

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Aviso Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH, Mosestiggasse 1, 1230 Wien, und Dr. Michael Kotschnigg, Stadtlauer Straße 39/I/Top 12, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 13. April 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 10. März 2021 betreffend

- Wiederaufnahme Einkommensteuer 2016 bis 2019 sowie Einkommensteuer 2016 bis 2019,
- Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2016 bis 2019 sowie Umsatzsteuer 2016 bis 2019 und
- Festsetzung Umsatzsteuer 12/2020

A. beschlossen:

Die Beschwerde betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 12/2020 wird gemäß § 278 Abs. 1 lit. b iVm § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

B. zu Recht erkannt:

Die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2016 bis 2019 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieser Entscheidung.

C. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurden dem Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) ua. Betriebsausgaben aufgrund Barzahlung gemäß § 20 Abs. 1 Z 9 iVm § 82a EStG 1988 gestrichen. Weiters nahm das Finanzamt die Schätzungsbefugnis für sich in Anspruch und schätzte 50% bestimmter Betriebsausgaben aus Subunternehmenshonoraren aufgrund angenommener Schwarzarbeit ab.

Vor der mündlichen Verhandlung fanden zwei Erörterungstermine statt, in denen die Sach- und Rechtslage erörtert wurde. Im Rahmen der Erörterungstermine wurden bestimmte Feststellungen der Betriebsprüfungen durch den Bf. anerkannt und das Beschwerdebegehren auf das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (Tz 6 des Betriebsprüfungsberichts) und die Schätzung von Aufwendungen (Tz 7 des Betriebsprüfungsberichts) beschränkt.

Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Einkommen- und Umsatzsteuer 2016 bis 2019 erging am 31.03.2022 eine Verständigung nach § 281a BAO, weil betreffend der abweisenden Beschwerdevorentscheidungen Wiederaufnahme Einkommen- und Umsatzsteuer 2016 bis 2019 kein Vorlageantrag eingebracht wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerde betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 12/2020 wurde zurückgenommen.

Der Bf. betreibt ein Einzelunternehmen mit der Firma *****Firma_Bf.***** im Bereich der Reinigungsdienstleistungen sowie Bauleistungen (insb. die Wasser- und Brandschadensbehebung). Der Bf. ist im Streitzeitraum ein kleiner Bauunternehmer.

Barzahlungen:

Folgende Rechnungen für Leistungen wurden vom Bf. bar bezahlt:

Rechnungs- -aussteller	Rechnungs- -datum	Rechnungs- nummer	Leistungs- beschreibung	Netto	USt	Brutto
1 GmbH	27.12.2015 (Zahlung 2016)	2015127-02	Leihgeräte und Container	5.500	1.100	6.600

	03.08.2016	20160803-04	Keller Entrümpelung	3.500	700	4.200
	23.08.2016	20160823-05	Abbrucharbeiten	7.500	1.500	9.000
	15.12.2016	20161215-03	Leihgeräte	7.000	1.400	8.400
	Summe 2016			23.500	4.700	28.200
	05.01.2017	20170105-03	Abbruch und Entsorgung	1.500	300	1.800
	05.01.2017	20170105-06	Leihgeräte	500	100	600
	05.01.2017	20170105-07	Leihgeräte	300	60	360
	05.01.2017	20170105-05	Leihgeräte	200	40	240
	07.02.2017	20170207-01	Leihgeräte	300	60	360
	07.02.2017	20170207-02	Leihgeräte	450	90	540
	07.02.2017	20170207-03	Leihgeräte	800	160	960
	07.02.2017	20170207-04	Leihgeräte	850	140	1020
	20.02.2017	20170220-01	Abbrucharbeiten und Entsorgung	3.500	700	4.200
	01.03.2017	20170301-01	Leihgeräte	2.000	400	2.400
	10.06.2017	20170610-02	Abbrucharbeiten und Entsorgung	4.500	900	5.400
	02.09.2017	20170301-02	Leihgeräte	1.500	300	1.800
	05.10.2017	20171005-04	Leihgeräte	600	120	720
	15.12.2017	20171215-01	Abbruch und Entsorgung, Leihgeräte	3.500	700	4.200

	Summe 2017			20.500	4.100	24.600
2 GmbH	25.07.2018	JL- 158 2018	Abbrucharbeiten	850	0	850
	25.07.2018	JL- 157 2018	Abbrucharbeiten	850	0	850
	25.07.2018	JL- 156 2018	Abbrucharbeiten	3.000	0	3.000
	25.07.2018	JL- 155 2018	Estrich Entfernen und entsorgen	500	0	500
	Summe			5.200		5.200
3 GmbH	28.08.2018	28082018AUG04	Leihgeräte	350	70	420
	05.09.2018	05092018SEPT0 1	Leihgeräte	500	100	600
	04.10.2018	04102018OKT01	Leihgeräte	4.000	800	4.800
	05.10.2018	05102018OKT03	Leihgeräte	2.700	540	3.240
	11.10.2018	11102018OKT02	Leihgeräte	600	120	720
	11.10.2018	11102018OKT01	Leihgeräte	3.500	700	4.200
	12.10.2018	12102018OKT02	Leihgeräte	900	180	1.080
	30.10.2018	30102018OKT01	Abbruch, Entsorgung, Leihgeräte	5.500	1.100	6.600
	19.11.2018	19112018NOVO 1	Leihgeräte	5.000	1.000	6.000
	04.12.2018	04122018DEZ01	Leihgeräte	1.000	200	1.200
	12.12.2018	12122018DEZ01	Leihgeräte, Entsorgung	500	100	600
	19.12.2018	19122018DEZ01	Leihgeräte	300	60	360

	Summe			24.850	4.970	29.820
4 GmbH	05.06.2019	015-06/2019	Mulden und Entsorgung	1.500	0	1.500
	10.08.2019	045-08/2019	Fassaden, Hochdruckreinigung, Gerüst	6.000	0	6.000
	13.11.2019	067/2019	Nasssauger	250	0	250
	22.11.2019	073/2019	Geräte	600	0	600
	23.11.2019	108/2910	Mulden, Geräte	2.500	0	2.500
	02.12.2019	173/2019	Trocknungsgerät, Ventilator	850	0	850
	11.12.2019	337/2019	Abbruch und Entsorgung	3.500	0	3.500
	16.12.2019	376/2019	Mulden, Trockengeräte	2.500	0	2.500
	Summe			17.700	0	17.700
5 GmbH	31.01.2019	034-2019	Trocken-/Absauggerät	2.500	0	2.500
	11.02.2019	057-2019	Leihgeräte	3.000	0	3.000
	11.02.2019	056-2019	Müllcontainer mit Lieferung	3.000	0	3.000
	08.03.2019	068-2019	Mulde	180	0	180
	12.03.2019	069-2019	Container	250	0	250
	14.03.2019	072-2019	Leigeräte; Container	1.500	0	1.500
	14.03.2019	070-2019	Leihgeräte; Hochdruckreiniger	150	0	150

	15.03.2019	074-2019	Leihgeräte; Container; Ventil	3.000	0	3.000
	18.03.2019	077-2019	Container	1.250	0	1.250
	19.03.2019	079A-2019	Container und Entsorgung	2.800	0	2.800
	26.04.2019	090-2019	Müllcontainer	4.000	0	4.000
	05.07.2019	429-2019	Müllcontainer	500	0	500
	02.08.2019	556-2019	Müllcontainer; Wassersauger	950	0	950
	11.10.2019	788-2019	Ventilatoren	600	0	600
	Summe			23.680	0	23.680

Lediglich die bar bezahlten Rechnungen der ***1*** GmbH vom 23.08.2016 (Rechnungsnummer 20160823-05, Leistungsbeschreibung: Abbrucharbeiten), vom 05.01.2017 (Rechnungsnummer 20170105-03, Leistungsbeschreibung: Abbruch und Entsorgung), vom 20.02.2017 (Rechnungsnummer 20170220-01, Leistungsbeschreibung: Abbrucharbeiten und Entsorgung), vom 10.06.2017 (Rechnungsnummer 20170610-02, Leistungsbeschreibung: Abbrucharbeiten und Entsorgung) und vom 15.12.2017 (Rechnungsnummer 20171215-01, Leistungsbeschreibung: Abbruch, Entsorgung und Leihgeräte) rechnen über Leistungen ab, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

Sämtliche bar bezahlten Rechnungen der ***2*** GmbH rechnen über Leistungen ab, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

Nur die bar bezahlte Rechnung der ***3*** GmbH vom 30.10.2008 (Rechnungsnummer 301020180KT01, Leistungsbeschreibung: Abbruch, Entsorgung und Leihgeräte) rechnet über Leistungen ab, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

Nur die bar bezahlte Rechnung der ***4*** GmbH vom 11.12.2019 (Rechnungsnummer 337/2019, Leistungsbeschreibung: Abbruch und Entsorgung), rechnet über Leistungen ab, die

der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

Keine der bar bezahlten Rechnungen der ***5*** GmbH rechnen über Leistungen ab, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

Fehlende Unterlagen:

In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Bf. sind bezogene Leistungen aus Fremdarbeit der ***4*** GmbH in Höhe von 12.000 Euro (inkl. Umsatzsteuer) gebucht, für die Abrechnungsdokumente nicht vorhanden sind. Ebenso verbucht wurden Rechnungen der ***1*** GmbH im Ausmaß von 16.020 Euro (inkl. Umsatzsteuer). Rechnungen oder sonstige Dokumente über diese Buchungen sind nicht mehr vorhanden.

Empfängerbenennung:

Mit Beschluss vom 16.02.2022 forderte das Bundesfinanzgericht den Bf. zur Empfängerbenennung hinsichtlich folgender Rechnungen auf:

Rechnungs- aussteller	Datum	Rechnungs- nummer	Betrag netto	USt	Betrag brutto	Leistungs- beschreibung
1 GmbH	27.12.2015 (Zahlung 2016)	2015127-02	5.500,00	1.100,00	6.600,00	Leihgeräte und Container
	03.08.2016	20160803-04	3.500,00	700,00	4.200,00	Keller Entrümpelung
	15.12.2016	20161215-03	7.000,00	1.400,00	8.400,00	Leihgeräte
	05.01.2017	20170105-05	200,00	40,00	240,00	Leihgeräte
	05.01.2017	20170105-06	500,00	100,00	600,00	Leihgeräte
	05.01.2017	20170105-07	300,00	60,00	360,00	Leihgeräte
	07.02.2017	20170207-01	300,00	60,00	360,00	Leihgeräte
	07.02.2017	20170207-02	450,00	90,00	540,00	Leihgeräte
	07.02.2017	20170207-03	800,00	160,00	960,00	Leihgeräte
	07.02.2017	20170207-04	850,00	170,00	1.020,00	Leihgeräte
	01.03.2017	20170301-01	2.000,00	400,00	2.400,00	Leihgeräte

	02.09.2017	20170301-02	1.500,00	300,00	1.800,00	Leihgeräte
	05.10.2017	20171005-04	600,00	120,00	720,00	Leihgeräte
6 GmbH	16.12.2016	1512 /Dezember	3.000,00	Reverse-charge	3.000,00	Holzpfosten entfernt, Metallträger mit Beton gegossen, Holzpaneele für Zaun montiert
	16.12.2016	1513 /Dezember	3.000,00	Reverse-charge	3.000,00	Stahlsäulen geschliffen, grundiert, lackiert und wieder montiert
	16.12.2016	1514 /Dezember	3.000,00	Reverse-charge	3.000,00	Aushilfen für diverse Arbeiten
	01.02.2017	0060	5.600,00	Reverse-charge	5.600,00	Abbrucharbeiten
	10.03.2017	0210	525,00	Reverse-charge	525,00	Abbruch, Entsorgung
	10.03.2017	0211	3.000,00	Reverse-charge	3.000,00	Verschiedene Tätigkeiten
	10.03.2017	0212	750,00	Reverse-charge	750,00	Abbruch, Entsorgung
	10.03.2017	0213	2.500,00	Reverse-charge	2.500,00	Hilfsarbeiten
	10.03.2017	0214	2.000,00	Reverse-charge	2.000,00	Hilfsarbeiten
	10.03.2017	0215	1.250,00	Reverse-charge	1.250,00	Abbruch, Entsorgung
	10.03.2017	0216	3.000,00	Reverse-charge	3.000,00	Hilfsarbeiten
	10.03.2017	0217	1.500,00	Reverse-charge	1.500,00	Abbruch, Entsorgung
	10.03.2017	0218	8.000,00	Reverse-charge	8.000,00	Abbruch, Entsorgung

