

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Mirha Karahodzic MA in der Beschwerdesache des ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch StB Mag. Dieter Schneider, Rosenweg 6, 1140 Wien, über die Beschwerde vom 4. August 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 15. Mai 2014, Steuernummer ***BfStNr***, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006-2010 und neue Sachbescheide Einkommensteuer 2006-2010 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 wird abgeändert: Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die übrigen Bescheide bleiben unverändert.

II. Die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im vorliegenden Fall die Anerkennung von Fremdleistungen diverser Baufirmen (Subunternehmer) als Betriebsausgaben beim Beschwerdeführer in den oben angegebenen Streitjahren. Der Verfahrensgang stellt sich wie folgt dar:

Aufgrund von kriminalpolizeilichen Ermittlungen der "SOKO Merlin", bei der Betrugszenarien in der Baubranche aufgedeckt wurden, kam es nach Sichtung und Auswertung von beschlagnahmten Unterlagen Dritter zu einer Außenprüfung beim Beschwerdeführer. Im

Bericht über die Außenprüfung vom 12. Mai 2014 stellte die belangte Behörde das Vorliegen neuer Tatsachen fest und verfügte auf dieser Grundlage die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006-2010 des Beschwerdeführers mit Bescheiden vom 15. Mai 2014. Mit Bescheiden vom selben Tag erließ die belangte Behörde neue Einkommensteuer-Sachbescheide für die Jahre 2006-2010.

2. In der dagegen nach Fristverlängerung am 25. Februar 2015 eingebrachten **Beschwerde** wird zunächst zur Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2006 und 2007 vorgebracht, die Fünfjahresfrist zur Festsetzung der Einkommensteuer 2006 habe am 31. Dezember 2011, jene für die Einkommensteuer 2007 am 31. Dezember 2012 geendet. Prüfungsbeginn sei der 24. September 2013 gewesen. Die Verlängerung der Frist auf zehn Jahre setze eine Abgabenhinterziehung voraus, welche nur bei Vorsatz im Sinne des § 33 FinStrG zum Tragen komme. Ob Vorsatz vorliege, sei im Finanzstrafverfahren zu beurteilen. Dieses Verfahren sei jedoch bis dato nicht abgeschlossen. Bisher sei der Beschwerdeführer lediglich als Beschuldigter einvernommen worden und habe noch keinerlei Möglichkeit gehabt, sich zu den Vorwürfen zu äußern.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008-2010 sowie zu den neuen Einkommensteuerbescheiden 2006-2010 wird vorgebracht, die abgabenbehördlichen Prüfung habe den Zeitraum 2006-2012 umfasst sowie eine Nachschau für den Zeitraum Jänner 2013 bis Juli 2013, wobei festzuhalten sei, dass für die Zeiträume 2011 und 2012 sowie den gesamten Nachschauzeitraum keine Feststellungen getroffen worden seien. In den Zeiträumen 2006-2010 seien Leistungen von Subunternehmern als steuerlich nur zu 50 % abzugsfähig beurteilt worden, da die leistenden Unternehmer unter Verdacht stünden, keine tatsächlichen Leistungen erbracht zu haben. Der Beschwerdeführer habe immer nach den Grundsätzen eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt und im Falle von ihm unbekannten Subunternehmern alle im zeitlichen Rahmen möglichen Informationen eingeholt. Dieser Umstand sei auch in der Beilage zum Prüfungsbericht dokumentiert. Welche weiteren Schritte er hätte setzen können, sei auch von den involvierten Beamten nicht beantwortet worden. Der Beschwerdeführer erwirtschaftete seit Jahren Gewinne, welche "naturgemäß" je nach Wirtschaftslage schwankten. Er sei seinen Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde immer pünktlich nachgekommen. Er beauftrage seit Jahren Subunternehmer, welche ihrerseits ihren Verpflichtungen gegenüber den Abgabenbehörden pünktlich und regelmäßig nachkämen.

In den Jahren 2007-2010 liege der Anteil der angeblichen Betrugsfirmen in den gesamten Fremdleistungen zwischen drei und 10 %, wobei sich dieser Anteil rückläufig entwickelt habe. Anzumerken sei, dass geringe Teile der Werklöhne an die Subunternehmer Gerüstmieten gewesen seien, welche auch im Zuge der BP zu 80% anerkannt worden seien. Der hohe Anteil an angeblichen Betrugsfirmen im Jahre 2006 lasse sich aus der verzweifelten Suche des Beschwerdeführers nach verlässlichen Partnern erklären, was in den Folgejahren offensichtlich

gelingen sei. Ausdrücklich festgehalten werde, dass die beauftragten Firmen die verrechneten Leistungen auch tatsächlich erbracht hätten.

