch Herr ***Z1***, ein ehemaliger Mitarbeiter des Beschwerdeführers gab an, dass bei Subfirmen meistens Pauschalpreise für die Arbeitsleistung vereinbart wurden (vgl Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***Z1*** vom 15.7.2013 Seite 2).

Entgegen den Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vermag das Finanzamt im Übrigen auch aus den erfolgten Zeugeneinvernahmen nichts für seinen Standpunkt zu gewinnen. So hat Herr ***EU10*** beispielsweise ausgesagt, er habe „*mit Pauschalsumme gearbeitet*“ (vgl Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***EU10*** vom 24.1.2014 Seite 7). Auf Nachfrage, wie hoch der Stundensatz als Einzelunternehmer gewesen sei, gab Herr ***EU10*** an: „*Das kann ich nicht sagen genau. Zwischen 15 und 20 Euro ohne Umsatzsteuer. Einen Tag habe ich 8 Stunden gearbeitet, einen Tag 10 Stunden.*“ (vgl Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***EU10*** vom 24.1.2014 Seite 8). Herr ***EU8*** gab betreffend die Festlegung der vertraglichen Leistungen an, er sei mit dem Beschwerdeführer „*zum Anschauen auf der Baustelle [gewesen] und dann wir haben Preis beim Anschauen ausgemacht. Ich habe so pauschal genommen und ich habe ein- oder zweimal die Stunden genommen, weil die Kunde so haben wollte.*“ (vgl Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***EU8*** vom 10.2.2014 Seite 4). Auf explizite Nachfrage, wie die Auftragssumme ermittelt wurde, gab Herr ***EU8*** an: „*Ich rechne wie lange ich brauche. Ich rechne so 15 Euro bis 30 Euro pro Stunde. Ich habe diese Preis gemacht. Die Verträge hat Hr. ***Bf1*** geschrieben – ich kann nicht so gut deutsch.*“ Auf Nachfrage, wie hoch das Entgelt sei, gab Herr ***EU8*** an: „*Pauschales Entgelt, so 15-30 Euro pro Stunde. Pro Tag über 120 Euro.*“ (vgl Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen ***EU8*** vom 10.2.2014 Seiten 4 und 5). Auf der Grundlage dieser Aussagen kann somit offenkundig nicht auf die Verrechnung eines bestimmten Stundensatzes oder auf den Ansatz eines bestimmten Stundensatzes bei der Erstellung eines Angebotes ausgegangen werden.

Vor diesem Hintergrund ist zusammengefasst festzuhalten, dass weder aus der Höhe des kollektivvertraglichen Mindestlohnes noch aus den Angaben des Beschwerdeführers sowie den oa Zeugenaussagen Anhaltspunkte dafür ableitbar sind, dass die vom Beschwerdeführer verbuchten Aufwendungen tatsächlich nicht bezahlt worden wären, oder dass Rückflüsse an den Beschwerdeführer stattgefunden hätten.

Ein Indiz dafür, dass tatsächlich eine Bezahlung der abgerechneten Beträge in der in den Rechnungen ausgewiesenen Höhe erfolgt ist, ist schließlich darin zu erblicken, dass die Rechnungsaussteller im Rahmen ihrer eingereichten Umsatzsteuererklärungen oftmals Umsätze ausgewiesen haben, die betraglich exakt den dem Beschwerdeführer in Rechnung

gestellten Beträgen entsprechen (vgl dazu die von der Amtspartei am 21.1.2022 vorgelegte Aufstellung „Übersicht Fremdleistungen“ und beispielsweise die Umsatzsteuererklärungen von ***EU1*** betreffend die Jahre 2008 und 2010).

Zudem stünde es nicht im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass in Österreich steuerlich erfasste natürliche Personen überhöhte Schein- bzw Deckungsrechnungen an einen Unternehmer ausstellen; würden diese Personen damit doch zu Gunsten eines Fremden das Risiko für sie nachteiliger steuerlicher Folgen auf sich nehmen.

Im Übrigen beruhen die unter Punkt 1.2. getroffenen Feststellungen (insbesondere betreffend die Höhe der Fremdleistungsaufwendungen und die Identität der Rechnungsaussteller) auf den auf der Grundlage der aktenkundigen Unterlagen getroffenen Feststellungen der belangten Behörde, wie sie im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung widergegeben werden und denen vom Beschwerdeführer insoweit nicht entgegengetreten wurde.

Vor diesem Hintergrund können die betreffenden Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

2.3. Eingangsrechnungen diverser Unternehmen

Die unter den Punkten 1.3.1. bis 1.3.4. getroffenen Feststellungen beruhen – soweit ausdrücklich auf bestimmte Unterlagen verwiesen wird – auf den jeweils zitierten aktenkundigen Unterlagen. Soweit kein expliziter Verweis auf einzelne Beweismittel erfolgt, beruhen die getroffenen Feststellungen auf den im Bericht über das Ergebnis der beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung vom 28.3.2014 dargelegten, nicht der Aktenlage widersprechenden Feststellungen der belangten Behörde, denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde.