7 Kft.	29.01.2016	10012016	5.000,00	Reverse-charge	5.000,00	Entsorgung, Entrümpelung, Abtransport Müll
8 GmbH	24.11.2017	114/2017	1.200,00	Reverse-charge	1.200,00	Keller Sanierung
	24.11.2017	115/2017	225,00	Reverse-charge	225,00	Verputzen von Wand
	24.11.2017	116/2017	1.312,00	Reverse-charge	1.312,00	Abbruch und Entsorgung
	24.11.2017	117/2017	4.300,00	Reverse-charge	4.300,00	Abbruch und Sanierung
	24.11.2017	118/2017	600,00	Reverse-charge	600,00	Spachteln und Malen
	24.11.2017	119/2017	1.000,00	Reverse-charge	1.000,00	Keller Spachteln und Ausmalen
	24.11.2017	120/2017	650,00	Reverse-charge	650,00	Wände neu verputzen und ausmalen
	24.11.2017	121/2017	400,00	Reverse-charge	400,00	Verputzen, Malen, Restmüll entsorgen
	24.11.2017	122/2017	2.700,00	Reverse-charge	2.700,00	Sanierung
	24.11.2017	123/2017	350,00	Reverse-charge	350,00	Abbruch Badezimmer
	24.11.2017	124/2017	475,00	Reverse-charge	475,00	Böden entfernt, abgerissen und Müll entsorgt
	23.01.2018	018/2018	5.000,00	Reverse-charge	5.000,00	Abbruch von Decke
	08.02.2019	0135/2019	5.000,00	Reverse-charge	5.000,00	Reinigungsarbeiten
9 GmbH	27.12.2017	581/2017	4.000,00	Reverse-charge	4.000,00	Aushilfe für Abbrucharbeiten und Malerarbeiten

	27.12.2017	582/2017	800,00	Reverse-charge	800,00	Abbrucharbeit Bad, WC, Küche
	27.12.2017	583/2017	800,00	Reverse-charge	800,00	Abbruch von Decke in Küche
10 GmbH	15.08.2017	165/2017	1.000,00	Reverse-charge	1.000,00	Abbruch und Baustelle reinigen
	13.09.2017	166/2017	4.000,00	Reverse-charge	4.000,00	Abbruch Gartenhütte und Entsorgung
2 GmbH	31.07.2018	JL- 203 2018	5.000,00	Reverse-charge	5.000,00	Aushilfsarbeiten
	21.09.2018	S- 111 2018	5.500,00	Reverse-charge	5.500,00	Entsorgungsarbeiten
	21.09.2018	S- 112 2018	1.450,00	Reverse-charge	1.450,00	Entrümpelung und Abbrucharbeiten
	21.09.2018	S- 113 2018	1.480,00	Reverse-charge	1.480,00	Malerarbeiten
3 GmbH	28.08.2018	28082018AUG04	350,00	70,00	420,00	Leihgeräte
	05.09.2018	05092018SEPT01	500,00	100,00	600,00	Leihgeräte
	04.10.2018	04102018OKT01	4.000,00	800,00	4.800,00	Leihgeräte
	05.10.2018	05102018OKT03	2.700,00	540,00	3.240,00	Leihgeräte
	11.10.2018	11102018OKT01	3.500,00	700,00	4.200,00	Leihgeräte
	11.10.2018	11102018OKT02	600,00	120,00	720,00	Leihgeräte
	12.10.2018	12102018OKT02	900,00	180,00	1.080,00	Leihgeräte
	19.11.2018	19112018NOV01	5.000,00	1.000,00	6.000,00	Leihgeräte
	04.12.2018	04122018DEZ01	1.000,00	200,00	1.200,00	Leihgeräte
	12.12.2018	12122018DEZ01	500,00	100,00	600,00	Leihgeräte
	19.12.2018	19122018DEZ01	300,00	60,00	360,00	Leihgeräte, Entsorgung
	05.06.2019	015-06/2019	1.500,00	Reverse-charge	1.500,00	4 Mulden mit Entsorgung

4 GmbH	10.08.2019	045-08/2019	6.000,00	Reverse-charge	6.000,00	Fassaden, Hochdruckgerät + Gerüst
	04.11.2019	050/2019	4.000,00	Reverse-charge	4.000,00	Abbruch, Sanierung, Entsorgung
	04.11.2019	051/2019	5.000,00	Reverse-charge	5.000,00	Abbruch, Sanierung, Entsorgung
	04.11.2019	052/2019	8.500,00	Reverse-charge	8.500,00	Sanierung, Abbruch, Malerarbeiten
	13.11.2019	067/2019	250,00	Reverse-charge	250,00	Sauggerät für Wasser
	22.11.2019	073/2019	600,00	Reverse-charge	600,00	Geräte + Ventilator
	23.11.2019	108/2019	2.500,00	Reverse-charge	2.500,00	Geräte, Ventilator, Mulde
	02.12.2019	173/2019	850,00	Reverse-charge	850,00	Trocknungsgerät, Ventilator
	16.12.2019	376/2019	2.500,00	Reverse-charge	2.500,00	5 Mulden, Trockengeräte
5 GmbH	31.01.2019	034-2019	2.500,00	Reverse-charge	2.500,00	Trockengeräte, Absauggeräte (sic)
	11.02.2019	056-2019	3.000,00	Reverse-charge	3.000,00	6x Müllcontainer und Abholung
	11.02.2019	057-2019	3.000,00	Reverse-charge	3.000,00	Leihgeräte
	08.03.2019	068-2019	180,00	Reverse-charge	180,00	Mulde klein
	12.03.2019	069-2019	250,00	Reverse-charge	250,00	Container
	14.03.2019	070-2019	150,00	Reverse-charge	150,00	Leihgerät
	14.03.2019	072-2019	1.500,00	Reverse-charge	1.500,00	Leihgerät, Container für Entsorgung

	15.03.2019	74-2019	3.000,00	Reverse-charge	3.000,00	Leihgerät, Container, Ventil
	18.03.2019	77-2019	1.250,00	Reverse-charge	1.250,00	3 Container
	19.03.2019	079A-2019	2.800,00	Reverse-charge	2.800,00	2 Container mit Entsorgung
	19.04.2019	081-2019	4.000,00	Reverse-charge	4.000,00	Abbruch, Sanierung
	19.04.2019	084-2019	5.000,00	Reverse-charge	5.000,00	Abbruch, Entsorgung
	26.04.2019	090-2019	4.000,00	Reverse-charge	4.000,00	8 Müllcontainer für Abbruch
	20.05.2019	228-2019	1.200,00	Reverse-charge	1.200,00	Abbrucharbeiten, Entsorgungsarbeiten
	20.05.2019	229-2019	4.800,00	Reverse-charge	4.800,00	Entsorgung und Sanierung, inkl. Malerei
	20.05.2019	230-2019	550,00	Reverse-charge	550,00	Abbrucharbeiten
	06.06.2019	280-2019	4.000,00	Reverse-charge	4.000,00	Sanierung Stiegenhaus, Fassade malen
	02.07.2019	408-2019	7.000,00	Reverse-charge	7.000,00	Entrümpelung, Entsorgung
	05.07.2019	429-2019	500,00	Reverse-charge	500,00	1 Müllcontainer für Abbruch
	29.07.2019	528-2019	5.000,00	Reverse-charge	5.000,00	Inventar Entsorgung, Abbruch, Müllabtransport
	29.07.2019	529-2019	3.000,00	Reverse-charge	3.000,00	Malen, Spachteln
	29.07.2019	530-2019	4.300,00	Reverse-charge	4.300,00	Sanierung Bad, Boden
	29.07.2019	531-2019	12.500,00	Reverse-charge	12.500,00	Abbruch, Sanierung

	02.08.2019	556-2019	950,00	Reverse-charge	950,00	1 Müllcontainer, 1 Wassersauger
	25.09.2019	783-2019	5.000,00	Reverse-charge	5.000,00	Abbruch, Entsorgung
	30.09.2019	796-2019	580,00	Reverse-charge	580,00	Abbruch, Entsorgung
	30.09.2019	797/2019	2.500,00	Reverse-charge	2.500,00	Entrümpelung, Entsorgung
	30.09.2019	798-2019	800,00	Reverse-charge	800,00	Sanierung, Abbruch
	30.09.2019	799-2019	1.200,00	Reverse-charge	1.200,00	Abbruch, Sanierung
	11.10.2019	788-2019	600,00	Reverse-charge	600,00	Ventilatoren

Die Empfängerbenennung wurde verweigert.

Die Leistungen wurden tatsächlich erbracht. Die ***1*** GmbH, die ***6*** GmbH, die ***7*** kft., die ***8*** GmbH, die ***9*** GmbH, die ***10*** GmbH, die ***2*** GmbH, die ***3*** GmbH, die ***4*** GmbH und die ***5*** GmbH haben die Leistungen an den Bf. nicht erbracht.

Firma ***11*** e.U. hat die Leistungen an den Bf. erbracht.

Sorgfaltsmaßstab:

Hinsichtlich Subunternehmer sind von sorgfältigen kleinen Bauunternehmern in den Jahren 2016 bis 2019 – zusammengefasst – die folgenden Überprüfungen kumulativ durchgeführt und dokumentiert worden:

1. Vor Beauftragung des Subunternehmers

a. Firmenbuchauszug

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

b. Befugnis

Üblicherweise kontrollierte der sorgfältige Bauunternehmer die aufrechte gewerberechtliche Befugnis zur Ausführung der durchzuführenden Leistungen. Als formaler Nachweis wurde ein aktueller Auszug aus dem Gewerberegister geprüft (bei Unternehmen mit Sitz im Ausland die Bestätigung des Bundesministeriums für Wirtschaft bzw. Wirtschaftsstandort – BMW) und das entsprechende Dokument zum Akt genommen.

c. Technische und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Falls der sorgfältige Bauunternehmer die technische Leistungsfähigkeit des Subunternehmers nicht kannte, griff er üblicherweise auf eventuell vorhandene Unternehmensbroschüren zurück oder suchte auf der Webseite des Subunternehmers nach passenden Referenzprojekten und der Anzahl der Mitarbeiter. Der sorgfältige Bauunternehmer 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. Der sorgfältige Bauunternehmer hätte die Personalausstattung der Subunternehmer und deren fachliche Qualifikation vor der Beauftragung geprüft.

Betriebsbesuche am Unternehmenssitz des Subunternehmers wurden üblicherweise nicht durchgeführt.

Sorgfältige kleine Bauunternehmen haben 2016 bis 2019 nur selten Bonitätsauskünfte (z.B. KSV-Rating, Bankauskünfte oder Abfrage beim ANKÖ – Auftragnehmerkataster Österreich) eingeholt, insbesondere bei den gegenständlichen Auftragsvolumina. Zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Subunternehmer wurde damals auch von sorgfältigen kleinen Bauunternehmern üblicherweise wenig dokumentiert.

d. Berufliche Zuverlässigkeit

Die berufliche Zuverlässigkeit prüfte der sorgfältige Bauunternehmer 2016 bis 2019 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 diese Liste stellte den Bauunternehmer von seiner Haftung für Beiträge und Abgaben aus Arbeitsverhältnissen von Subunternehmern frei. Wurde der Subunternehmer nicht auf der HFU-Liste geführt, konnte sich der Bauunternehmer 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.

2. Bei der Beauftragung und Auftragsabwicklung von Subunternehmerleistungen

a. Werkvertrag mit Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten

Bei der Unterzeichnung des Werkvertrages kontrollierte der sorgfältige Bauunternehmer 2016 bis 2019 den amtlichen Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten und legte Ausweiskopien gemeinsam mit dem Werkvertrag zum Akt.

Eine Leistungserbringung von Subunternehmer ohne Abschluss eines schriftlichen Werkvertrages vor der Bauausführung war 2016 bis 2019 nicht branchenüblich.

Es entsprach dem üblichen Sorgfaltsmaßstab eines kleinen Bauunternehmens im Zeitraum 2016 bis 2019 eine Überprüfung vorzunehmen, ob die Unterschriften auf den Werkverträgen den Unterschriften auf den dokumentierten Lichtbildausweisen entsprechen.

b. Anmeldung von Mitarbeitern

Ab 2016 war jedem – auch dem kleinsten – Bauunternehmen klar, dass die Auskunft der HFU-Liste nur die vorgeschriebenen Beitragszahlungen bestätigt, aber keinen Nachweis über die korrekte Anmeldung aller Mitarbeiter während des Leistungszeitraumes eines Subunternehmers darstellt. 2016 bis 2019 wurden die Anmeldungen der einzelnen Mitarbeiter des Subunternehmers bei der Sozialversicherung (und im Falle eines Drittstaatsangehörigen die Aufenthaltserlaubnis und die Arbeitsbewilligung) vom sorgfältigen kleinen Bauunternehmen zumindest beim erstmaligen Einsatz der Arbeiter auf der Baustelle kontrolliert und gemeinsam mit einer Ausweiskopie dokumentiert. Bei kleinen Sanierungsbaustellen haben 2016 bis 2019 sorgfältige kleine Bauunternehmen die Kontrollen der sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung während der Bauzeit stichprobenartig, aber nicht täglich wiederholt. Täglich wurde üblicherweise nur die gesamte Mannanzahl eines Subunternehmers auf den Bautagesberichten dokumentiert.

c. Rechnungsprüfung

Bei der Rechnungsprüfung wurden 2016 bis 2019 von kleinen Bauunternehmen die formalen Anforderungen an die Rechnungslegung geprüft.

d. Zahlung

Sorgfältige kleine Bauunternehmen dokumentierten im Zeitraum 2016 bis 2019 unmittelbar vor jeder Überweisung des Werklohnes an einen Subunternehmer die Abfrage in der HFU-Liste. Sollten die Subunternehmer zu einem Zahlungszeitpunkt nicht in der HFU-Liste eingetragen gewesen sein, hätte der sorgfältige Bauunternehmer den jeweiligen 25%-Abzug des Werklohnes direkt an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse (heute: ÖGK) abgeführt.