Im Übrigen seien einem Unternehmer im Jahre 2006 noch nicht jene Mittel zur Verfügung gestanden, die es heute zur Überprüfung eines potentiellen Geschäftspartners in angemessener Zeit gebe. Der Beschwerdeführer sei aufgrund der ihm vorgelegten Unterlagen immer davon ausgegangen, dass es sich bei den anbietenden Unternehmen um ordentliche Kaufleute handle, die ihre Verpflichtungen gegenüber den Behörden erfüllten. Hätte er von den betrügerischen Absichten der handelnden Personen gewusst, wären deren Daten nicht für die Veranlagungsjahre 2006 und 2008, inklusive der Höhe der an sie bezahlten Werklöhne, an die Finanzbehörden übermittelt worden. Dem Beschwerdeführer sei es somit nicht möglich gewesen, die betrügerischen Absichten seiner Geschäftspartner zu erkennen. Da die beauftragten Firmen immer zur Zufriedenheit des Beschwerdeführers Leistungen erbracht hätten, habe er darauf vertrauen können, dass diese auch ihre Verpflichtungen gegenüber den Behörden erfüllten. Bei keiner der in der Belegsammlung des Beschwerdeführers von den fraglichen Firmen ausgestellten Rechnungen handle es sich um sogenannte Deckungsrechnungen, um Zahlungen an Schwarzarbeiter zu verschleiern.

3. Mit Beschwerdevereinsentscheidungen vom 22. bzw. 24. September 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen:

3.1. Die abweisende Beschwerdevereinsentscheidung betreffend die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2006 und 2007 wurde mit den Feststellungen der Betriebsprüfung, der darüber aufgenommene Niederschrift und dem Betriebsprüfungsbericht begründet. Die Niederschrift sei anlässlich der Schlussbesprechung am 12. Mai 2014 ausgehändigt worden; in der Begründung zur Wiederaufnahme werde auf Tz 1-4 des BP-Berichtes verwiesen. Die Feststellungen zu den Subunternehmerleistungen stellten neu hervorgekommene Tatsachen dar. Die Frage, ob es zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre gemäß § 207 Abs. 2 BAO komme, sei bei einer noch ausstehenden Entscheidung im Strafverfahren, von der Abgabenbehörde als Vorfrage zu beurteilen und schon aufgrund des konkreten Tatverdachtes, auf dessen Grundlage des Prüfverfahren gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG geführt worden sei, zu bejahen.

3.2. Die abweisende Beschwerdevereinsentscheidung betreffend die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2008-2010 wurde ebenso mit Tz 1-4 des Betriebsprüfungsberichtes begründet.

3.3. Die Beschwerdevereinsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2006 sowie jene für die Jahre 2007 bis 2010 wurde gesondert unter anderem damit begründet, dass den Aufträgen an die Subunternehmer jeweils eine Beauftragung der Firma des Beschwerdeführers durch die gleichen Fertigteilhaus-Firmen mit den gleichen Häusertypen, bei welchen Fassaden zu errichten gewesen seien, zugrunde liege. Aufgrund dieser stetigen, sehr ähnlichen

Auftragsgestaltung vor allem im Ausmaß der zu erbringenden Leistung, seien die erbrachten Leistungen der Subunternehmer an die Firma des Beschwerdeführers im Innenverhältnis ohne die üblicherweise als entsprechende Berechnungsgrundlage anfallenden Grund -, Neben -, und Hilfsaufzeichnungen pauschal bzw. nach Quadratmetern kalkuliert worden. Da die von den Subunternehmern gelegten Rechnungen ebenfalls keine ausreichenden Angaben über die Art, den Umfang der Leistung und auch keine Angaben über geleistete Stunden bzw. Stundensätze auf deren Basis die Pauschalvereinbarungen kalkuliert worden wären, enthielten, sei eine Überprüfung des geltend gemachten Aufwandes auf deren Basis nicht möglich, weshalb die Abgabenbehörde gemäß § 184 Abs. 1 BAO zur Schätzung berechtigt gewesen sei.