2.3.1. Vorliegen von Scheinrechnungen der *A-GmbH***, der „***B-GmbH***, der „***D-GmbH*** und der ***EE*** – Bau**

Es ist allgemein bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehören. So wird etwa in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (ErläutRV 523 BlgNR XXIII. GP 2) zur Notwendigkeit einer besonderen Haftung von Auftrag gebenden Unternehmen in der Baubranche ua wie folgt ausgeführt:

„Zur Frage, warum ein derartiges Sonderhaftungsrecht gerade für den Bereich der Baubranche Platz greifen soll, wird auf die Erläuterungen zum Ministerialentwurf des Sozialbetrugsgesetzes, BGBl. I Nr. 152/2004, verwiesen. Demnach besteht von zehn zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldeten Baufirmen bei ca. neun Firmen der Verdacht des Sozialbetruges. Von ca. 800 Firmenbuchanmeldungen von im Baubereich tätigen Firmen pro Jahr existieren rund 600 bis

700 ein Jahr später nicht mehr. Dadurch entsteht ein fiskalischer Schaden zwischen 800 und 1 000 Millionen Euro pro Jahr. Nach etwa sechs bis neun Monaten eröffnen derart unredliche Firmen den Konkurs, ohne die öffentlichen Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen. Die ArbeitnehmerInnen wenden sich in der Folge mit ihren Ansprüchen an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds.

So sind etwa 60 % der in Wien von Insolvenzen betroffenen ArbeitnehmerInnen in der Bauwirtschaft beschäftigt. Im Jahr 2007 wurden allein in Wien 189 Betriebe aus der Bauwirtschaft insolvent, bundesweit 423. In Wien erhielten 4 498 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft in Summe 16 Millionen Euro aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds, bundesweit waren es 7 352 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft, die 30 Millionen Euro vom Fonds erhielten. Den seriösen Unternehmen steht somit eine nicht unerhebliche Zahl von Betrieben gegenüber, bei denen sich im Zuge der Bearbeitung der Verdacht ergab, dass Sozialmissbrauch vorliegt (GeschäftsführerInnen nicht greifbar, keine Firmenunterlagen etc.), wodurch der Sozialversicherung in den vergangenen Jahren Beitragseinnahmen in Millionenhöhe entgingen und die ohnehin schwierige Finanzsituation der Krankenversicherungsträger zusätzlich beeinträchtigt wurde.“

Auch aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts (vgl zB BFG 27.04.2015, RV/7100326/2013; BFG 11.07.2016, RV/7101093/2013; BFG 12.09.2018, RV/2100604/2016; BFG 04.01.2019, RV/2100828/2017; BFG 15.01.2020, RV/7103113/2013; BFG 02.03.2020, RV/7106441/2019; BFG 30.7.2020, RV/7102378/2018) geht hervor, dass es im Baugewerbe vielfach geübte Praxis ist, Betrugsunternehmen als Subunternehmer vorzuschieben. Demnach wurden zahlreiche Unternehmen gegründet, deren einziger Geschäftszweck es ist, als vermeintliche Subunternehmer, die angeblich Personal stellen, aufzutreten. Alternativ wurden auch bereits bestehende Unternehmen gekauft, um – nach erfolgter Änderung der Gesellschafter, der Geschäftsführer, des Sitzes und oft auch des Tätigkeitsbereiches im Firmenbuch – als ebensolcher Subunternehmer aufzutreten. Diese Unternehmen führten oft überhaupt keine Tätigkeit aus und dienten lediglich dazu, Schein- bzw Deckungsrechnungen auszustellen. In diesem Fall besorgte sich der „Auftraggeber“ selbst Schwarzarbeiter und benötigte daher nur Scheinbelege, um dies zu verdecken. Alternativ stellte der vermeintliche Subunternehmer die Schwarzarbeiter, die überhaupt nicht oder nur der Form halber bei der Sozialversicherung angemeldet wurden, selbst zur Verfügung. Eine Abfuhr von Abgaben an das Finanzamt bzw an die Sozialversicherung erfolgte durch die vermeintlichen Subunternehmer nicht. Durch eine solche Konstruktion wollte der „Auftraggeber“ sowohl die Zahlung der lohnabhängigen Abgaben wie der Lohnsteuer oder der Sozialversicherungsbeiträge vermeiden als auch durch die Verbuchung der vom Subunternehmen ausgestellten Rechnung einen geringeren Betrag an Umsatz- und Einkommensteuer abführen.

Den Schwarzarbeitern wurden regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt und wurden in den Schein- bzw Deckungsrechnungen daher üblicherweise

Rechnungsbeträge ausgewiesen, die über die tatsächlich bezahlten Beträge hinausgehen (vgl zB BFG 30.7.2020, RV/7102378/2018, mwN).

Dass seitens der Finanzverwaltung Erfahrungswerte vorhanden sind, denen zufolge sich die tatsächlichen Zahlungen in diesem Zusammenhang idR auf 50% der in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge belaufen, wurde dem Beschwerdeführer im Rahmen des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung bekannt gegeben und wurde vom Beschwerdeführer diesbezüglich kein Vorbringen erstattet. Betreffend die Feststellung, dass dieser Erfahrungssatz auch im Einklang mit den Erfahrungswerten des Bundesfinanzgerichtes steht, sei auf das Erkenntnis des BFG vom 30.7.2020, RV/7102378/2018 und die dort angeführten weiteren Nachweise der Rsp verwiesen.