Da Barzahlungen für Bauleistungen größer 500,- EUR gemäß § 20 Abs. 1 Z 9 seit 2016 nicht mehr abzugsfähig sind, wird der Zahlungsverkehr unter sorgfältigen Bauunternehmen grundsätzlich nur noch unbar durchgeführt.

e. Sonstige Dokumentation

Bei der Abwicklung von Baustellen entstehen laufend Dokumente (z.B. Bautagesberichte, Schriftverkehr, Besprechungsnotizen und -protokolle, Baustellenfotos, Pläne, Skizzen, etc.), die der sorgfältige Bauunternehmer in einem Bauakt projektbezogen ablegt. Bei kleinen Sanierungsbauvorhaben ist diese Dokumentation nicht sehr umfangreich, für die Weiterverrechnung an Hausverwaltungen oder Versicherungen sind aber zumindest Baustellenfotos und Bautagesberichte üblicherweise vorhanden.

Hinsichtlich Leihgeräten sind von sorgfältigen kleinen Bauunternehmern die folgenden Überprüfungen in den Jahren 2016 bis 2019 durchgeführt und dokumentiert worden:

1. Rahmenvertrag oder Mietvertrag

Der sorgfältige Bauunternehmer prüft Angebote von Geräteverleihern anhand von Geräteübersichten, Preislisten und allgemeinen Geschäftsbedingungen (AVB). Bei laufenden Geschäftsverbindungen bemüht sich der Bauunternehmer um eine Rahmenvereinbarung mit einer Rabattregelung. Sollten nur sporadisch vom jeweiligen Geräteverleiher Geräte ausgeborgt werden, werden einzelne kurze standardisierte Mietverträge abgeschlossen.

2. Ausgabe- oder Lieferschein

Wenn das Leihgerät direkt vom Geräteverleih abgeholt oder vom Geräteverleiher auf die Baustelle geliefert wird, stellt der Geräteverleiher einen Ausgabe- oder Lieferschein aus, den ein Vertreter des Bauunternehmers (= Übernehmer) unterschreibt. Darin ist das Übernahmedatum, die genaue Gerätebezeichnung, eventuell vorhandene Beschädigungen, eventuell der Stand des Betriebsstundenzählers, etc. festgehalten. Sollte kein Rahmenvertrag vorhanden sein, kann der einzelne Mietvertrag all diese Daten enthalten und kein zusätzlicher Ausgabe- oder Lieferschein erstellt werden.

Bei der Rückgabe oder Abholung des Gerätes von der Baustelle wird entweder am Ausgabe- oder Lieferschein oder auf einem eigenen Rückgabeschein das Rückgabedatum, eventuelle Beschädigungen, eventuell der Stand des Betriebsstundenzählers, etc. festgehalten und von einem Vertreter des Bauunternehmens und des Geräteverleihers unterschrieben. Bei Einzelmietverträgen kann dies auch direkt am Mietvertrag erfolgen.

3. Rechnungsprüfung

Die Geräteverleiher stellen die tatsächliche Einsatzdauer bzw. den tatsächlichen Ausleihzeitraum gemäß Lieferschein (bzw. Einzelmietvertrag) in Rechnung. Der sorgfältige Bauunternehmer prüft die Rechnungen inhaltlich mit den Daten der Lieferscheine, der Gerätepreisliste und der Rahmenvereinbarung (bzw. des Mietvertrages) auf Richtigkeit.

4. Fotodokumentation

Der sorgfältige Bauunternehmer fotografierte im Zeitraum 2016 bis 2019 oft die eingesetzten Leihgeräte und die Stromzähler am Beginn und am Ende der Einsatzzeit zur Dokumentation des Leistungsnachweises und des Energieverbrauchs im Rahmen der allgemeinen Baustellendokumentation. Bei Wasser- und Brandschäden werden diese Baustellenfotos der eingesetzten Leihgeräte und der Stromzähler oft auch zur Weiterverrechnung an die Hausverwaltung oder Versicherung beigelegt.

Der Bf. hat die übliche Sorgfalt in der Baubranche sowohl hinsichtlich der Subunternehmer als auch hinsichtlich der Leihgeräte nicht walten lassen.

Familienbonus Plus:

Der Bf. ist Vater zweier Söhne, für die im Streitzeitraum von der Ehegattin durchgehend Familienbeihilfe bezogen wurde. Die Söhne halten sich durchgehend im Inland auf. Die Ehefrau hat den Familienbonus Plus im Jahr 2019 nicht beantragt.

2. Beweiswürdigung

Dass die Beschwerde betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 12/2020 zurückgenommen wurde, ergibt sich aus dem protokollierten Antrag des Bf. im Rahmen des Erörterungstermins am 14.01.2022 (vgl. Niederschrift Erörterungstermin 14.01.2022).

Die Tätigkeit des Bf. ist aktenkundig.

Zu den bar bezahlten Rechnungen:

Die Rechnungen der ***1*** GmbH, der ***2*** GmbH, der ***3*** GmbH, der ***4*** GmbH und der ***5*** GmbH sind aktenkundig. Dass diese Rechnungen bar bezahlt wurden, ergibt sich aus den aktenkundigen Barzahlungsbestätigungen sowie den Feststellungen des Finanzamtes im Rahmen der Betriebsprüfung.

Dass die Rechnung der ***1*** GmbH vom 23.08.2016 (Rechnungsnummer 20160823-05, Leistungsbeschreibung: Abbrucharbeiten) über Leistungen abrechnet, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, ergibt sich daraus, dass Abbrucharbeiten der Beseitigung von Bauwerken dienen und damit

Teile an Bauwerken verändert und bearbeitet werden (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 19 Rn 46). Dass die Rechnungen vom 05.01.2017 (Rechnungsnummer 20170105-03, Leistungsbeschreibung: Abbruch und Entsorgung), vom 20.02.2017 (Rechnungsnummer 20170220-01, Leistungsbeschreibung: Abbrucharbeiten und Entsorgung), vom 10.06.2017 (Rechnungsnummer 20170610-02, Leistungsbeschreibung: Abbrucharbeiten, Entsorgung und Leihgeräte) und vom 15.12.2017 (Rechnungsnummer 20171215-01, Leistungsbeschreibung: Abbruch, Entsorgung und Leihgeräte) über Leistungen abrechnen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, ergibt sich daraus, dass Abbrucharbeiten der Beseitigung von Bauwerken dienen und damit Teile an Bauwerken verändert und bearbeitet werden (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 19 Rn 46). Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung (vgl. VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059; 22.11.2018, Ra 2017/15/0091, je mwN). Eine einheitliche Leistung (vgl. dazu auch EuGH 2.7.2020, BlackRock Investment Management (UK), C-231/19, Rn. 28 ff) liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. z.B. EuGH 21.6.2007, Ludwig, C-453/05, Rn. 18; 17.1.2013, BGZ Leasing, C-224/11, Rn. 41; insgesamt siehe VwGH 24.01.2022, Ra 2021/13/0068, Rn 27). Mangels weiterer Unterlagen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die abgerechneten Entsorgungsarbeiten bzw. die Zurverfügungstellung von Leihgeräten eine Nebenleistung zur Hauptleistung (Abbrucharbeiten) darstellen und damit das Schicksal der Hauptleistung teilen.

Dass sämtliche bar bezahlten Rechnungen der ***2*** GmbH über Leistungen abrechnen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, ergibt sich daraus, dass Abbrucharbeiten sowie das Entfernen von Estrich und dessen Entsorgung der Beseitigung von Bauwerken dienen und damit Teile an Bauwerken verändert und bearbeitet werden (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 19 Rn 46).

Dass die bar bezahlte Rechnung der ***3*** GmbH vom 30.10.2008 (Rechnungsnummer 301020180KT01, Leistungsbeschreibung: Abbruch, Entsorgung und Leihgeräte) über Leistungen abrechnet, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, ergibt sich daraus, dass Abbrucharbeiten der Beseitigung von Bauwerken dienen und damit Teile an Bauwerken verändert und bearbeitet werden (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 19 Rn 46). Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung (vgl. VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059; 22.11.2018, Ra 2017/15/0091, je mwN). Eine einheitliche

Leistung (vgl. dazu auch EuGH 2.7.2020, BlackRock Investment Management (UK), C-231/19, Rn. 28 ff) liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. z.B. EuGH 21.6.2007, Ludwig, C-453/05, Rn. 18; 17.1.2013, BGZ Leasing, C-224/11, Rn. 41; insgesamt siehe VwGH 24.01.2022, Ra 2021/13/0068, Rn 27). Mangels weiterer Unterlagen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Entsorgung und die Zuverfügungstellung von Leihgeräten in diesem Fall eine unselbständige Nebenleistung zur abgerechneten Abbruchleistung sind, die das Schicksal der Hauptleistung (der Abbruchleistung) teilen.

Dass die bar bezahlte Rechnung der ***4*** GmbH vom 11.12.2019 (Rechnungsnummer 337/2019, Leistungsbeschreibung: Abbruch und Entsorgung), über Leistungen abrechnet, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, ergibt sich daraus, dass Abbrucharbeiten der Beseitigung von Bauwerken dienen und damit Teile an Bauwerken verändert und bearbeitet werden (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 19 Rn 46). Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung (vgl. VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059; 22.11.2018, Ra 2017/15/0091, je mwN). Eine einheitliche Leistung (vgl. dazu auch EuGH 2.7.2020, BlackRock Investment Management (UK), C-231/19, Rn. 28 ff) liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. z.B. EuGH 21.6.2007, Ludwig, C-453/05, Rn. 18; 17.1.2013, BGZ Leasing, C-224/11, Rn. 41; insgesamt siehe VwGH 24.01.2022, Ra 2021/13/0068, Rn 27). Mangels weiterer Unterlagen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Entsorgung in diesem Fall eine unselbständige Nebenleistung zur abgerechneten Abbruchleistung ist, die das Schicksal der Hauptleistung (der Abbruchleistung) teilt.

Dass keine der bar bezahlte Rechnungen der ***5*** GmbH über Leistungen abrechnet, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, ergibt sich daraus, dass die Zurverfügungstellung von Baugeräten, sowie das Abholen und Entsorgen von Bauschutt nicht unter diese Definition fallen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 19 Rn 46).

Fehlende Unterlagen:

Dass Rechnungen der ***4*** GmbH im Wert von 12.000 Euro verbucht wurden, aber in den Unterlagen des Bf. nicht aufscheinen, ergibt sich aus den Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung. Ebenso ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung, dass Rechnungen der ***1*** GmbH im Ausmaß von 16.020 Euro verbucht wurden, diese Rechnungen aber nicht verfügbar sind. Der Bf. verweist darauf, dass sein ehemaliger Steuerberater die Rechnungen verloren habe.

Zur Empfängerbenennung:

Die von der Empfängerbenennung umfassten Rechnungen ergeben sich aus dem Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 16.02.2022.

Dass die Empfängerbenennung verweigert wurde, ergibt sich aus der fehlenden Beantwortung ebendieser. Ein Antrag auf Fristverlängerung wurde nicht eingebracht. Mit Eingabe vom 15.03.2022 verweist die steuerliche Vertretung lediglich darauf, dass *„das in Beschlussform ergangene Auskunftersuchen des BFG gemäß § 162 Abs 1 BAO vom 16.2.2022 [...] selbständig nicht anfechtbar [ist], sehr wohl aber zusammen mit dem Einspruch gegen die meritorische Erledigung. Ob es zu einem Gang zu den Höchstgerichten kommt, kann vernünftiger- und seriöserweise erst bei Vorliegen der abschließenden Sachentscheidung des BFG zuverlässig beurteilt werden“*. Erst mit Eingabe vom 05.04.2022 verweist der Bf. darauf, dass *„[j]ede einzelne der in besagtem Beschluss des BFG genannte Fremdfirma [...] für meinen Mandanten leistungserbringend [war]“* (vgl. Eingabe vom 05.04.2022, Seite 9). Dem Bf. wurde der Beschluss betreffend Empfängerbenennung am 18.02.2022 zugestellt (vgl. den aktenkundigen Zustellnachweis). Der Beschluss sieht eine Frist zur Beantwortung von 4 Wochen ab Zustellung vor. Die Frist zur Beantwortung des Beschlusses endete damit am 18.03.2022.