Der Einwand, dass das Nichteinhalten der steuerlichen Verpflichtungen der Subunternehmer dem Beschwerdeführer nicht zur Last gelegt werden könne, sei zwar berechtigt, vermöge aber dennoch nichts an der Schätzungsberechtigung zu ändern. Wer die Arbeiten tatsächlich durchgeführt habe, habe anhand der zur Verfügung stehenden Unterlagen nicht ermittelt werden können.

Dem Grunde nach seien nur Betriebsausgaben, jedoch in nicht erwiesener Höhe festgestanden, welche von der Betriebsprüferin in weiterer Folge in Anlehnung an die Judikatur mit 50 % des bisher geltend gemachten Aufwandes für Fremdleistungen angesetzt worden seien, da davon auszugehen gewesen sei, dass die Leistungen nicht von den vorgeblich fakturierten Firmen, sondern von nicht gemeldeten Arbeitern erbracht worden seien.

Hinsichtlich der Ausgaben für die Gerüstung sei anzumerken, dass - abweichend von den Behauptungen des Beschwerdeführers - nicht 90 %, sondern lediglich 80 % anerkannt worden seien. Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Teile der Werklöhne an die Subunternehmer, welche Gerüstmieten darstellten, von der Betriebsprüferin strikt von den Fremdleistungen für Fassadenherstellung getrennt und gesondert bewertet worden seien. Dies, da die Gerüstung selbst einen Hauptbestandteil des Rechnungsbetrages und nicht der Werklohn für die Aufstellung darstelle, und keine nachweislichen Gründe dafür vorliegen, dass es zu keiner Gerüstung gekommen sei. Für das Jahr 2006, welches gemäß § 207 Abs. 2 BAO der verlängerten Verjährungsfrist unterliege, sei seitens der Abgabenbehörde sogar gänzlich auf eine Schätzung und infolge Berichtigung der geltend gemachten Ausgaben für die Rüstung verzichtet worden.

4. Im fristgerechten **Vorlageantrag** wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Im **Vorlagebericht** beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde und verwies auf die Berufungsvorentscheidungen. Zum Jahr 2006 führte sie aus, die Kosten für Gerüstung seien im selben Ausmaß wie in den Folgejahren zu kürzen und nur mit 80% wie folgt anzuerkennen:

"Firma ***E*** GmbH € 8.642,00 -> € 6.913,60

B GmbH: € 794,20 -> € 635,36

N s.r.o.: € 2.004,00 -> € 1.603,20"

In der mündlichen Verhandlung wurde der Beschwerdeführer u.a. zu seinem Betrieb und der Vorgangsweise bei der Beauftragung von Subfirmen befragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Allgemeine Feststellungen zum Beschwerdeführer

Der Beschwerdeführer ist Malermeister und seit 1997 als solcher selbständig tätig. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum wurde er hauptsächlich von den gleichen Fertigteilhausfirmen zur Errichtung von Fassaden gleicher Häusertypen beauftragt. Er hatte fünf Mitarbeiter und arbeitete selber auf Baustellen mit. Wenn er mehrere Baustellen zu betreuen hatte bzw. (zu) viele Aufträge angenommen hatte, engagierte er Subfirmen, die mit ihren Arbeitern die Fassaden fertiggemacht haben.

1.2. Allgemeine Feststellungen zur Außenprüfung

Beim Beschwerdeführer wurde im Jahr 2013 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG u.a. für die Jahre 2006 bis 2010 eingeleitet. Es bestand aufgrund von kriminalpolizeilichen Ermittlungen der „SOKO Merlin“ der begründete Verdacht, dass die Firma des Beschwerdeführers mit den Firmen 1. ***1*** Handels GmbH (2006), 2. ***M*** GmbH (2006) und 3. ***A*** GmbH (2006) durch Scheinanmeldungen Verkürzungen von Lohnabgaben bewirkt habe oder zumindest an dieser Verkürzung wesentlich mitgewirkt worden sei und durch Anweisungen zum Ausstellen von Schein- bzw. Deckungsrechnungen, Verkürzungen von Ertragssteuern (hier: Einkommensteuer) bewirkt wurden (vgl. BP-Bericht, S 1-3).