Im vorliegenden Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Feststellung getroffen, dass ua die ***A-GmbH***, die „***B-GmbH***, die „***D-GmbH*** und die ***EE*** – Bau Schein- bzw Deckungsrechnungen ausgestellt haben, um einen Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug im oben beschriebenen Sinn zu ermöglichen.

Angesicht des sich aus den unter den Punkten 1.3.1. bis 1.3.4. ergebenden Gesamtbildes der Verhältnisse erscheint diese Feststellung nach Ansicht des erkennenden Gerichtes als schlüssig und als im Einklang mit der Aktenlage und dem allgemeinen Erfahrungsgut stehend. Im Einzelnen ist dazu wie folgt auszuführen:

(i) ***A-GmbH***

Insbesondere folgende Umstände sprechen für eine Qualifikation der Eingangsrechnungen der ***A-GmbH*** als Scheinrechnungen: Geschäftsführer des Subunternehmens nicht greifbar; Kassaquittungen nicht vom Geschäftsführer unterzeichnet; keine Nennung der Personen, die an Stelle des Geschäftsführers die Gelder in Empfang genommen hätten; keine schriftlichen Vereinbarungen; keine Dokumentation betreffend Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung; Rechnungsmanipulationen (nachträgliches „Umschreiben“ der Rechnungen auf ein anderes Subunternehmen).

Seitens des Beschwerdeführers wurde die von der belangten Behörde getroffene Feststellung im Ergebnis lediglich mit der Behauptung entgegengetreten, dass „*Unterlagen oder Erkenntnissen, dass der Beschwerdeführer an irgendwelchen Betrugszenarien teilgenommen habe, (objektiv) nicht vorliegen*“.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, die von der belangten Behörde getroffene Feststellung der Manipulation von Rechnungen würde sich auf bloße Behauptungen stützen, ist dem zu entgegnen, dass sich in dem von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakt sowohl Ausdrücke der betreffenden Word-Dokumente als auch Ablichtungen der zugehörigen Dateieigenschaften finden. Diese wurden dem Beschwerdeführer mit Beschluss des BFG vom

27.10.2021 vorgehalten und wurde seitens des Beschwerdeführers dazu keine Stellungnahme abgegeben.

Wenn der Beschwerdeführer auf die „Angemessenheit“ sowohl der von ihm gelegten Ausgangs- als auch der gegenständlichen Eingangsrechnungen verweist, so ist dazu zunächst festzuhalten, dass weder von der belangten Behörde noch vom erkennenden Verwaltungsgericht in Abrede gestellt wurde bzw wird, dass der Beschwerdeführer für die von ihm erbrachten Leistungen ein angemessenes Entgelt verrechnet hat und die verrechneten Leistungen tatsächlich erbracht hat.

Betreffend die „Angemessenheit“ der in den Eingangsrechnungen ausgewiesenen Entgelte genügt es darauf zu verweisen, dass die Verrechnung eines im Hinblick auf die abgerechnete Leistung marktüblichen Preises weder zu beweisen vermag, dass die abgerechnete Leistung tatsächlich erbracht wurde, noch, dass das verrechnete Entgelt tatsächlich bezahlt wurde. Dass der „Marktpreis“ (Bruttolohn) für Schwarzarbeiter nicht dem Marktpreis für tatsächlich von einem (redlichen) Subunternehmer erbrachte Werkleistungen entsprechen kann, ist offenkundig und bedarf keiner weiteren Erläuterung.

Ein substantiiertes Vorbringen liegt somit seitens des Beschwerdeführers insoweit nicht vor (zu den vom Beschwerdeführer gestellten Beweisanträgen siehe unter Punkt 2.5.).

(ii) „***B-GmbH***

Insbesondere folgende Umstände sprechen für eine Qualifikation der Eingangsrechnungen der „***B-GmbH*** als Scheinrechnungen: Geschäftsführer des Subunternehmens nicht greifbar; Kassaquittungen nicht vom Geschäftsführer unterzeichnet; keine Nennung der Personen, die an Stelle des Geschäftsführers die Gelder in Empfang genommen hätten; keine schriftlichen Vereinbarungen; keine Dokumentation betreffend Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung; Rechnungsmanipulationen (nachträgliches „Umschreiben“ der Rechnungen auf ein anderes Subunternehmen).

Seitens des Beschwerdeführers wurde der von der belangten Behörde getroffenen Feststellung lediglich mit der Behauptung, er habe *„jedenfalls an keinem Betriebsszenario teilgenommen“*, Rechnungen seien nicht manipuliert worden und die Leistungen seien erbracht und vom Beschwerdeführer bezahlt worden, entgegengetreten.

Ein substantiiertes Vorbringen liegt somit seitens des Beschwerdeführers insoweit nicht vor (zu den vom Beschwerdeführer gestellten Beweisanträgen siehe unter Punkt 2.5.).