Dass dem Bf. tatsächlich Leistungen erbracht wurden, ist unstrittig. Dass die jeweiligen Subunternehmer die Leistungen gegenüber dem Bf. nicht erbracht bzw. erbracht haben, ergibt sich aus den folgenden Umständen:

*****1*** GmbH**

Da der handelsrechtliche Geschäftsführer im fraglichen Zeitraum, Herr ***12***, in die Vereinigten Arabischen Emirate verzogen ist und seit August 2018 keinen Hauptwohnsitz bzw. Oktober 2020 auch keinen Nebenwohnsitz im Inland unterhält (vgl. hierzu den aktenkundigen Auszug aus dem Zentralen Melderegister), konnte keine Einvernahme hinsichtlich der Geschäftsbeziehung mit dem Bf. stattfinden.

Für das Bundesfinanzgericht sprechen folgende Indizien dafür, dass die ***1*** GmbH die Leistungen nicht erbracht hat:

- Vertragliche Unterlagen abseits der aktenkundigen Rechnungen liegen nicht vor.
- Die Unterschrift auf den aktenkundigen Zahlungsbestätigungen stimmt nicht mit der Musterzeichnung des Geschäftsführers der ***1*** GmbH überein (vgl. die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 4).
- Mit wem der Bf. gegenüber der ***1*** GmbH in Kontakt trat, ist unbekannt.
- Die ***1*** GmbH ist an der Betriebsadresse unbekannt (vgl. die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 4 unten).

*****6*** GmbH**

Am 24.02.2022 wurde der ehemalige Geschäftsführer der ***6*** GmbH, Herr ***13***, einvernommen. Er gab zu Protokoll, dass er sich an den Bf. bzw. die Firma ***Firma_Bf.*** erinnern könne, die Werkverträge seine Unterschrift aufweisen und die Rechnungen von der ***6*** GmbH ausgestellt wurden. Zudem gab er zu Protokoll, dass er mit dem Bf. die Baustellen besichtigt habe, um die entsprechenden Werkverträge abschließen zu können.

Im Lichte der dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Ermittlungen sowie der bisherigen Einvernahmen des ***13*** sind diese Aussagen für das Bundesfinanzgericht unglaubwürdig: In seiner Einvernahme am 28.06.2017 war es ***13*** nicht möglich, zu einem Großauftrag mit einem Volumen von über 1,5 Mio Euro genauere Angaben zum eigentlichen Auftrag zu geben. Auf Vorhalt dieses Umstandes im Rahmen der Einvernahme vor dem Bundesfinanzgericht am 24.02.2022 flüchtete ***13*** in die Behauptung, man habe ihm damals keine Unterlagen vorgelegt. Dies ist insofern nicht richtig, als ***13*** bei der Einvernahme im Juni 2017 selbst nach Vorlage von Rechnungen aus vorhandenen Unterlagen nicht ermitteln konnte, welche Arbeiten bei den entsprechenden Einsatzorten erledigt wurden. Dass ***13*** auf Basis von Besichtigungen die Werkverträge erstellt hat, ist insofern nicht glaubwürdig, als die jeweiligen Werkverträge erst nach der Leistungserbringung bzw. am Tag der Rechnungstellung unterzeichnet wurden (vgl. Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 19f). Ebenso ergibt sich aus den Ermittlungen der Finanzpolizei, dass von ***13*** keine Angebote gemacht wurden, da die Preise ohnehin vom Auftraggeber vorgegeben werden (vgl. Anlassbericht gemäß § 100 Abs. 2 Z 2 StPO vom 23. Oktober 2017, S 11). Realistischer scheint die Aussage der Sekretärin der ***6*** GmbH zu sein. Diese gab zu Protokoll gab, dass die Daten für die Rechnungen per Mail oder Post zu ihr kamen, überwiegend von den leistungsempfangenden Unternehmen. Ebenso kamen Personen von Fremdfirmen, um Rechnungen zu bekommen (vgl. Niederschrift vom 11.02.2019, Seite 3f). Die Unglaubwürdigkeit der Aussage des ***13*** wird durch die Ausführungen zur Barbehebung der Werklöhne abgerundet. Auf Vorhalt, dass die Werklöhne bar behoben wurden und der Verbleib der Gelder unklar sei, verwies ***13*** in seiner Einvernahme vor dem Bundesfinanzgericht darauf, dass das Geld zur Barzahlung der Arbeiter verwendet wurde. In seiner vorherigen Aussage gab er jedoch an, dass lediglich 10%-20% der Arbeiter kein Konto

hätten und damit bar ausbezahlt werden müssten (vgl. hierzu die Niederschrift vom 26.05.2017, Seite 3).

Für das Bundesfinanzgericht sprechen folgende Indizien dafür, dass die ***6*** GmbH die Leistungen an den Bf. nicht erbracht hat:

- Im Rahmen einer Betriebsprüfung der ***6*** GmbH kam das dortige Finanzamt zum Ergebnis, dass die ***6*** GmbH seit Februar 2016 eine Betrugsfirma sei. Es gebe keine Anzeichen für ein am Markt tätiges Unternehmen. Buchhaltungsunterlagen waren nicht vorhanden (vgl. hierzu den aktenkundigen Betriebsprüfungsbericht der ***6*** GmbH).
- Gemäß den Berichten der Masseverwalterin wurden die Eingänge auf den Geschäftskonten der ***6*** GmbH ab Dezember 2016 beinahe täglich behoben. Der Verbleib der Gelder ist unklar (vgl. Erster Bericht der Masseverwalterin der ***6*** GmbH).
- Die Werkverträge zwischen dem Bf. und der ***6*** GmbH wurden nach der Leistungserbringung bzw. am Tag der Rechnungsausstellung unterzeichnet (vgl. die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 20).
- Nach den Ermittlungen und Überwachungsprotokollen der Finanzpolizei bestand der Zweck der ***6*** GmbH darin, als Anmeldevehikel zu fungieren, sowie Rechnungen auszustellen, um Aufwandspositionen zu generieren (vgl. Anlassbericht gemäß § 100 Abs. 2 Z 2 StPO vom 23. Oktober 2017, S 13 sowie dort als Beilage geführten Wortprotokolle der Telefonüberwachung Nr. 30, 31, 32 und 33).

Die steuerliche Vertretung verweist jedoch darauf, dass die ***6*** GmbH operativ tätig war. Sie war für die öffentliche Hand tätig und es gebe hunderte Unterlagen zur operativen Tätigkeit der ***6*** GmbH. Schon alleine aufgrund der vergaberechtlichen Vorgaben sei von operativen Tätigkeiten der ***6*** GmbH auszugehen (vgl. die Eingabe vom 10.01.2022). Unabhängig davon, ob die ***6*** GmbH operativ tätig war, sprechen für das Bundesfinanzgericht die obigen Indizien dafür, dass die ***6*** GmbH dem Bf. gegenüber keine Leistungen erbracht hat. Ob die ***6*** GmbH grundsätzlich operativ tätig war, ist für das Bundesfinanzgericht in dieser Hinsicht nicht maßgeblich.

Die steuerliche Vertretung verweist in Ihrer Eingabe vom 15.03.2022 darauf, dass, wenn keine Kick-Back-Zahlungen der ***6*** GmbH an den Bf. stattgefunden haben und die ***6*** GmbH genügend Personal angemeldet hatte, eine Leistungserbringung unstrittig sei. Weder das Bundesfinanzgericht, noch die belangte Behörde gehen von Kick-Back-Zahlungen der ***6*** GmbH an den Bf. aus (vgl. den Beschluss vom 28.03.2022). Sofern die steuerliche Vertretung auf das bei der ***6*** GmbH angemeldete Personal verweist, kann von Seiten des Bundesfinanzgerichts exemplarisch auf die Niederschriften der Einvernahme der Herren ***14***, ***15*** und ***16***, sowie Frau ***17*** verwiesen werden. Diese Personen

waren als Arbeiter bei der ***6*** GmbH gemeldet, wussten aber selbst nicht, dass sie überhaupt dort beschäftigt waren (vgl. Niederschrift ***14***, Seite 7; Niederschrift ***15***, Seite 5; Niederschrift ***16***, Seite 13; Niederschrift ***17***, Seite 3). Weil nicht klar ist, welche Arbeiter der ***6*** GmbH an den Baustellen des Bf. arbeiteten, kann anhand des bei der ***6*** GmbH angemeldeten Personals auch nicht abschließend auf eine Leistungserbringung an den Bf. geschlossen werden. Denn ein Teil des Personals wurde lediglich zum Schein bei der ***6*** GmbH angemeldet und arbeitete bei anderen Unternehmen (hierzu auch die Niederschriften über die Einvernahme des ***18*** vom 16.12.2019 und 21.01.2020).

*****7*** kft.**

Für das Bundesfinanzgericht sprechen folgende Indizien dafür, dass die ***7*** kft. gegenüber dem Bf. keine Leistungen im Wirtschaftsjahr 2016 erbracht hat (vgl. hierzu die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 20):

- Bilanzen der ***7*** kft. sind lediglich bis 2014 vorhanden. Jahresabschlüsse nach diesem Zeitraum gibt es nicht mehr.
- (umsatzsteuerliche) Leistungen der ***7*** kft. wurden im MIAS-System nicht gemeldet.
- Vertragswerk abseits der aktenkundigen Rechnungen ist nicht vorhanden.
- Wer der Ansprechpartner des Bf. gegenüber der ***7*** kft. war, ist nicht bekannt.

*****8*** GmbH**

Die aktenkundigen Werkverträge sind am 24.11.2017 und am 23.01.2018 abgeschlossen worden. Zu diesem Zeitpunkt war Herr ***19*** handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***8*** GmbH. Im Rahmen der Einvernahme des ***19*** gab dieser zu Protokoll, weder den Bf. noch die Firma ***Firma_Bf.*** zu kennen. Auch die vorgelegten Werkverträge und Rechnungen seien ihm unbekannt. Er gab zudem zu Protokoll, dass die Werkverträge nicht seine Unterschrift aufweisen und ein alter, gestohlener Stempel der ***8*** GmbH verwendet wurde (vgl. die Niederschrift über die Einvernahme vom 03.02.2022).

Für das Bundesfinanzgericht sprechen zudem folgende Indizien dafür, dass die ***8*** GmbH gegenüber dem Bf. keine Leistungen in den Wirtschaftsjahren 2017 bis 2019 erbracht hat:

- Buchhaltungsunterlagen der ***8*** GmbH sind nicht vorhanden (vgl. den ersten Bericht des Masseverwalters vom 12.08.2019)
- Die Werkverträge zwischen dem Bf. und der ***8*** GmbH wurden nach Leistungserbringung und stets zum Rechnungszeitpunkt unterschrieben (vgl. die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 21)
- Wer gegenüber dem Bf. seitens der ***8*** GmbH aufgetreten ist, ist unbekannt.

*****9*** GmbH**

Die von der ***9*** GmbH gegenüber dem Bf. abgerechneten Leistungen fallen in die Leistungszeiträume Oktober 2017, 02.11.2017-09.11.2017 sowie 02.11.2017 bis 01.12.2017 (vgl. hierzu die aktenkundigen Rechnungen der ***9*** GmbH, Rechnungsnummern 581/2017, 582/2017 und 583/2018). In diesen Leistungszeiträumen (Oktober 2017) bzw. zu Beginn dieser Leistungszeiträume (02.11.2017 bis 07.11.2017) war Herr ***20*** Geschäftsführer der ***9*** GmbH (vgl. den aktenkundigen Firmenbuchauszug). In seiner Einvernahme gibt ***20*** an, dass er weder den Bf. noch die Firma ***Firma_Bf.*** kenne und mit diesem auch keine Werkverträge abgeschlossen wurden (vgl. das Protokoll über die Zeugeneinvernahme vom 01.02.2022).

Für das Bundesfinanzgericht sprechen zudem folgende Indizien dafür, dass die ***9*** GmbH gegenüber dem Bf. keine Leistungen im Wirtschaftsjahr 2017 erbracht hat:

- Die Werkverträge zwischen dem Bf. und der ***9*** GmbH wurden nach Leistungserbringung und stets zum Rechnungszeitpunkt unterschrieben (vgl. die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 18).
- Wer gegenüber dem Bf. seitens der ***9*** GmbH aufgetreten ist, konnte weder gegenüber der belangten Behörde, noch gegenüber dem Bundesfinanzgericht aufgeklärt werden.

*****10*** GmbH**

Da die handelsrechtlichen Geschäftsführer, die in den Leistungs- und Rechnungszeitpunkt mit dem Bf. fallen, Herr ***21*** und Herr ***22***, keinen Wohnsitz im Inland unterhalten (vgl. hierzu die aktenkundigen Auszüge aus dem Zentralen Melderegister), konnte keine Einvernahme hinsichtlich der Geschäftsbeziehung mit dem Bf. stattfinden.