Schon vor Prüfungsbeginn waren aufgrund der Ermittlungsschritte der LPK Wien durch Sichtung des sichergestellten Computers Rechnungen bestimmter Firmen bekannt, bei welchen die Firma des Beschwerdeführers als Rechnungsempfänger aufschien (vgl. BP-Bericht, S 3; Belegsammlung FA ***Bf***). Von September bis November 2013 wurden die durch die Staatsanwaltschaft Wien und die Steuerfahndung übermittelten Falldaten mit den Daten der belangten Behörde aus dem Abgabensinformationssystem, dem Mehrwertsteuereinformationssystem, dem Gewerberegister und aus dem Steuerakt des Beschwerdeführers zusammengeführt. An den Beschwerdeführer erging ein schriftlicher

Vorhalt am 18. November 2013 betreffend die Fremdleistungsfirmen. Die Vorhaltsbeantwortung erfolgte am 18. Dezember 2013, die Beilagen wurden am 7. Jänner 2014 per E-Mail übermittelt. Der Beschwerdeführer wurde am 4. März 2014 als Verdächtiger gemäß § 116 FinStrG vernommen (vgl. BP-Bericht, S 1-3 sowie NS vom 4.4.2014). Eine Verurteilung des Beschwerdeführers ist nicht aktenkundig.

1.3. Feststellungen im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren 2006-2010

Der Beschwerdeführer hat die Einkommensteuererklärung für das 2006 am 28.3.2008, die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 am 4.7.2008, die Einkommensteuererklärung für das 2008 am 29.10.2009, die Einkommensteuererklärung für das 2009 am 29.11.2010, und die Einkommensteuererklärung für das 2010 am 3.10.2011 eingereicht, die nach den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung zu den zu niedrigen Abgabenfestsetzungen geführt haben: Durch die Aufnahme der im Folgenden unter 1.5. genannten Deckungsrechnungen bzw. Fremdleistungen der genannten Firmen und die damit in Zusammenhang stehende überhöhte und zu Unrecht erfolgte Geltendmachung von Aufwendungen waren diese Einkommensteuererklärungen inhaltlich unrichtig (vgl. die Ausführungen im BP-Bericht, S 7). Mit dem Einreichen dieser Erklärungen hielt der Beschwerdeführer es ernstlich für möglich und nahm billigend in Kauf, dass dadurch die Einkommensteuer 2006 und Folgejahre verkürzt wird.

Alle genannten Einkommensteuererklärungen wurden zunächst erklärungskgemäß mit den genannten Erstbescheiden veranlagt. Hinsichtlich der für die Jahre 2006 und 2007 geltend gemachten Fremdleistungen gab es seitens der Finanzverwaltung Vorhalteverfahren und entsprechende Aufstellungen. Der Vorhalt 2006 wurde am 22.7.2006 versendet und am 29.8.2008 samt Übermittlung einer Aufstellung der Fremdleistungen beantwortet, die zur Übersendung von hier nicht gegenständlichen berichtigten Umsatzsteuererklärungen geführt hat. Der Vorhalt 2008 wurde am 11.3.2010 versendet und am 16.4.2010 beantwortet (vgl. BP-Bericht S 4).

In der Buchhaltung des Beschwerdeführers wurden im Zuge der Betriebsprüfung Eingangsrechnungen der unter 1.5. genannten Subunternehmern gefunden, bei denen der begründete Verdacht bestand, dass es sich um Deckungsrechnungen handelte (BP-Bericht S 7).

Bereits vor Prüfungsbeginn waren aufgrund von Ermittlungen der LKP Wien Rechnungen der ***1*** Handels GmbH (je eine Rechnung vom 4.7.2006 und 28.6.2006) und der ***M*** GmbH (vier Rechnungen vom 2.6.2006) bekannt, bei welchen die Firma des Beschwerdeführers als Rechnungsempfänger aufschien (vgl. BP-Bericht S 4 sowie im AB enthaltene Belegsammlung).

Auf Grund der vorgenannten Ermittlungen im Rahmen der Soko Merlin bestand somit bereits für das Jahr 2006 der begründete Verdacht, dass im Rahmen der Geschäftsverbindung (der Firma) des Beschwerdeführers mit der ***1*** Handels GmbH und der ***M*** GmbH durch Scheinanmeldungen vorsätzliche Verkürzungen von Lohnabgaben bewirkt wurden und durch Anweisungen zum Ausstellen von Deckungsrechnungen Verkürzungen von Ertragsteuern (hier: der Einkommensteuer) bewirkt wurden, wobei dem Beschwerdeführer bewusst war, dass die behaupteten Leistungen nicht von diesen Firmen nicht erbracht wurden.