(iii) „***D-GmbH***

Insbesondere folgende Umstände sprechen für eine Qualifikation der Eingangsrechnungen der „***D-GmbH*** als Scheinrechnungen: Geschäftsführer des Subunternehmens nicht greifbar;

Kassaquittungen nicht vom Geschäftsführer unterzeichnet; keine Nennung der Personen, die an Stelle des Geschäftsführers die Gelder in Empfang genommen hätten; keine schriftlichen Vereinbarungen; keine Dokumentation betreffend Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung; kein zur Leistungserbringung erforderliches Personalsubstrat (Arbeiter) bei „***D-GmbH***“ angemeldet.

Seitens des Beschwerdeführers wurde der von der belangten Behörde getroffenen Feststellung lediglich mit der Behauptung, die Leistungen seien von der „***D-GmbH***“ auch erbracht worden, es seien hierfür Rechnungen gelegt worden und habe der Beschwerdeführer diese Leistungen bezahlt und habe der Beschwerdeführer an einem Betrugsszenario nicht teilgenommen, entgegengetreten.

Ein substantiiertes Vorbringen liegt somit seitens des Beschwerdeführers insoweit nicht vor (zu den vom Beschwerdeführer gestellten Beweisanträgen siehe unter Punkt 2.5.).

(iv) ***EE*** – Bau

Insbesondere folgende Umstände sprechen für eine Qualifikation der Eingangsrechnungen der ***EE*** – Bau als Scheinrechnungen: Keine schriftlichen Vereinbarungen; keine Dokumentation betreffend Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung; kein zur Leistungserbringung erforderliches Personalsubstrat (Arbeiter) bei ***EE*** – Bau angemeldet.

Seitens des Beschwerdeführers wurde der von der belangten Behörde getroffenen Feststellung lediglich mit der Behauptung, die Leistungen seien von der ***EE*** – Bau auch erbracht worden, es seien hierfür Rechnungen gelegt worden und habe der Beschwerdeführer an einem Betrugsszenario nicht teilgenommen, entgegengetreten.

Ein substantiiertes Vorbringen liegt somit seitens des Beschwerdeführers insoweit nicht vor (zu den vom Beschwerdeführer gestellten Beweisanträgen siehe unter Punkt 2.5.).

Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen gelangt das erkennende Verwaltungsgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die unter Punkt 1.3.6. getroffenen Sachverhaltsfeststellungen als erwiesen angenommen werden können.

2.3.2. Eingangsrechnungen *FF*** KG / ***FF*** GmbH & Co KG**

Die belangte Behörde hat betreffend die ***FF*** GmbH & Co KG wie folgt ausgeführt: *„Eine vom zuständigen Finanzamt durchgeführte Betriebsprüfung bei der ***FF*** GmbH & Co KG ergab folgendes Bild: Die Gesellschaft hat keinen steuerlichen Vertreter, zu keinem Zeitpunkt wurde ein Termin von Seiten des Unternehmens wahrgenommen oder Buchhaltungsunterlagen vorgelegt. Seit dem 2. Halbjahr 2012 wurde betreffend dem Firmensitz ***FF-Adr2*** keine*

Miete mehr entrichtet (Delogierung erfolgte). Es wird davon ausgegangen, dass die Firma ab Mitte 2012 keine tatsächlichen Leistungen mehr durchgeführt hat.“

Dazu ist zunächst anzumerken, dass die für die im Beschwerdefall vorzunehmende Beurteilung maßgeblichen Verhältnisse für die in den gegenständlichen Eingangsrechnungen ausgewiesenen Leistungszeiträume festzustellen sind, somit für die Monate Oktober bis Dezember 2011 und für die Monate Oktober bis Dezember 2012.

Die Feststellung, die Gesellschaft habe keinen steuerlichen Vertreter und zu keinem Zeitpunkt sei ein Termin von Seiten des Unternehmens wahrgenommen worden bezieht sich allerdings auf das Jahr 2013, somit auf einen Zeitraum, der den hier interessierenden Leistungszeiträumen nachgelagert ist (vgl dazu unter Tz 1 des Berichts über das Ergebnis der bei der ***FF*** GmbH & Co KG durchgeführten Außenprüfung vom 23.10.2013). Demgegenüber haben sowohl der Geschäftsführer der ***FF*** GmbH & Co KG, Herr ***FF***, als auch der damalige steuerliche Vertreter der ***FF*** GmbH & Co KG, ***II*** MBA, im Oktober 2012 noch an der Schlussbesprechung über das Ergebnis der bei der ***FF*** GmbH & Co KG durchgeführten Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 7/2011 bis 6/2012 teilgenommen (vgl die diesbezügliche Niederschrift vom 11.10.2012).

Betreffend die Feststellung, „die Firma [habe] ab Mitte 2012 keine tatsächlichen Leistungen mehr durchgeführt“, lässt die belangte Behörde offen, ob bzw inwieweit daraus Rückschlüsse auf die im Beschwerdefall ua interessierenden Leistungszeiträume Monate Oktober bis Dezember 2011 möglich sind und sind für das Verwaltungsgericht keinerlei dahingehende Anhaltspunkte erkennbar.