Für das Bundesfinanzgericht sprechen folgende Indizien dafür, dass die ***10*** GmbH gegenüber dem Bf. keine Leistungen im Wirtschaftsjahr 2017 erbracht hat:

- Die Werkverträge zwischen dem Bf. und der ***10*** GmbH wurden nach Leistungserbringung und stets zum Rechnungszeitpunkt unterschrieben (vgl. die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 16).
- Die Unterschriften auf den Werkverträgen weichen von der Musterzeichnung im Firmenbuch ab (vgl. die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 16f).
- Wer gegenüber dem Bf. seitens der ***10*** GmbH aufgetreten ist, konnte weder gegenüber der belangten Behörde (vgl. Eingabe vom 10.01.2022, Seite 17), noch gegenüber dem Bundesfinanzgericht dargelegt werden.

- Aus Ermittlungen der Finanzverwaltung bei der ***10*** GmbH ergibt sich, dass die vom Bf. überwiesenen Entgelte am gleichen Tag bar behoben wurden (vgl. Eingabe vom 10.01.2022, Seite 16).

*****2*** GmbH**

Im Rahmen der Einvernahme des ***23***, der bis 09.05.2018 Geschäftsführer der ***2*** GmbH war, gab dieser zu Protokoll, weder den Bf. noch die Firma des Bf. zu kennen. Die im Rahmen der Einvernahme vorgelegten Rechnungen, deren Leistungszeitraum in Zeiträume fallen, in denen ***23*** Geschäftsführer der ***2*** GmbH war, sind ihm unbekannt. Die ersichtlichen Unterschriften seien nicht die seinen (vgl. Niederschrift vom 14.02.2022).

Für das Bundesfinanzgericht sprechen zudem folgende Indizien dafür, dass die ***2*** GmbH gegenüber dem Bf. keine Leistungen im Wirtschaftsjahr 2018 erbracht hat:

- Wer gegenüber dem Bf. seitens der ***2*** GmbH aufgetreten ist, konnte weder gegenüber der belangten Behörde noch gegenüber dem Bundesfinanzgericht aufgeklärt werden.
- Werkverträge für die abgerechneten Leistungen sind nicht vollständig aktenkundig (vgl. hierzu auch die Zusammenfassung in der Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 10, betreffend drei Rechnungen mit Rechnungsbetrag von insgesamt 8.430 Euro).
- Die Werkverträge, die mit entsprechenden Rechnungen korrespondieren, wurden allesamt nach der Leistungserbringung abgeschlossen und zum gleichen Datum wie die Rechnungstellung unterschrieben (zB: Rechnungsnummer JL- 156 2018 über Abbruch und Entsorgungsarbeiten an der Baustelle Eichgraben; Rechnungsdatum 25.07.2018; Datum Werkvertrag: 25.07.2018; Leistungszeitraum Mai 2018).

*****3*** GmbH**

Im Rahmen der Einvernahme des ***24***, der bis 27.03.2018 Geschäftsführer der ***3*** GmbH war, gab dieser an, weder den Bf. noch dessen Firma zu kennen. Die ***3*** GmbH sei im Bereich des Handels und KFZ-Service tätig gewesen und habe keine Baugeräte besessen. Nach Vorlage von Rechnungen, die im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des ***24*** ausgestellt wurden, wurde zu Protokoll gegeben, dass er derartige Rechnungen nie ausgestellt habe, diese Rechnungen nicht kenne und diese sich auch grafisch von den Rechnungen unterscheiden, die er ausgestellt habe. Auch die auf den Rechnungen ersichtliche Unterschrift sei nicht die seine (vgl. Niederschrift vom 14.02.2022).

Für das Bundesfinanzgericht sprechen zudem folgende Indizien dafür, dass die ***3*** GmbH gegenüber dem Bf. keine Leistungen im Wirtschaftsjahr 2018 erbracht hat:

- Wer gegenüber dem Bf. seitens der ***3*** GmbH aufgetreten ist, konnte weder gegenüber der belangten Behörde, noch gegenüber dem Bundesfinanzgericht aufgeklärt werden (vgl. die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 7f).
- Die Unterschriften auf den Barzahlungsbestätigungen weichen von der Musterzeichnung im Firmenbuch ab (vgl. die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 7). Wem der Bf. das Entgelt bar überreichte, ist unklar.
- Mit Ausnahme einer Rechnung, werden von der ***3*** GmbH die Bereitstellung von Leihgeräten abgerechnet, wobei durchgehend auf „bereits durchgeführte Dienstleistungen“ und „gemäß Bestellung“ verwiesen wird. Unterlagen zu den jeweiligen Bestellungen, wie bspw. Leihverträge oder Unterlagen zu etwaigen Kautionen, sind nicht vorhanden.
- Abrundend kommt hinzu, dass der Geschäftszweig der ***3*** GmbH nicht im Bau- oder Baunebengewerbe lag. Die Bereitstellung von Bau-Leihgeräten ist sowohl vom im Firmenbuch angegebenen Geschäftszweig als auch vom Geschäftszweig, den ***24*** zu Protokoll gab, entsprechend weit entfernt.

*****4*** GmbH:**

Da der handelsrechtliche Geschäftsführer im fraglichen Zeitraum, Herr ***25***, im Inland keinen Wohnsitz unterhält (vgl. hierzu den aktenkundigen Auszug aus dem Zentralen Melderegister), konnte keine Einvernahme hinsichtlich der Geschäftsbeziehung mit dem Bf. stattfinden.

Für das Bundesfinanzgericht sprechen folgende Indizien dafür, dass die ***4*** GmbH gegenüber dem Bf. keine Leistungen im Wirtschaftsjahr 2019 erbracht hat:

- Wer gegenüber dem Bf. seitens der ***4*** GmbH aufgetreten ist, konnte weder gegenüber der belangten Behörde noch gegenüber dem Bundesfinanzgericht aufgeklärt werden.
- Mit 10.10.2019 wurde Herr ***25*** Geschäftsführer der ***4*** GmbH. Aktenkundige Barzahlungsbestätigungen des Bf. der ***4*** GmbH weisen aber bereits vor diesem Datum die Unterschrift des ***25*** auf (vgl. hierzu die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 11). Ob ***25*** im Zeitraum vor 10.10.2019 für die ***4*** GmbH vertretungsbefugt war, wurde vom Bf. nicht überprüft.
- Die Rechnungen der ***4*** GmbH rechnen gegenüber dem Bf. ua die Zurverfügungstellung von Geräten (bspw Rechnungsnummer 067/2019: Sauggerät für Wasser; 073/2019: Geräte und Ventilator), sowie Leistungen betreffend Abbruch, Sanierung und Entsorgung (bspw Rechnungsnummer 050/2019 und 051/2019) ab.

Unterlagen betreffend die geliehenen Geräte sind nicht aktenkundig. Werkverträge hinsichtlich der Abbruch- und Sanierungsleistungen fehlen ebenso.

- Abgerundet wird das Bild einerseits durch die Feststellung der Finanzverwaltung, dass es sich bei der ***4*** GmbH ab 10.10.2019 um ein Scheinunternehmen gemäß § 8 SBBG handelt. Andererseits ist auch dem Bericht des Masseverwalters der ***4*** GmbH zu entnehmen, dass tatsächlich ein Herr ***26*** als „Chef“ der ***4*** GmbH aufgetreten sei, dieser aber weder im Firmenbuch aufscheine, noch als Dienstnehmer bei der ***4*** GmbH gemeldet war (vgl. hierzu den Bericht des Masseverwalters vom 09.09.2020, Seite 3).

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

Da der handelsrechtliche Geschäftsführer im fraglichen Zeitraum, Herr ***27***, im Inland keinen Wohnsitz unterhält (vgl. hierzu den aktenkundigen Auszug aus dem Zentralen Melderegister; ebenfalls Bericht des Masseverwalters, Seite 2), konnte keine Einvernahme hinsichtlich der Geschäftsbeziehung mit dem Bf. stattfinden. Damit läuft auch der im Rahmen der mündlichen Verhandlung abgelehnte Beweisantrag des Bf. zur Einvernahme des ***27*** bzw. der zuvor eingesetzten Geschäftsführerin ***28***, die ebenfalls ihren Wohnsitz im Inland aufgegeben hat (vgl. den aktenkundigen ZMR-Auszug) ins Leere: Es entspricht der Rechtsprechung des VwGH, dass es die Aufgabe des Abgabepflichtigen ist, im Ausland lebende Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (vgl. ua VwGH 23.01.2020, Ra 2019/15/0099, Rn 27). Dass der Bf. Kick-Back-Zahlungen der ***5*** GmbH an ihn mittels Beweisantrag ausgeschlossen wissen will, ist insofern irrelevant, als weder das Bundesfinanzgericht, noch die belangte Behörde von Rückflüssen der ***5*** GmbH an den Bf. ausgeht.

Für das Bundesfinanzgericht sprechen folgende Indizien dafür, dass die ***5*** GmbH gegenüber dem Bf. keine Leistungen im Wirtschaftsjahr 2019 erbracht hat:

- Wer gegenüber dem Bf. seitens der ***5*** GmbH aufgetreten ist, konnte weder vor der belangten Behörde noch vor dem Bundesfinanzgericht aufgeklärt werden. Der belangten Behörde wurden keine diesbezüglichen Informationen vorgelegt; auch dem Bundesfinanzgericht wurden keine weiterführenden Dokumente übermittelt.
- Hinsichtlich der in den Rechnungen abgerechneten Leistungen (Leihgeräte, Mulden, Abbruch und Sanierung, Abbruch und Entsorgung) sind keine weiteren Unterlagen vorrätig. Werkverträge sind ebenso wenig aktenkundig wie Verträge über die Verleihung der Maschinen, obgleich es sich (teilweise) um Leistungszeiträume von einem Monat handelt (bspw. Rechnungsnummer 788-2019, Leistungszeitraum: September 2019).
- Über das Vermögen der ***5*** GmbH wurde am 16.01.2020 der Konkurs eröffnet. Aus dem Bericht des Masseverwalters ergibt sich, dass keine Geschäfts- und

Buchhaltungsunterlagen vorhanden waren. Der – auch im Zeitraum der Rechnungstellung an den Bf. – als handelsrechtliche Geschäftsführer fungierende ***27*** habe im Herbst 2019 das Bundesgebiet verlassen (vgl. Bericht des Masseverwalters, Seite 2).

- Die Unterschriften auf den aktenkundigen Barzahlungsbelegen weichen von der Musterzeichnung im Firmenbuch ab (vgl. die Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 15).
- Abrundend fügt sich in das Bild, dass nach den Feststellungen der Finanzverwaltung die ***5*** GmbH ab 20.03.2019 als Scheinunternehmen einzustufen ist.

*****11*** e.U.**

Im Rahmen der Einvernahme vor dem Bundesfinanzgericht gibt Herr ***29***, Inhaber der ***11*** e.U. zu Protokoll, dass er den Bf. bzw. die Firma ***Firma_Bf.*** kenne und einen Auftrag für den Bf. abwickelte. Werkverträge dazu sind nicht vorhanden, jedoch die Rechnungen, die auch in der Buchhaltung des Bf. vorrätig waren (vgl. die Niederschrift vom 01.02.2022).

Sofern die belangte Behörde im Rahmen der Niederschrift darauf verweist, dass der Bf. niemals am Betriebssitz des ***29*** war, kann daran die Leistungserbringung nicht in Frage gestellt werden (vgl. dazu auch das Sachverständigengutachten, Seite 7, wonach Betriebsbesichtigungen üblicherweise nicht durchgeführt werden). Die etwaige Unüblichkeit mündliche Werkverträge abzuschließen, vermag die glaubwürdige Aussage des Inhabers der Firma ***11*** e.U. nicht zu widerlegen, dass tatsächlich die abgerechneten Leistungen gegenüber dem Bf. erbracht wurden.

Zum Sorgfaltsmaßstab:

Die Feststellungen zur branchenüblichen Sorgfalt ergeben sich aus dem Gutachten des Sachverständigen Dr.techn. ***30*** vom 29.03.2022, das den Parteien mit Beschluss vom 29.03.2022 übermittelt wurde.