Die belangte Behörde stützte ihre Wiederaufnahme auf die unter Tz 1 bis Tz 5 des BP-Berichts angeführten Feststellungen, wobei ihre Begründung für die Wiederaufnahme in Tz 4 c) auf Seite 6 und 7 des BP-Berichtes angeführt ist.

1.4. Feststellungen in Zusammenhang mit der Vertragsgestaltung zur Erbringung von Leistungen

Im vorliegenden Fall gilt für alle im Folgenden unter 1.5. genannten Subunternehmer bis auf kleine Abweichungen Folgendes:

Bei sämtlichen unten angeführten Subfirmen handelte es sich um Betrugsfirmen. Dem Beschwerdeführer war bewusst, dass die behaupteten Leistungen von diesen Firmen nicht erbracht wurden; soweit es Verträge gab, dienten diese der Verschleierung, dass in Wahrheit die Leistungen von Schwarzarbeitern erbracht wurden.

Die Vertragsgestaltung zur Erbringung von Leistungen zwischen dem Beschwerdeführer und den Firmen erfolgte mündlich (BP-Bericht, S 5; sowie Befragung in der mündlichen Verhandlung). Relevante Unterlagen zur Abrechnung der jeweiligen Fremdleistungen, die die Leistungserbringung und Leistungsüberprüfung oder Vorsorge für Haftungsinanspruchnahme nachvollziehbar oder glaubhaft machen würden, liegen nicht vor (BP-Bericht, S 5).

Die Firma des Beschwerdeführers wurde hauptsächlich von den gleichen Fertigteilhausfirmen zur Errichtung von Fassaden beauftragt. Die jeweiligen Quadratmeter waren bekannt, somit kam es zu keinen weiteren Kalkulationen der Leistungen; der Preis der Bauleistung wurde pauschal kalkuliert. Die Subfirmen erhielten Skizze und Zufahrtsweg, kamen mit ihren Autos und haben die Tätigkeiten eigenständig verrichtet. Die jeweiligen Quadratmeter waren bekannt, somit kam es zu keinen weiteren Kalkulationen der Leistungen; der Preis wurde vielmehr pauschal kalkuliert. Die Ausführung der Leistung wurde vom Beschwerdeführer bei Fertigstellung überprüft. Eine Überprüfung durch die oben genannte Firma oder ihre Dienstnehmer erfolgte nicht. Die Kunden haben gegebenenfalls das Übergabeprotokoll unterschrieben. Das Material für die Erstellung der Fassaden wurde vom Beschwerdeführer bereitgestellt. Die Bezahlung der Subhonorare erfolgte in der Regel in bar.

1.5. Feststellungen zu den einzelnen vom Beschwerdeführer beauftragten Subfirmen

1.5.1. ***1*** Handels GmbH

Die ***1*** Handels GmbH wurde am 28. März 2006 gegründet. Der Konkurs wurde am tt. Jänner 2007 eröffnet. Von 31. März 2006 bis 4. Oktober 2007 war ein Handelsgewerbe angemeldet, von 25. Mai 2006 bis 4. Oktober 2007 das Stuckateurgewerbe.

Die Firma war von 28. März 2006 bis 13. Juni 2006 in 1100 Wien, ***Adr1*** und von 13. Juni 2006 bis 4. Oktober 2007 in 1200 Wien, ***Adr2***, gemeldet (vgl. Firmenbuchauszug, AB Teil IV S. 3-5), wobei sich die Firma an letzter Adresse nie befunden hat (vgl. BP-Bericht S 8 bzw Aktenvermerk vom 6.10.2006, AB Teil IV S.1). Ab Juni 2006 hatte die GmbH insgesamt 224 Dienstnehmer angemeldet, wobei sie keine Abgaben entrichtet hat (AB IV S. 5, Bericht der Steuerfahndung).