Zudem lässt sich aus den von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen aber auch nicht ableiten, dass die im Jahr 2012 an den Beschwerdeführer gelegten Rechnungen als Scheinrechnungen qualifizieren, hat der Geschäftsführer der ***FF*** GmbH & Co KG doch selbst angegeben, er habe vermehrt Aufträge von Bauunternehmen entgegengenommen und diese dann an ein Subunternehmen weitergegeben, dh durchgeleitet (vgl Bericht über das Ergebnis der bei der ***FF*** GmbH & Co KG durchgeführten Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 7/2011 - 6/2012 vom 11.10.2012 Seite 2). Dafür, dass auch unter Berücksichtigung dieses Aspekts betreffend die von der ***FF*** GmbH & Co KG ausgestellten Rechnungen vom Vorliegen von Scheinrechnungen ausgegangen werden müsste, liegen im Beschwerdefall keine Anhaltspunkte vor und hat die belangte Behörde keine diesbezüglichen Feststellungen getroffen.

2.4. Vorliegen von Buchführungsmängeln

Die unter Punkt 1.4. getroffenen Feststellungen beruhen auf den im Bericht über das Ergebnis der beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung vom 28.3.2014 dargelegten

Feststellungen der belangten Behörde, denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde.

2.5. Ablehnung der gestellten Beweisanträge

Soweit der Beschwerdeführer wiederholt die Bestellung eines Sachverständigen beantragt, ohne dabei jedoch konkret die vom Sachverständigen zu klärenden Tatfragen darzulegen, ist dazu wie folgt auszuführen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beachtlichkeit eines Beweisantrages die ordnungsgemäße Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, somit jener Punkte und Tatsachen voraus, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen. Erheblich ist ein Beweisantrag dann, wenn Beweisthema eine für die Rechtsanwendung mittelbar oder unmittelbar erhebliche Tatsache ist (vgl etwa VwGH 24.10.2016, Ra 2016/02/0189 bis 0191).

Beweisanträge, die nur pauschal zum Beweis für das gesamte Vorbringen gestellt werden, entsprechen nicht dem Erfordernis der konkreten Bezeichnung des Beweisthemas, das durch das Beweismittel erwiesen werden soll (vgl VwGH 13.12.2019, Ra 2019/02/0004; 24.3.2010, 2009/03/0156).

Zu den vom Beschwerdeführer beantragten Zeugeneinvernahmen ist einerseits auszuführen, dass auch diese Beweisanträge ohne nähere Angabe eines Beweisthemas erfolgt sind. Wird bei einer beantragten Zeugeneinvernahme ein Beweisthema nicht genannt, so ist die Abgabenbehörde zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet (vgl VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010). Darüber hinaus beinhalten die betreffenden Beweisanträge aber auch nicht die Adresse der Zeugen. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge ist in Beweisanträgen das Beweismittel, das Beweisthema und im Falle von Zeugen auch deren Adresse anzugeben (vgl VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0099; 29.3.2017, Ra 2016/15/0023; 25.11.2015, 2013/16/0034). Bei im Ausland lebenden Personen ist es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe des Abgabepflichtigen, Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (vgl VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144). Die vom Beschwerdeführer gestellten Beweisanträge sind vor diesem Hintergrund abzulehnen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Vertretungsbefugnis – Wirksame Zustellung der Bescheide

§ 83 BAO lautet:

„(1) Die Parteien und ihre gesetzlichen Vertreter können sich, sofern nicht ihr persönliches Erscheinen ausdrücklich gefordert wird, durch natürliche voll handlungsfähige Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben.

(2) Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis des Bevollmächtigten richten sich nach der Vollmacht; hierüber sowie über den Bestand der Vertretungsbefugnis auftauchende Zweifel sind nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Die Abgabenbehörde hat die Behebung etwaiger Mängel unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 85 Abs. 2 von Amts wegen zu veranlassen.

(3) Vor der Abgabenbehörde kann eine Vollmacht auch mündlich erteilt werden; hierüber ist eine Niederschrift aufzunehmen.

(4) Die Abgabenbehörde kann von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen, wenn es sich um die Vertretung durch amtsbekannte Angehörige (§ 25), Haushaltsangehörige oder Angestellte handelt und Zweifel über das Bestehen und den Umfang der Vertretungsbefugnis nicht obwalten.

(5) Die Bestellung eines Bevollmächtigten schließt nicht aus, daß sich die Abgabenbehörde unmittelbar an den Vollmachtgeber selbst wendet oder daß der Vollmachtgeber im eigenen Namen Erklärungen abgibt.“

§ 8 Abs 1 RAO lautet:

„Das Vertretungsrecht eines Rechtsanwalts erstreckt sich auf alle Gerichte und Behörden der Republik Österreich und umfaßt die Befugnis zur berufsmäßigen Parteienvertretung in allen gerichtlichen und außergerichtlichen, in allen öffentlichen und privaten Angelegenheiten. Vor allen Gerichten und Behörden ersetzt die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis.“

§ 9 Abs 3 des Zustellgesetzes - ZustG - lautet:

„Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.“

Der Beschwerdeführer bestreitet die Wirksamkeit der Zustellung der angefochtenen Bescheide an den Beschwerdeführer selbst, da für den Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt gewesen sei, dem gemäß § 9 Abs 3 ZustG zuzustellen gewesen wäre. Dem ist jedoch wie folgt zu entgegenen:

Die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) wird erst mit der Vorlage der Vollmachtsurkunde oder mit der mündlichen Erteilung der Vollmacht der Behörde gegenüber oder mit der ausdrücklichen Berufung auf die erteilte Vollmacht gegenüber der Behörde wirksam (vgl zB VwGH 28.6.2012, 2010/16/0275).