Sofern der Bf. mit Eingabe vom 06.04.2022 dem Gutachten mit weiteren Begründungen die Beweiskraft abspricht, wird auf die Aussagen des Sachverständigen im Rahmen der mündlichen Verhandlung verwiesen: *„Sofern darauf verwiesen wird, dass die einzige Grundlage des Gutachtens die Niederschrift über die Schlussbesprechung samt Beilagen ist, erwidert der Sachverständige, dass das Gutachten den branchenüblichen Sorgfaltsmaßstab beschreibt, den der sorgfältige Bauunternehmer in den Jahren 2016 bis 2019 vor und bei Beauftragung von Subunternehmern bzw. Lieferanten befolgt hat. Die Dienstnehmerauskunft des Bf. diene dazu, diesen größentechnisch einzuordnen. Denn kleine Bauunternehmer trifft ein anderer Sorgfaltsmaßstab als große Bauunternehmer. Das Gutachten segnet auch nicht die Begründung des Finanzamtes ab, geht das Gutachten doch eindeutig davon aus, dass teilweise vom*

*Finanzamt herangezogene Prüfungen (zB Aufsuchen von Geschäftsräumlichkeiten) nicht branchenüblich sind.“ Auch hinsichtlich dem Vorbringen, die Beweisanträge betreffend ***6*** GmbH wären dem Sachverständigen nicht bekannt gewesen, ist auf die Replik des Sachverständigen im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu verweisen: „Sofern auf die Zeugenaussage des Geschäftsführers der ***6*** GmbH verwiesen wird, spielt das für den Sorgfaltsmaßstab des Bf. keine Rolle. Dort war und ist doch fraglich, ob die ***6*** GmbH an den Bf. überhaupt geleistet hat. Diese Frage beantwortet mein Gutachten nicht. [...] Auch der entsprochene Beweisantrag hinsichtlich Mitarbeiter der ***6*** GmbH steht nicht im Zusammenhang mit dem Sorgfaltsmaßstab des Bf., sondern ist als Beweismittel heranzuziehen, ob die ***6*** GmbH überhaupt an den Bf. geleistet hat“. Abschließend widerlegte der Sachverständige das Vorbringen des Bf., das Gutachten stelle einen Zirkelschluss dar: „Im Gegensatz zum Vorbringen des Bf. wurde, wie bereits ausgeführt, der Sorgfaltsmaßstab kleiner Bauunternehmer, so wie der Bf. einer ist, beschrieben. Im Gutachten finden sich Aussagen darüber, ob der Bf. diesen Sorgfaltsmaßstab erfüllt hat. Dort wird auf den Bericht des Finanzamtes verwiesen. Für die Frage des üblichen Sorgfaltsmaßstabes spielt der Bericht des Finanzamtes keine Rolle. Sofern abschließend auf die etwaige Ergänzungsbedürftigkeit verwiesen wird, stelle ich klar, dass damit weitere Unterlagen des Bf. hinsichtlich der Prüfschritte seiner Subunternehmer gemeint sind. Sollten hier Unterlagen vorhanden sein, wäre meines Erachtens zu prüfen, ob der Bf. den Sorgfaltsmaßstab erfüllt hat. Das ändert aber nichts daran, dass das Gutachten den üblichen Sorgfaltsmaßstab kleiner Bauunternehmer darlegt“.*

Dass der Bf. die branchenübliche Sorgfalt hinsichtlich der Subunternehmer nicht walten hat lassen, ergibt sich daraus, dass der Bf. für keinen der beauftragten Subunternehmer eine Dokumentation vorlegen kann (keine Bautagesberichte, keine Angebote, kein Schriftverkehr). Der Bf. hat zwar hinsichtlich einiger Subunternehmer (***8*** GmbH, ***6*** GmbH) Ausdrucke der HFU-Liste dokumentiert, teilweise (betreffend Ani Bau GmbH, ***6*** GmbH) auch vor der Zahlung. Eine Dokumentation über die Mitarbeiter (Ausweiskopie, Mannzahl, etc.) liegt aber (mit Ausnahme von zwei Subunternehmern) nicht vor. Dort wo die Mitarbeiter dokumentiert wurden, stellte sich heraus, dass diese teilweise nicht beim beauftragten Subunternehmer beschäftigt waren (vgl. Eingabe der belangten Behörde vom 10.01.2022, Seite 15 betreffend ***5*** GmbH; Seite 21 betreffend ***8*** GmbH). Gewerberechtliche Informationen liegen überhaupt nur für die ***6*** GmbH vor. Abgerundet wird das Bild durch den durchgehenden Abschluss der Werkverträge nach Leistungserbringung sowie der Tatsache, dass mit Ausnahme der ***6*** GmbH nicht klar ist, wer gegenüber dem Bf. überhaupt aufgetreten ist, weil Ausweiskopien nicht vorrätig sind.

Da der sorgfältige kleine Bauunternehmer sämtliche im Sachverständigengutachten genannten Prüfungen kumulativ durchgeführt und dokumentiert hat, hat der Bf. hinsichtlich keinem der Subunternehmer die branchenübliche Sorgfalt walten lassen.

Dass der Bf. die branchenübliche Sorgfalt hinsichtlich den Leihgeräten nicht walten hat lassen, ergibt sich daraus, dass er weder Rahmen- bzw. Mietverträge, Geräteübersichten oder Preislisten vorlegen kann. Lieferscheine bzw. Rückgabescheine sind ebenso nicht vorhanden. Da die Rechnungen fast ausschließlich pauschal über Leihgeräte abrechnen, ist eine Rechnungsprüfung hinsichtlich tatsächlicher Einsatzdauer bzw. Ausleihzeitraum nicht möglich. Abgerundet wird das Bild durch die fehlende Fotodokumentation.

Zum Familienbonus Plus:

Dass der Bf. zwei Söhne hat, für die im Streitzeitraum von der Ehefrau durchgehend Familienbeihilfe bezogen wird, ergibt sich aus dem elektronischen Steuerakt des Bf. Dass sich die Kinder durchgehend im Inland aufhalten, ist unstrittig und wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung von der belangten Behörde außer Streit gestellt (vgl. Niederschrift mündliche Verhandlung 06.04.2022). Dass die Ehefrau den Familienbonus Plus im Jahr 2019 nicht beantragt hat, ergibt sich aus deren elektronischen Steuerakt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt A. (Gegenstandsloserklärung)

Beschwerden können gemäß § 256 Abs. 1 BAO bis zur Bekanntgabe über die Beschwerde zurückgenommen werden. Diesfalls ist die Beschwerde gemäß § 256 Abs. 3 BAO mittels Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Da der Bf. die Beschwerde betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 12/2020 zurückgenommen hat, ist diese gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO iVm § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

3.2. Zu Spruchpunkt B. (Abänderungen)

3.2.1. Vormerkungen

In den Eingaben vom 15.03.2022 und 05.04.2022 verweist die steuerliche Vertretung des Bf. darauf, dass die Sache weder verhandlungs- noch entscheidungsreif sei.

Vor dem Bundesfinanzgericht fanden vor der mündlichen Verhandlung, zu der weder der Bf. noch seine steuerliche Vertretung erschien, zwei Erörterungstermine statt. In diesen Erörterungsterminen wurden die Feststellungen der belangten Behörde besprochen. Im Rahmen dieser Erörterungstermine kam es auch einerseits zur Zurücknahme der Beschwerde betreffend Festsetzung Umsatzsteuer 12/2020 und andererseits zur Einschränkung des Beschwerdebegehrens auf die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Barzahlungen und die Abschätzung der belangten Behörde.

Bereits in der Niederschrift des zweiten Erörterungstermins wurden von Seiten des Bf. weitere Unterlagen in Aussicht gestellt. Die Unterlagen wurden selbst nach verlängerter Frist nicht nachgereicht. Nachdem von Seiten des Bundesfinanzgerichts sodann zur Empfängerbenennung aufgefordert, der Sachverständige bestellt und die mündliche Verhandlung anberaumt wurde, langten von Seiten der steuerlichen Vertretung mehrere Beweisanträge ein, die teilweise erfüllt, teilweise abgelehnt wurden.

In keiner der an das Bundesfinanzgericht gerichteten Eingaben wurde von Seiten des Bf. dargelegt, warum die Sache weder verhandlungs- noch entscheidungsreif sei.

3.2.2. Abzugsverbot § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 iVm § 82a EStG 1988

3.2.2.1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 besteht ein Abzugsverbot für Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die für die Erbringung von beauftragten Bauleistungen im Sinne des § 82a EStG 1998 bar gezahlt werden und für die jeweilige Leistung den Betrag von 500 Euro übersteigen.

§ 82a EStG 1988 verweist seinerseits auf Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994. Demnach sind Bauleistungen alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

3.2.2.2. *1*** GmbH**

3.2.2.2.1. Wirtschaftsjahr 2016

Der Bf. bezahlte im Wirtschaftsjahr 2016 vier Rechnungen der ***1*** GmbH bar. Die belangte Behörde versagte den Betriebsausgabencharakter mit Verweis auf § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sowie § 82a EStG 1988.

Von den im Wirtschaftsjahr 2016 bar bezahlten Rechnungen rechnet jedoch lediglich eine Rechnung über Bauleistungen ab, nämlich die Rechnung vom 23.08.2016 über Abbrucharbeiten. Die Zurverfügungstellung von Leihgeräten sowie Entsorgungs-/Entrümpelungsleistungen sind jedoch keine Bauleistungen iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 (vgl. bspw. die Ansicht der Finanzverwaltung in den UStR 2000 Rz 2602c; ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 19 Rn 46).

Daher ist lediglich die Barzahlung der Rechnung vom 23.08.2016 vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 erfasst, weil es sich nur dort um Bauleistungen iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 handelt, deren Betrag 500 Euro übersteigt. Sofern der Bf. im Rahmen der Beschwerde auf die Verfassungswidrigkeit des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 „aus diversen Gründen“ verweist, kann das Bundesfinanzgericht dieser Ansicht nicht folgen. Dem Bf. wäre es freigestanden, das

Abzugsverbot durch eine Bezahlung in unbaren Mitteln zu vermeiden, was im Lichte des Sachverständigengutachtens auch dem Branchenstandard entspricht (vgl. hierzu das Sachverständigengutachten, Seite 10f).

Die sonstigen drei Rechnungen sind mangels dahinterliegender Bauleistung iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 erfasst, weswegen der Einkommensteuerbescheid 2016 zu Gunsten des Bf. abzuändern ist.

3.2.2.2.2. **Wirtschaftsjahr 2017**

Der Bf. bezahlte im Wirtschaftsjahr 2017 insgesamt 14 Rechnungen der ***1*** GmbH bar. Die belangte Behörde versagte den Betriebsausgabencharakter mit Verweis auf § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sowie § 82a EStG 1988.

Die Rechnungen von 05.01.2017 (Rechnungsnummer 20170105-03), vom 20.02.2017 (Rechnungsnummer 20170220-01), vom 10.06.2017 (Rechnungsnummer 20170610-02) und vom 15.12.2017 (Rechnungsnummer 20171215-01) betreffen Bauleistungen iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994, da über Abbrucharbeiten und Entsorgung abgerechnet wird. Da die Beträge dieser Rechnungen 500 Euro übersteigen, sind lediglich diese vier Rechnungen vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 umfasst. Sofern der Bf. im Rahmen der Beschwerde auf die Verfassungswidrigkeit des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 „aus diversen Gründen“ verweist, kann das Bundesfinanzgericht dieser Ansicht nicht folgen. Dem Bf. wäre es freigestanden, das Abzugsverbot durch eine Bezahlung in unbaren Mitteln zu vermeiden, was im Lichte des Sachverständigengutachtens auch dem Branchenstandard entspricht (vgl. hierzu das Sachverständigengutachten, Seite 10f).

Alle weiteren Rechnungen der ***1*** GmbH rechnen über die Zurverfügungstellung von Leihgeräten ab. Da dies keine Bauleistung iSd § 19 Abs. 1 UStG 1994 ist (vgl. bspw. die Ansicht der Finanzverwaltung in den UStR 2000 Rz 2602c; ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 19 Rn 46), kann auch § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht zur Anwendung gelangen. Damit ist der Einkommensteuerbescheid 2017 zu Gunsten des Bf. abzuändern.

3.2.2.3. *****2*** GmbH**

Die vom Bf. bar bezahlten Leistungen der ***2*** GmbH im Wirtschaftsjahr 2018 betreffen Abbrucharbeiten. Abbrucharbeiten sind von der Definition einer Bauleistung gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 erfasst. Da die Leistungen Beträge von 500 Euro übersteigen und Bauleistungen vorliegen, sind die Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vom Abzugsverbot umfasst. Der Einkommensteuerbescheid 2018 bleibt daher unverändert. Sofern der Bf. im Rahmen der Beschwerde auf die Verfassungswidrigkeit des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 „aus diversen Gründen“ verweist, kann das Bundesfinanzgericht dieser Ansicht nicht folgen. Dem Bf. wäre es freigestanden, das Abzugsverbot durch eine Bezahlung in unbaren Mitteln zu

vermeiden, was im Lichte des Sachverständigengutachtens auch dem Branchenstandard entspricht (vgl. hierzu das Sachverständigengutachten, Seite 10f).

3.2.2.4. *3*** GmbH**

Im Wirtschaftsjahr 2018 wurden vom Bf. insgesamt 12 Rechnungen der ***3*** GmbH bar bezahlt. Die belangte Behörde wandte auf alle Rechnungen das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 an.

Tatsächlich betrifft aber lediglich eine Rechnung der ***3*** GmbH eine Bauleistung iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994: Die Rechnung vom 12.10.2018, 121020180KT02 über Abbruch, Entsorgung und Leihgeräte. Da der Betrag 500 Euro übersteigt, ist der Aufwand gemäß § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Alle sonstigen Rechnungen betreffen keine Bauleistungen iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 (Leihgeräte, Leihgeräte und Entsorgung; vgl. bspw. die Ansicht der Finanzverwaltung in den UStR 2000 Rz 2602c; ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 19 Rn 46). Da daher nicht alle Tatbestandsmerkmale des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 erfüllt sind, ist der Einkommensteuerbescheid 2018 zu Gunsten des Bf. abzuändern.