Es liegen keine schriftlichen Angebote, Auftragsvereinbarungen oder Auftragsbestätigungen zwischen dem Beschwerdeführer und der genannten GmbH vor. Die Kontaktaufnahme und die Beauftragung des Beschwerdeführers erfolgten mündlich. Der Beschwerdeführer besuchte nicht den Firmensitz der GmbH (vgl. Vorhaltsbeantwortung 12/2013 sowie NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014).

Die Firma des Beschwerdeführers hat im Jahr 2006 Rechnungen der ***1*** Handels GmbH i.H.v. 32.668,94 Euro als Betriebsausgabe für Fremdleistungen abgesetzt. In den insgesamt 13 von der ***1*** Handels GmbH an den Beschwerdeführer gelegten Rechnungen sind 794,20 Euro für die Bereitstellung der Gerüstung enthalten. Die Bezahlung erfolgte bar bezahlt (BP-Bericht S 8; Rechnungen und zT Kassaeingangsbestätigungen AB Teil IV S. 6-29).

1.5.2. ***B*** GmbH

Die ***B*** GmbH wurde am 21. November 2005 gegründet. Der Konkurs wurde am tt. Juni 2007 eröffnet. Von 21. November 2005 bis zur amtswegigen Löschung am 12. Juli 2008 war ein Handelsgewerbe angemeldet, von 16. November 2006 bis 18. Jänner 2007 das Baumeistergewerbe. Die Firma war von ihrer Gründung bis 23. Jänner 2006 in 1200 Wien, ***Adr3*** und von 23. Jänner 2006 bis zur amtswegigen Löschung in 1230 Wien, ***Adr4***, gemeldet (vgl. historischer Firmenbuchauszug im Akt zu FN ***FN***), wobei sich an letzter Adresse kein Firmensitz befunden hat (BP-Bericht S 10 bzw AB Teil III S. 1-11).

Die Firma des Beschwerdeführers hat im Jahr 2006 Rechnungen der ***B*** GmbH: i.H.v. 40.416,50 Euro als Betriebsausgabe für Fremdleistungen abgesetzt (10 Rechnungen über Aufträge „Haustyp ***X***“). In den Rechnungen sind 8.642,00 Euro für die Bereitstellung der Gerüstung enthalten. Sämtliche Rechnungen wurden bar bezahlt (BP-Bericht S 10; AB Teil III S.

17 – 36: Rechnungen und Kassaeingangsbestätigungen; Vorhaltsbeantwortung 12/2013 sowie NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014).

Ansprechpartner des Beschwerdeführers bei der oben genannten Firma war deren Geschäftsführer *****GF1*****. Es liegen keine schriftlichen Angebote, Auftragsvereinbarungen oder Auftragsbestätigungen zwischen dem Beschwerdeführer und der genannten GmbH vor. Die Kontaktaufnahme und die Beauftragung des Beschwerdeführers erfolgten mündlich. Der Beschwerdeführer besuchte nicht den Firmensitz der GmbH.

Der Beschwerdeführer verfügte über folgende Unterlagen der genannten GmbH: Auszug aus dem Firmenbuch vom 14. September 2006, Kopie des Reisepasses des Geschäftsführers, Abfrage des Zentralen Melderegister vom 13. März 2006, Bescheid über die Erteilung der UID - Nummer vom 28. März 2006 und Bekanntgabe der Steuernummer vom 28. März 2006 vor. Weitere Unterlagen legte er nicht vor und konnte auch keine weiteren Angaben machen (NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014).

1.5.3. *****M*** GmbH**

Die *****M*** GmbH** wurde am 13. September 2005 gegründet. Der Konkurs wurde am tt. Oktober 2006 eröffnet. Von 23. März 2006 bis 22. Juli 2008 war ein Handelsgewerbe angemeldet. Der Firmensitz befand sich vom 13. September 2005 bis 20. Mai 2006 in 1100 Wien, *****Adr5***** und von 20. Mai 2006 bis 22. Juli 2008 in 1200 Wien, *****Adr2***** (vgl. historischer Firmenbuchauszug im Akt zu FN *****FN1*****, AB Teil V S. 1-3), wobei jedenfalls an letzter Adresse keine Geschäftstätigkeit ausgeübt wurde (BP-Bericht S 12, AB Teil V S. 4-5).