Eine Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden. Auch wenn nach der Vollmachtsurkunde die Vollmacht etwa alle Verfahren vor Abgabenbehörden umfasst, ist sie dennoch von der Abgabenbehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen wird, zu beachten (vgl zB VwGH 28.6.2012, 2010/16/0275; 5.11.2009, 2009/16/0214; 16.12.2003, 2001/15/0026; 19.12.2001, 2000/13/0135; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 9 ZustG Rz 19 mwN).

Dem Umstand, dass dem Finanzamt mit Schreiben des anwaltlichen Vertreters vom 22.5.2013 im Finanzstrafverfahren eine Vollmacht bekannt gegeben worden ist, kommt für das Abgabenverfahren somit insoweit keine Bedeutung zu (vgl sinngemäß VwGH 28.6.2012, 2010/16/0275, wonach umgekehrt der Umstand, dass eine Vollmacht dem Finanzamt als Abgabenbehörde gegenüber bekannt gegeben worden ist, für das Finanzstrafverfahren insoweit keine Bedeutung zukommt). Vor diesem Hintergrund ist entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers aber von einer wirksamen Zustellung der angefochtenen Bescheide auszugehen.

3.2. Wiederaufnahme der Verfahren (ad Spruchpunkte I, II und VII)

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen unter anderem wiederaufgenommen werden, *„wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind“* und *„die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“*

Im vorliegenden Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007, Einkommensteuer 2008 und Einkommensteuer 2009 unter anderem erkennbar auf die festgestellte Tatsache gestützt, dass die vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner Gewinnermittlung abgesetzten Eingangsrechnungen der der ****A-GmbH****, der ****B-GmbH**** und der ****D-GmbH**** als Scheinrechnungen zu qualifizieren sind und die in den Rechnungen angeführten Fremdleistungen nicht von den Rechnungsausstellern erbracht wurden. Diese Tatsache ist erst nach dem Erlassen der zuvor betreffend diese Veranlagungsjahre bereits ergangenen Bescheide infolge kriminalpolizeilicher Ermittlungen und abgabenbehördlicher Ermittlungshandlungen betreffend die Rechnungsaussteller hervorgekommen und führt diese jeweils zu im Spruch anders lautenden Bescheiden (siehe dazu unter Punkt 3.3.2.). Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, diese Tatsachen seien nicht als erwiesen anzusehen, genügt es, auf die diesbezüglich unter den Punkten 1 und 2 dieses

Erkenntnisses erfolgten Ausführungen zu verweisen. So sind an das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmsgründe in Betracht kommen, nach der Rsp des VwGH keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (vgl zB VwGH 27.11.2001, 97/14/0110; 19.9.2007, 2003/13/0115; 21.2.2013, 2009/13/0258). Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden, dann stellt sie einen Wiederaufnahmsgrund dar (vgl VwGH 14.11.1990, 86/13/0059).

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass auch ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt (vgl zB VwGH 18.9.2003, 99/15/0120). Ob die belangte Behörde den Scheincharakter der ihr zuvor bereits bekannten Rechnungen im Erstverfahren bereits erkennen hätte können, ist folglich unerheblich.

Betreffend die für die Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 20 BAO erforderliche Interessenabwägung ist wie folgt auszuführen: Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl *Ritz*, BAO⁶ § 303 Rz 67 mit Nachweisen der Rsp des VwGH). In Anbetracht der Höhe der vom Beschwerdeführer in den Jahren 2007 bis 2009 im Ergebnis zu Unrecht abgesetzten Fremdleistungsaufwendungen (siehe dazu die Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.3.2.) sind die Auswirkungen (siehe dazu die diesem Erkenntnis beiliegenden Berechnungsblätter) weder absolut gesehen noch im Hinblick auf das gesamtbetragliche Ergebnis der bisherigen Sachbescheide als geringfügig einzustufen (vgl dazu zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Es ist somit insoweit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Grund der Rechtssicherheit einzuräumen und hat die belangte Behörde somit von dem ihr eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Demgegenüber ist die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2010 im Ergebnis zu Unrecht erfolgt. So hat die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens insoweit ausschließlich auf die Feststellung gestützt, dass – entgegen den vorgenommenen Verbuchungen und der Abrechnungspraxis – in Wahrheit nicht Werkleistungen an den Beschwerdeführer erbracht worden seien, sondern durch die abgeschlossenen Subunternehmerverträge die Dienstnehmereigenschaft diverser Einzelpersonen verschleiert werden sollte. Wie im Folgenden zu zeigen sein wird, liegt insoweit jedoch keine Tatsache vor, deren Berücksichtigung zu einem im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid zu führen vermag (siehe dazu unter Punkt 3.3.1.). Dasselbe gilt für die Feststellung, dass ua im Jahr 2010 vom Beschwerdeführer den Feststellungen der belangten Behörde eine zu hohe

Kammerumlage I entrichtet worden wäre (siehe dazu unter Punkt 3.5.). Der betreffende Wiederaufnahmebescheid ist daher aufzuheben.