3.2.2.5. *4*** GmbH**

Im Wirtschaftsjahr 2019 bezahlte der Bf. insgesamt acht Rechnungen der ***4*** GmbH bar. Die belangte Behörde wandte auf alle Aufwendungen das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 an.

Lediglich eine Rechnung (11.12.2019, Rechnungsnummer 337/2019) rechnet über Abbruch und Entsorgung ab. Die in dieser Rechnung abgerechnete Leistung ist eine Bauleistung gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994. Da der Betrag 500 Euro übersteigt, ist der Aufwand gemäß § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Alle anderen Rechnungen der ***4*** GmbH rechnen nicht über Bauleistungen ab (Zurverfügungstellung von Geräten, Schuttmulden, Entsorgungsleistungen, etc., vgl. bspw. die Ansicht der Finanzverwaltung in den UStR 2000 Rz 2602c; ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 19 Rn 46). Damit kann auch § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht greifen, weswegen der Einkommensteuerbescheid 2019 zu Gunsten des Bf. abzuändern ist.

3.2.2.6. *5*** GmbH**

Im Wirtschaftsjahr 2019 wurden vom Bf. insgesamt 14 Rechnungen der ***5*** GmbH bar bezahlt. Die belangte Behörde wandte auf alle Aufwendungen das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 an.

Tatsächlich rechnet keine der Rechnungen der ***5*** GmbH über eine Bauleistung iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 ab (vgl. bspw. die Ansicht der Finanzverwaltung in den UStR 2000 Rz 2602c; ebenso *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 19 Rn 46), weswegen § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht angewendet werden kann. Der Einkommensteuerbescheid 2019 ist entsprechend – zu Gunsten des Bf. – abzuändern.

3.2.2.7. Rechnerische Auswirkungen:

Wirtschaftsjahr	Einkommensteuer
2016	Betriebsausgaben + 16.000
2017	Betriebsausgaben + 9.000
2018	Betriebsausgaben + 23.220
2019	
4 GmbH	Betriebsausgaben +14.200
5 GmbH	Betriebsausgaben +23.680
Gesamt 2019	Betriebsausgaben +38.880

3.2.3. Empfängerbenennung

Die belangte Behörde nahm für sich im Rahmen der Betriebsprüfung die Schätzungsbefugnis in Anspruch. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass zwar Leistungen erbracht worden seien, der Bf. aber sorgfaltswidrig agiert und keine Beweisvorsorge getroffen hätte. Statt der rechnungstellenden Unternehmen seien Schwarzarbeiter eingesetzt worden; die Rechnungen seien Schein- oder Deckungsrechnungen. Die geltend gemachten Aufwendungen seien daher im Lichte der Rechtsprechung um 50% abzuschätzen.

Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH wäre eine derartige Schätzung bei entsprechenden Feststellungen ebenso rechtskonform (vgl. hierzu dezidiert VwGH 14.01.2022, Ra

2021/13/0083). Das Bundesfinanzgericht forderte jedoch den Bf. mit Beschluss vom 16.02.2022 hinsichtlich bestimmter (im Sachverhalt detailliert angeführter) Rechnungen zur Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO auf. Da sich eine Schätzung und die Empfängerbenennung gegenseitig ausschließen (vgl. VwGH 15.09.1999, 99/13/0150; 25.4.2013, 2013/15/0155), sind die Abschätzungen der belangten Behörde rückgängig zu machen.

§ 162 BAO dient nach hA vornehmlich dem Ziel, Besteuerungskomponenten, die sich bei einem Abgabepflichtigen steuermindernd auswirken, beim Empfänger steuerlich zu erfassen (vgl. *Ritz*, BAO⁷ (2021) § 162 Rn 5 mwN). § 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 versteuern, dadurch sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige den Empfänger konkret genannt hat (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041, Rn 33). 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 (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, Rn 32 mit Verweis auf VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041). Damit wird die Einhaltung von Sorgfaltspflichten des Abgabepflichtigen bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen verlangt (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2018/13/0059, Rn 22).

Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 13.11.2019, Ra 2018/13/0107, Rn 38 mwN) ist für die Sorgfaltswidrigkeit im Zusammenhang mit der Empfängerbenennung nach § 162 BAO darzulegen, inwieweit bestimmte Überprüfungen in der Baubranche üblich sind. Derartige Feststellungen haben sich auf den Streitzeitraum zu beziehen (vgl. VwGH 17.11.2020, Ra 2020/13/0064, Rn 25).

Die Empfängerbenennung wurde verweigert, weswegen schon bereits gemäß § 162 Abs. 2 BAO die entsprechenden Ausgaben nicht anzuerkennen sind. Unabhängig davon steht fest, dass die ***1*** GmbH, die ***6*** GmbH, die ***7*** kft., die ***8*** GmbH, die ***9*** GmbH, die ***10*** GmbH, die ***2*** GmbH, die ***3*** GmbH, die ***4*** GmbH und die ***5*** GmbH die Leistungen an den Bf. nicht erbracht haben. Wie das Bundesfinanzgericht festgestellt hat, ließ der Bf. hinsichtlich der Subunternehmer bzw. Lieferanten ***1*** GmbH, ***6*** GmbH, ***7*** kft., ***8*** GmbH, ***9*** GmbH, ***10*** GmbH, ***2*** GmbH, ***3*** GmbH, ***4*** GmbH und ***5*** GmbH die übliche Sorgfalt nicht walten. Da es dem Bf. dementsprechend nicht unverschuldet unmöglich war, die tatsächlichen Empfänger der geltend gemachten Betriebsausgaben namhaft zu machen, sind auch aus

diesem Blickwinkel die Betriebsausgaben nicht anzuerkennen. Da fest steht, dass Firma ***11*** e.U. die Leistungen an den Bf. erbracht hat, sind die Aufwendungen zu berücksichtigen (der Bf. wurde hinsichtlich Firma ***11*** e.U. auch nicht zur Empfängerbenennung aufgefordert).

Sofern die steuerliche Vertretung des Bf. im Rahmen der Eingaben vom 23.03.2022 und 05.04.2022 auf seine verfassungsrechtlichen Bedenken betreffend § 269 Abs. 1 BAO verweist, teilt das Bundesfinanzgericht diese Bedenken nicht. Sofern der Passus der Eingabe „[m]ein Mandant ist Rechtsschutzsuchender, der diesen aber erst bei den Höchstgerichten findet, weil das BFG in seiner Unausgewogenheit zu Lasten meines Mandanten für dessen Interesse bisher (so gut wie) keine Verwendung gehabt hat“ so zu verstehen ist, als wäre eine Verböserung vor dem Bundesfinanzgericht ausgeschlossen, steht dieser Ansicht § 279 Abs. 1 BAO entgegen (dazu im Detail und mwN Ritz/Koran, BAO⁷ (2021) § 279 Rn 13). Sofern auf etwaige Schwarzarbeit verwiesen wird, genügt es von Seiten des Bundesfinanzgerichts darauf hinzuweisen, dass die Empfängerbenennung nicht auf Schwarzarbeit gestützt wird, sondern auf die Feststellung, dass die gegenständlichen Subunternehmer gegenüber dem Bf. die Leistungen nicht erbracht haben. Sofern auf das Verhalten der Richterseite verwiesen wird, und ein „beharrliches Negieren des Entlastenden“ in den Raum gestellt wird, genügt es darauf hinzuweisen, dass abseits des Vorbringens zur ***6*** GmbH von Seiten der steuerlichen Vertretung des Bf. keinerlei Unterlagen übermittelt wurden. Zusätzlich wurde festgestellt, dass Firma ***11*** e.U. an den Bf. geleistet hat. Die entsprechende Abschätzung betreffend Firma ***11*** e.U. wird beseitigt und der Bf. wurde auch nicht zur Empfängerbenennung betreffend Firma ***11*** e.U. aufgefordert. Sofern abschließend darauf verwiesen wird, dass nicht einfach von einer Nichtexistenz einer Kapitalgesellschaft ausgegangen werden könne, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass die Feststellung gegenständlich lautet, dass die Subunternehmer, deren Existenz mit keinem Wort bestritten wird (bzw. wurde), die strittigen Leistungen an den Bf. nicht erbracht haben.

Rechnerische Auswirkungen:

Die von der belangten Behörde vorgenommene Schätzung ist zu korrigieren:

Wirtschaftsjahr	Betriebsausgaben
2016	+ 5.500
2017	+ 27.468,50
2018	+ 9.215
2019	+ 53.215

Anhand der nicht erfüllten Empfängerbenennung sind die Betriebsausgaben folgend zu kürzen:

Wirtschaftsjahr	Betriebsausgaben
2016	
1 GmbH	- 16.000
6 GmbH	- 9.000
7 Kft.	- 5.000
Gesamt 2016	-30.000
2017	
1 GmbH	- 9.500
6 GmbH	- 28.125
8 GmbH	- 13.212
9 GmbH	- 5.600
10 GmbH	- 5.000
Gesamt 2017	- 61.437
2018	
8 GmbH	- 5.000
2 GmbH	- 13.430
3 GmbH	- 19.350
Gesamt 2018	- 37.780
2019	
8 GmbH	- 5.000
4 GmbH	- 35.200
5 GmbH	- 85.110
Gesamt 2019	-125.310

3.2.4. Fehlende Unterlagen

Fest steht, dass in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Bf. Buchungen der ***4*** GmbH in Höhe von 12.000 Euro (inklusive Umsatzsteuer) vorliegen, für die Abrechnungsdokumente nicht vorhanden sind. Ebenso verbucht wurden Rechnungen der ***1*** GmbH im Ausmaß von 16.020 Euro (inklusive Umsatzsteuer). Rechnungen oder andere Abrechnungsdokumente über diese Buchungen sind nicht mehr vorhanden.

Mangels vorliegenden Abrechnungsdokumenten sind diese Aufwendungen nicht anzuerkennen. Da dies zahlenmäßig bereits von der belangten Behörde berücksichtigt wurde, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht keine rechnerische Auswirkung.

3.2.5. Familienbonus Plus

Im Erörterungstermin am 14.12.2021 beantragte der Bf. die Berücksichtigung des vollen Familienbonus Plus für seine zwei Kinder für das Jahr 2019.

Da die Voraussetzungen des § 33 Abs. 3a EStG 1988 vorliegen und die Ehefrau des Bf. den Familienbonus Plus nicht beantragt hat, steht dem Bf. der volle Familienbonus Plus in Höhe von insgesamt 3.000 Euro zu. Der Einkommensteuerbescheid 2019 ist entsprechend zu Gunsten des Bf. abzuändern.

3.2.6. Umsatzsteuerliche Auswirkungen

3.2.6.1. Auswirkungen auf die Steuerschuld

3.2.6.1.1. ***1*** GmbH

Sämtliche Rechnungen der ***1*** GmbH sind mit Umsatzsteuer ausgestellt.

Die Rechnungen vom 23.08.2016, vom 05.01.2017 (Rechnungsnummer 20170105-03), vom 20.02.2017 (Rechnungsnummer 20170220-01), vom 10.06.2017 (Rechnungsnummer 20170610-02) und vom 15.12.2017 (Rechnungsnummer 20171215-01) rechnen über Bauleistungen iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 in Form von Abbrucharbeiten bzw. Abbrucharbeiten und Entsorgung ab. Diese Rechnungen, sowie alle anderen Rechnungen der ***1*** GmbH, weisen die Umsatzsteuer aus, die der Bf. als Vorsteuer abgezogen hat. Da Bauleistungen vorliegen, geht die Steuerschuld dieser Leistungen auf den Bf. über.

3.2.6.1.2. ***3*** GmbH

Die Rechnungen der ***3*** GmbH sind mit Umsatzsteuer ausgestellt.

Die Rechnung vom 12.10.2018, (Rechnungsnummer 121020180KT02) rechnet über eine Bauleistung iSd § 19 Abs. 1a UStG 1994 in Form von Abbruch, Entsorgung und Leihgeräten ab. Das Bundesfinanzgericht geht mangels anderer Unterlagen davon aus, dass die Entsorgung und Zurverfügungstellung von Leihgeräten unselbständige Nebenleistungen zur Abbruchleistung darstellen. Diese Rechnung, weist jedoch trotz Vorliegen einer Bauleistung Umsatzsteuer aus, die der Bf. als Vorsteuer abgezogen hat. Daher ist der Übergang der Steuerschuld auf den Bf. vorzunehmen.

3.2.6.1.3. ***4*** GmbH

Sämtliche Rechnungen der ***4*** GmbH verweisen auf den Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994.