Die Firma des Beschwerdeführers hat im Jahr 2006 acht Rechnungen der *****M*** GmbH i.H.v.** gesamt 10.217,30 Euro als Betriebsausgabe für Fremdleistungen abgesetzt. Sämtliche Rechnungen wurden bar bezahlt (BP-Bericht S 12; AB Teil V S. 6-17; Vorhaltsbeantwortung 12/2013).

Ansprechpartner des Beschwerdeführers bei der oben genannten Firma war der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer *****GF2*****. Es liegen keine schriftlichen Angebote, Auftragsvereinbarungen oder Auftragsbestätigungen zwischen dem Beschwerdeführer und der genannten GmbH vor. Die Kontaktaufnahme und die Beauftragung des Beschwerdeführers erfolgten mündlich. Der Beschwerdeführer überprüfte nicht die Identität des *****GF2***** und besuchte auch nicht den Firmensitz der GmbH.

Der Beschwerdeführer verfügte über folgende Unterlagen der genannten GmbH: Auszug aus dem Firmenbuch vom 22. Mai 2006, Bescheid über die Ausübung als Baumeister vom 24. Mai 2006. Weitere Unterlagen legte er nicht vor und konnte auch keine weiteren Angaben machen (Vorhaltsbeantwortung 12/2013 sowie NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014).

1.5.4. ***A*** GmbH

Die ***A*** GmbH wurde am 29. Januar 2003 gegründet. Der Konkurs wurde am tt. Mai 2006 eröffnet. Von 8. September 2005 bis 16. Mai 2008 war ein Handelsgewerbe, von 14. April 2005 bis 16. Mai 2008 ein Stuckateurgewerbe angemeldet. Der Firmensitz befand sich vom 29. Jänner 2003 bis 26. Juni 2003 in 1150 Wien, ***Adr6***, von 26. Juni 2003 bis 19. Oktober 2005 in 1140 Wien, ***Adr7*** und vom 19. Oktober 2005 bis 16. Mai 2008 in 1020 Wien, ***Adr8*** (vgl. historischer Firmenbuchauszug im Akt zu FN ***FN2***). Die Firma ist eine Scheinfirma (vgl. Bericht über die Außenprüfung der ***A*** GmbH vom 14.4.2004; AB Teil IX S. 1ff).

Die Firma des Beschwerdeführers hat im **Jahr 2006** sieben Rechnungen i.H.v. gesamt 17.578,00 Euro als Betriebsausgabe für Fremdleistungen abgesetzt. Diese Rechnungen wurden bar bezahlt (BP-Bericht S 12; AB Teil IX; Vorhaltsbeantwortung 12/2013).

Es liegen keine schriftlichen Angebote, Auftragsvereinbarungen oder Auftragsbestätigungen zwischen dem Beschwerdeführer und der genannten GmbH vor. Ansprechpartner des Beschwerdeführers bei der oben genannten Firma war ***GF3***. Die Kontaktaufnahme und die Beauftragung des Beschwerdeführers erfolgten mündlich. Der Beschwerdeführer besuchte nicht den Firmensitz der GmbH (vgl. Vorhaltsbeantwortung 12/2013 sowie NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014).

Der Beschwerdeführer verfügte über folgende Unterlagen der genannten GmbH: Auszug aus dem Firmenbuch vom 27. Februar 2006, Bescheid über die Ausübung des Gewerbes als Baumeister vom 12. Dezember 2005, Schreiben des Finanzamtes Wien 12/13/14 vom 1. April 2005 über die Vergabe einer Steuernummer, Bescheid über die Vergabe einer UID - Nummer vom 1. April 2005, Unbedenklichkeitsbescheinigung der Wiener Gebietskrankenkasse vom 14. Februar 2006. Weitere Unterlagen legte er nicht vor und konnte auch keine weiteren Angaben machen (Vorhaltsbeantwortung 12/2013 sowie NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014).

1.5.5. ***N*** s.r.o.

Die ***N*** s.r.o. wurde am 4. September 2004 gegründet. Die amtswegige Löschung erfolgte am tt. März 2007. Die Gesellschaft handelte mit Waren aller Art, Vermietung von Immobilien, Simulation und Erdarbeiten, Durchführung von einfachen Bauten und Schlosserarbeiten. Der Firmensitz befand sich vom tt. September 2004 bis tt. März 2007 in der Slowakei. Von 4. September 2004 bis 29. November 2004 gab es eine Zweigniederlassung in 1030 Wien, ***Adr9*** und von 29. November 2004 bis 14. März 2007 in 1030 Wien, ***Adr10*** (vgl. historischer Firmenbuchauszug im Akt zu FN ***FN3***). Die Firma ist als Betrugsfirma einzustufen.