Gemäß § 307 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2010 scheidet der neue Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2010 folglich ex lege aus dem Rechtsbestand aus (vgl zB VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108). Die Beschwerde gegen den somit nicht mehr rechtswirksamen Sachbescheid ist daher zurückzuweisen (vgl VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353).

3.3. Ertragsteuerliche Beurteilung des verbuchten Fremdleistungsaufwandes

3.3.1. Eingangsrechnungen diverser Einzelpersonen

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

Die Schätzung dient der Ermittlung der wahren Besteuerungsgrundlagen, somit von Vorgängen, die sich tatsächlich in der Vergangenheit ereignet haben (VwGH 22.2.2001, 2000/15/0190). Die Schätzung darf nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 184 Rz 3 mwN).

Liegt ein sogenanntes relatives Scheingeschäft vor, durch welches ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt wird, so ist gemäß § 23 Abs 1 BAO das verdeckte Rechtsgeschäft, somit der von den zum Schein abgegebenen Willenserklärungen der Vertragsparteien abweichende tatsächlich realisierte Sachverhalt für die Abgabenerhebung maßgebend.

Die Feststellung, dass ein relatives Scheingeschäft vorliegt, alleine berechtigt nicht zur Schätzung. Dass aus dem Vorliegen eines Scheingeschäftes, das den Rechtsgrund erfolgter Zahlungen verschleiern sollte, in schlüssiger Weise abgeleitet werden könnte, dass es auch betreffend die Höhe der erfassten unter Punkt 1.2. dieses Erkenntnisses festgestellten Zahlungen zu Verfälschungen gekommen wäre, vermochte die Amtspartei nicht darzutun und sind dahingehende Anhaltspunkte für das Verwaltungsgericht nicht erkennbar.

Wie der Beschwerdeführer zutreffend ausführt, ändert die von der belangten Behörde getroffene Feststellung, dass – entgegen den vorgenommenen Verbuchungen und der Abrechnungspraxis – in Wahrheit nicht Werkleistungen an den Beschwerdeführer erbracht worden seien, sondern durch die abgeschlossenen Subunternehmerverträge die

Dienstnehmereigenschaft der betreffenden Personen verschleiert werden sollte, nichts am Betriebsausgabencharakter der angefallenen Aufwendungen.

Im Beschwerdefall ist es als erwiesen anzunehmen, dass die als Betriebsausgaben geltend gemachten Zahlungen tatsächlich in der vom Beschwerdeführer erfassten Höhe erfolgt sind (siehe dazu unter den Punkten 1.2. und 2.2.). Für eine Schätzung der Höhe dieser Zahlungen bleibt damit aber – unabhängig davon, ob die betreffenden Leistungsbeziehungen als Dienstverhältnisse einzustufen sind oder nicht – kein Raum. Liegt in einem derartigen Fall doch die gem § 184 Abs 1 BAO vorauszusetzende Unmöglichkeit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen von vorneherein nicht vor.

Den Beschwerden ist somit insoweit stattzugeben.

3.3.2. Eingangsrechnungen der *A-GmbH***, der „***B-GmbH***, der „***D-GmbH*** und der ***EE*** – Bau**

Die Höhe des beim Beschwerdeführer für die Beschäftigung von Schwarzarbeitern angefallenen Personalaufwandes wurde von der belangten Behörde geschätzt. Sie hat ihre Schätzung dabei zunächst darauf gestützt, dass erfahrungsgemäß nur ein Teil der in Deckungsrechnungen ausgewiesenen Beträge zur Bezahlung von Schwarzarbeitern verwendet wird. Mangels anderer Anhaltspunkte war die Höhe der für die Leistungserbringung erforderlichen Aufwendungen im Wege einer – in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anerkannten (vgl zB VwGH 9.12.1992, 91/13/0094) – griffweisen Schätzung zu ermitteln. Der auf Erfahrungswerten der Finanzverwaltung beruhenden Schätzung dieser Lohnaufwendungen für Schwarzarbeiter mit 50% der Rechnungsbeträge hat der Beschwerdeführer nichts Konkretes entgegengesetzt und vermag auch das erkennende Verwaltungsgericht insoweit eine Rechtswidrigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung nicht zu erkennen.

3.3.3. Eingangsrechnungen *FF*** KG / ***FF*** GmbH & Co KG**

Die Abgabenbehörde trägt grundsätzlich die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können (vgl zB VwGH 8.2.1990, 89/16/0180).

Die belangte Behörde hat im Beschwerdefall keine Feststellungen getroffen, aus denen abgeleitet werden könnte, dass die vom Beschwerdeführer als Betriebsausgaben abgesetzten Zahlungen an die ***FF*** KG bzw die ***FF*** GmbH & Co KG nicht in der vom Beschwerdeführer beantragten Höhe anzuerkennen wären.