Lediglich in der Rechnung vom 11.12.2019 (Rechnungsnummer 337/2019) wird aber über ein als einheitliche Bauleistung zu behandelndes Leistungsbündel in Form von Abbruch und Entsorgung abgerechnet. Das Bundesfinanzgericht geht mangels anderer Unterlagen davon aus, dass die Entsorgung eine unselbständige Nebenleistung zur Abbruchleistung darstellt. Da ein Übergang der Steuerschuld nur dann möglich ist, wenn überhaupt Bauleistungen vorliegen (vgl. hierzu VwGH 25.04.2018, Ro 2017/13/0003, Rn 16), ist die Steuerschuld des Bf. entsprechend zu reduzieren.

3.2.6.1.4. ***5*** GmbH

Alle Rechnungen der ***5*** GmbH verweisen auf den Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994. Keine dieser Rechnungen rechnet über Bauleistungen ab. Da ein Übergang der Steuerschuld nur dann möglich ist, wenn überhaupt Bauleistungen vorliegen (vgl. hierzu VwGH 25.04.2018, Ro 2017/13/0003, Rn 16), ist die Steuerschuld des Bf. entsprechend zu reduzieren.

3.2.6.2. Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug

Die Rechnungen vom 23.08.2016 (Rechnungsnummer 20160823-05), 05.01.2017 (Rechnungsnummer 20170105-03), vom 20.02.2017 (Rechnungsnummer 20170220-01), vom 10.06.2017 (Rechnungsnummer 20170610-02) und vom 15.12.2017 (Rechnungsnummer 20171215-01 der ***1*** GmbH weisen Umsatzsteuer aus, obwohl es sich um Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 handelt. Die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wurde vom Bf. als Vorsteuer abgezogen. Da auf diesen Rechnungen keine Umsatzsteuer ausgewiesen hätte dürfen, ist der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen zu berichtigen. Zum Vorsteuerabzug aus im Rahmen von Bauleistungen übergegangenen Umsatzsteuer siehe unten.

Die Rechnung vom 12.10.2018, (Rechnungsnummer 121020180KT02) der ***3*** GmbH weist Umsatzsteuer aus, obwohl darin über eine Bauleistung gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 abgerechnet wird. Die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer wurde vom Bf. als Vorsteuer abgezogen. Da Umsatzsteuer in dieser Rechnung nicht ausgewiesen werden hätte dürfen, ist der Vorsteuerabzug aus der Rechnung zu berichtigen. Zum Vorsteuerabzug aus im Rahmen von Bauleistungen übergegangenen Umsatzsteuer siehe unten.

Fest steht, dass dem Bf. gegenüber Leistungen erbracht wurden. Fest steht ebenfalls, dass die ***1*** GmbH, die ***6*** GmbH, die ***7*** kft., die ***8*** GmbH, die ***9*** GmbH, die ***10*** GmbH, die ***2*** GmbH, die ***3*** GmbH, die ***4*** GmbH und die ***5*** GmbH dem Bf. jedoch keine Leistungen an den Bf. erbracht haben.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug aus einer Rechnung ist, dass tatsächlich eine Leistung erbracht wurde (vgl. hierzu *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 12 Rn 36; ebenso VwGH 28.10.2009, 2007/15/0159). Für Leistungen, bei denen die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Leistungsempfänger übergeht, ist eine Rechnung keine Voraussetzung des Vorsteuerabzuges (vgl. § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994; EuGH 26.04.2017, Rs C-564/15, *Farkas*, Rn 44 mwN).

Art. 168 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG sieht unionsrechtlich die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges vor. Demnach muss derjenige, der den Vorsteuerabzug vornehmen möchte, (1) Steuerpflichtiger sein, (2) die Leistungen müssen auf der Vorstufe von einem Steuerpflichtigen erbracht werden und (3) die Leistungen müssen auf der nachfolgenden Umsatzstufe für steuerpflichtige Umsätze verwendet werden. Fest steht, dass der Bf. selbst Steuerpflichtiger (Unternehmer) ist. Fest steht ebenfalls, dass Leistungen erbracht wurden. Unstrittig hat der Bf. die Vorleistungen für seine besteuerten Umsätze verwendet.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine formkonforme Rechnung lediglich ein formelles Erfordernis für den Vorsteuerabzug (vgl. zB. EuGH 15.09.2016, Rs C-518/14, *Senatex*). Die Angabe des Leistungserbringers ist nach der Rechtsprechung des EuGH eine formelle Voraussetzung (vgl. EuGH 11.11.2021, Rs C-281/20, *Ferimet SL*, Rn 27). Hingegen ist die Steuerpflichtigeneigenschaft des Leistungserbringers eine materielle Voraussetzung des Vorsteuerabzuges (vgl. hierzu Art. 168 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG sowie zuletzt EuGH 11.11.2021, Rs C-281/20, *Ferimet SL*, Rn 27). Verstöße gegen Formalvorschriften führen, sofern die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges vorliegen, grundsätzlich nicht zum Verlust des Vorsteuerabzuges. Anders verhält es sich ua dann, wenn ein Verstoß gegen die formalen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden (vgl. VwGH 27.01.2021, Ra 2020/13/0068, Rn 31; für viele EuGH 18.11.2021, Rs C-358/20, *Promexor Trade SRL*, Rn 34 mwN; 11.11.2021, Rs C-281/20, *Ferimet SL*, Rn 36; 09.12.2021, Rs C-154/20, *Kemwater ProChemie*, Rn 31).

Dies ist hier der Fall: Durch die Angabe der jeweiligen Unternehmer in den Rechnungen, die – wie festgestellt – die Leistungen gegenüber dem Bf. nicht erbracht haben, ist es nicht möglich, die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges zu prüfen: Wenn in der Rechnung über die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, nicht angegeben wird, wer in Wahrheit der Lieferer ist, wird folglich die Feststellung der Steuerpflichtigeneigenschaft des Leistungserbringers verhindert (vgl. EuGH 11.11.2021, Rs C-281/20, *Ferimet SL*, Rn 37). Dem Bundesfinanzgericht liegen auch keine anderen Dokumente vor, um dies mit Sicherheit zu bestimmen.

Da damit die Formalmängel der Rechnungen den sicheren Nachweis verhindern, dass die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges erfüllt sind, steht ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der ***1*** GmbH und der ***3*** GmbH bzw. der übergegangenen Steuerschuld betreffend der Rechnungen der ***1*** GmbH, der ***3*** GmbH, der ***6*** GmbH, der ***7*** kft., der ***8*** GmbH, der ***9*** GmbH, der ***10*** GmbH, der ***2*** GmbH, der ***4*** GmbH und der ***5*** GmbH nicht zu. Denn die materiellen Voraussetzungen müssen in richtlinienkonformer Interpretation sowohl für den Vorsteuerabzug aus Rechnungen als auch aus einer gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 übergegangenen Steuer vorliegen (vgl. auch *M. Mayr*, Umsatzsteuer-Update Februar 2022: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2022, 335 (338)).

Das Spannungsverhältnis, wonach zum Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG zwischenunternehmerische Leistungen notwendig sind und damit der Leistungserbringer Steuerpflichtiger sein muss, damit überhaupt die Steuerschuld übergeht, führt nach der Rechtsprechung des EuGH nicht automatisch dazu, dass die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges vorliegen: Im Rahmen der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens wird dem Fiskus grundsätzlich keine Zahlung geschuldet. Ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Veräußerungen der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, ist für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung. Allerdings ist dem Steuerpflichtigen die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug dann zu versagen, wenn die für die Prüfung, ob der Lieferer der betreffenden Gegenstände bzw. der Erbringer der betreffenden Dienstleistungen Steuerpflichtiger war, die erforderlichen Angaben fehlen. Die Feststellung einer Gefährdung des Steueraufkommens ist folglich keine Voraussetzung für eine solche Versagung (vgl. EuGH 11.11.2021, Rs C-281/20, *Ferimet SL*, Rn 56).

In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurden Aufwendungen der ***4*** in Höhe von 12.000 Euro gebucht. Ein Vorsteuerabzug in Höhe von 2.000 Euro wurde vorgenommen. Da keinerlei Abrechnungsdokumente zu diesem Vorgang vorliegen, ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen, weil nicht überprüft werden kann, ob die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges überhaupt vorliegen (vgl. hierzu *M. Mayr*, Das Erfordernis der Rechnung für

den Vorsteuerabzug, in *Gaedke/Tumpel* (Hrsg) Umsatzsteuer am Puls der Zeit, FS Gaedke (2020) 41 (46f mwN)).

Sofern die steuerliche Vertretung des Bf. mit Eingabe vom 05.04.2022 zusammengefasst darauf verweist, dass § 162 BAO im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer nicht anwendbar sei, genügt es darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht die Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO weder auf die Frage der Steuerschuld aus Bauleistungen noch auf die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung anwendet. Sofern die steuerliche Vertretung in derselben Eingabe darauf verweist, dass von Wissen und Wissen-Müssen des Bf. um Umsatzsteuerbetrug im ganzen Verfahren keine Rede gewesen sei, ist dem zuzustimmen. Das Bundesfinanzgericht stützt die Versagung des Vorsteuerabzuges auch nicht darauf, dass der Bf. von einem etwaigen Umsatzsteuerbetrug wusste oder wissen musste. Im Gegenteil geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Formalmängel der Rechnungen (Nichtnennung der tatsächlich Leistenden) den sicheren Nachweis verhindern, dass die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges erfüllt sind (dazu auch die in der Eingabe des Bf. zitierte Rechtsprechung des VwGH 27.01.2021, Ra 2020/13/0068, Rn 31).

3.2.6.3. Rechnerische Auswirkungen:

Rechnungs- aussteller	Steuerschuld	Vorsteuerabzug	
Wirtschaftsjahr 2016			
1 GmbH	Steuerschuld Bauleistungen (048) + 1.500	Vorsteuern (060)	-0*
6 GmbH		Vorsteuern Bauleistungen (082):	- 1.200
7 kft.		Vorsteuern Bauleistungen (082):	-1.000
Gesamt 2016	Steuerschuld Bauleistungen (048) + 1.500	Vorsteuern (060)	+/- 0
		Vorsteuern Bauleistungen (082):	-2.200

Wirtschaftsjahr 2017			
1 GmbH	Steuerschuld Bauleistungen (048) + 2.166,67	Vorsteuern (060)	-0**
6 GmbH		Vorsteuern Bauleistungen (082):	-5.187,50
8 GmbH		Vorsteuern Bauleistungen (082):	-2.202
9 GmbH		Vorsteuern Bauleistungen (082):	-933,33
10 GmbH		Vorsteuern Bauleistungen (082):	-833,33
Gesamt 2017	Steuerschuld Bauleistungen (048) + 2.166,67	Vorsteuern (060)	+/- 0
		Vorsteuern Bauleistungen (082):	-9.156,17
Wirtschaftsjahr 2018			
3 GmbH	Steuerschuld Bauleistungen (048) + 916,67	Vorsteuern (060)	0***
8 GmbH		Vorsteuern Bauleistungen (082):	-833,33
2 GmbH		Vorsteuern Bauleistungen (082):	-3.105

Gesamt 2018	Steuerschuld Bauleistungen (048) + 916,67	Vorsteuern (060)	+/- 0
		Vorsteuern Bauleistungen (082):	-3.938,33
Wirtschaftsjahr 2019			
8 GmbH		Vorsteuern Bauleistungen (082):	-833,33
4 GmbH	Steuerschuld Bauleistungen (048) -2.366,67	Vorsteuern Bauleistungen (082):	-4.916,67****
5 GmbH	Steuerschuld Bauleistungen (048) -3.946,67	Vorsteuern Bauleistungen (082):	-14.185
Gesamt 2019	Steuerschuld Bauleistungen (048) -6.313,33	Vorsteuern Bauleistungen (082):	-19.935

* Da die belangte Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung bereits sämtliche Vorsteuern der ***1*** GmbH im Wirtschaftsjahr 2016 gestrichen hat, ergibt sich keine Änderung im Rahmen der rechnerischen Auswirkungen.

** Da die belangte Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung bereits sämtliche Vorsteuern der ***1*** GmbH im Wirtschaftsjahr 2017 gestrichen hat, ergibt sich keine Änderung im Rahmen der rechnerischen Auswirkungen.

*** Da die belangte Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung sämtliche Vorsteuern der ***3*** GmbH gestrichen hat, ergibt sich keine Änderung im Rahmen der rechnerischen Auswirkungen.

**** Da der Vorsteuerabzug aus der nicht vorhandenen Rechnung bzw. nicht vorhandenen Unterlagen bereits von der belangten Behörde berücksichtigt wurde, ergibt sich diesbezüglich keine rechnerische Auswirkung.

3.3. Zu Spruchpunkt C. (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.

Da die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Versagung des Vorsteuerabzuges fehlt, wenn formale Rechnungsvoraussetzungen den sicheren Nachweis der materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges verhindern, gleichzeitig aber die Steuerschuld aufgrund der unstrittig erbrachten Bauleistungen übergeht (hierzu EuGH 11.11.2021, Rs C-281/20, *Ferimet SL*), ist die Revision zulässig.

Wien, am 19. April 2022