Den Beschwerden ist somit insoweit stattzugeben.

3.3.4. Zeitliche Zuordnung von Nachforderungen an Lohnsteuer, DB und DZ sowie von Gutschriften an Kammerumlage I

Der Beschwerdeführer ermittelt seinen steuerlichen Gewinn gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988.

Die belangte Behörde hat betreffend die aus den im Rahmen der Außenprüfung getroffenen Feststellungen resultierenden Nachforderungen von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag eine Passivierung in jenen Jahren vorgenommen, in denen der Abgabeananspruch entstanden ist. Eine derartige Passivierung kommt im Beschwerdefall jedoch aus nachstehenden Gründe nicht in Betracht:

Die zum Bilanzstichtag gegebene bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme des Beschwerdeführers reicht für eine entsprechende Passivierung nicht aus, weil der Ansatz einer Verbindlichkeit in der Bilanz die Gewissheit über den Bestand der Verbindlichkeit am Bilanzstichtag voraussetzt (vgl VwGH 27.1.2009, 2006/13/0062). Zu den jeweiligen Bilanzstichtagen war jedoch weder dem Grunde noch der Höhe nach bereits absehbar, ob die vom Beschwerdeführer vorgenommene Beschäftigung von Schwarzarbeitern und die damit einhergehende Hinterziehung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag seitens des Finanzamtes entdeckt werden würde.

Für die Frage der Passivierung einer Verbindlichkeit kommt es nach der Rsp des VwGH auf den Kenntnisstand des Verpflichteten über den konkreten Bestand einer Verbindlichkeit am Bilanzstichtag zum jeweiligen Bilanzerstellungszeitpunkt an (Grundsatz der subjektiven Richtigkeit der Bilanz; vgl VwGH 25.5.2016, 2013/15/0257). Die Kenntnis eines Täters von der Tatbegehung allein genügt für die Passivierung einer daraus allenfalls resultierenden Verbindlichkeit nicht (vgl VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0023).

Auch die Bildung einer Rückstellung für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gemäß § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 setzt nach § 9 Abs 3 EStG 1988 voraus, dass konkrete Umstände nachgewiesen und festgestellt werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall zum Bilanzstichtag mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist (vgl VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0023). Liegt – wie im gegenständlichen Beschwerdefall eine Hinterziehung von Lohnabgaben vor – darf somit vor dem Zeitpunkt, in dem die Tataufdeckung zumindest unmittelbar bevorsteht, mangels hinreichender Inanspruchnahmewahrscheinlichkeit keine Rückstellung gebildet werden, sondern ist die Rückstellung erst zu dem Zeitpunkt möglich, in dem ernsthaft mit der Nachforderung gerechnet werden muss, insb weil der Prüfer bereits „aufdeckungsorientierte Maßnahmen“ gesetzt hat (vgl Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg], Kommentar zum EStG [22. Lfg 2021] § 9 Rz 53/4 mwH).

Damit ist aber eine Passivierung der gegenständlichen Steuernachforderungen erst dann vorzunehmen, wenn die Nachforderung zumindest der Höhe nach bekannt und deren

Geltendmachung hinreichend wahrscheinlich ist und kommt somit eine Passivierung bereits in jenen Jahren, in denen der Abgabenanspruch entstanden ist, nicht in Betracht.

Umgekehrt entbehrt auch die von der belangten Behörde vorgenommene Hinzurechnung von Teilen der vom Beschwerdeführer in den jeweiligen Jahren abgeführten Kammerumlage I zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb einer gesetzlichen Grundlage, würde doch auch das Einstellen einer Forderung in den jeweiligen Jahren eine hinreichende Konkretisierung des Rückforderungsanspruches betreffend die im Ergebnis zu Unrecht entrichteten Beträge (dem Grunde und der Höhe nach) zum jeweiligen Bilanzstichtag voraussetzen. Andernfalls läge ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip vor.

3.4. Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (§ 205 Abs 3 BAO), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid der stRsp zufolge nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen – wirkungslos gewordenen – Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl zum Ganzen zB VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316; *Ritz*, BAO⁶ § 205 Rz 34 f).

Die Notwendigkeit einer derartigen Anpassung der Anspruchszinsenfestsetzung ergibt sich bereits aus der formellen Akzessorietät eines Nebenanspruches bezüglich seiner zugrundeliegenden Stammabgabe (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150).

Die gegenständlichen Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2007 bis 2012 enthalten keine ausdrücklich gegen den Spruch dieser Bescheide gerichteten Vorbringen (zB betreffend den angewendeten Zinssatz).

Soweit der Beschwerdeführer ins Treffen führt, es lägen keine rechtskräftigen Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2012 vor, ist ihm

entgegenzuhalten, dass das Gesetz eine rechtskräftige Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung nicht verlangt (VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036).

3.5. Unzulässigkeit der Revision

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung 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.

Strittig sind im Beschwerdefall im Wesentlichen im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu klärende Tatfragen, die als solche einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich sind. Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen sind, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Erwägungen dieser Entscheidung zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 16. März 2022