Die Firma des Beschwerdeführers hat im **Jahr 2006** vier Rechnungen dieser Firma i.H.v. gesamt 13.529,18 Euro als Betriebsausgabe für Fremdleistungen abgesetzt. In den Rechnungen sind 2.004,00 Euro für die Bereitstellung der Gerüstung enthalten. Die Rechnungen wurden bar bezahlt (BP-Bericht S 16; AB Teil VI S: 14-18; Vorhaltsbeantwortung 12/2013).

Ansprechpartner des Beschwerdeführers bei der oben genannten Firma war *****GF4*****. Die Beauftragung des Beschwerdeführers erfolgte in diesem Fall schriftlich durch undatierte Werkverträge, wovon sechs den Leistungszeitraum Oktober 2006 und zwei den Leistungszeitraum November 2006 betrafen (Vorhaltsbeantwortung 12/2013 sowie NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014; AB Teil VI S. 1-8: Werkverträge). Der Beschwerdeführer besuchte den Firmensitz der GmbH in 1030.

Der Beschwerdeführer verfügte über folgende Unterlagen der genannten GmbH: Auszug aus dem Firmenbuch ohne leserliches Datum, Bescheid über die Vergabe einer UID - Nummer vom 23. Februar 2005 und die Bekanntgabe der Steuernummer des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Februar 2005. Weitere Unterlagen legte er nicht vor und konnte auch keine weiteren Angaben machen (Vorhaltsbeantwortung 12/2013 sowie NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014).

1.5.6. *****AB*** GmbH**

Die *****AB*** GmbH** wurde am 27. März 2003 gegründet. Die amtswegige Löschung erfolgte am tt. April 2010. Die UID-Nummer war von 10. September 2003 bis 1. Juli 2010 aufrecht. Die Gesellschaft war als Baumeistergewerbe und Brunnenmeister tätig und hatte im Zeitraum von Juni 2003 bis Mai 2005 drei verschiedene gewerberechtliche Geschäftsführer; im Anschluss wurden keine weiteren gewerberechtlichen Geschäftsführer gemeldet. Der Firmensitz befand sich vom 27 März 2003 bis 25. April 2003 in 1010 Wien, *****Adr11*****, und von 25 April 2003 bis 3. Oktober 2005 in 1160 Wien, *****Adr12*****, sowie von 3. Oktober 2005 bis zur amtswegigen Löschung in 1160 Wien, *****Adr13***** (vgl. historischer Firmenbuchauszug im Akt zu FN *****FN4*****). Die Firma ist als Betrugsfirma einzustufen.

Im Zeitraum der Beauftragung der Firma des Beschwerdeführers wurden bereits Ermittlungen gegen die oben genannte Firma geführt (vgl. Anzeige eines Strafverteidigers und Rechtsanwaltes bei der Staatsanwaltschaft, dass der Firmenwortlaut, das Firmenlogo und der Firmenstempel missbräuchlich verwendet werden vom 31. Oktober 2008).

Die Firma des Beschwerdeführers hat im **Jahr 2007** sieben Rechnungen dieser Firma i.H.v. 17.189,22 Euro (Fremdleistungen i.H.v. 6.929,47 Euro und Gerüstung i.H.v. 10.259,75 Euro) und im **Jahr 2008** acht Rechnungen i.H.v. 12.929,95 als Betriebsausgabe für Fremdleistungen abgesetzt. Diese Rechnungen wurden bar bezahlt (BP-Bericht S 19; AB Teil X; Vorhaltsbeantwortung 12/2013).

Es liegen keine schriftlichen Angebote, Auftragsvereinbarungen oder Auftragsbestätigungen zwischen dem Beschwerdeführer und der genannten GmbH vor. Ansprechpartner des Beschwerdeführers bei der oben genannten Firma war *****GF5*****, dessen Identität der Beschwerdeführer nicht überprüft hat. Die Kontaktaufnahme und Beauftragung durch den Beschwerdeführer erfolgten mündlich. Der Beschwerdeführer besuchte nicht den Firmensitz der GmbH.

Der Beschwerdeführer verfügte über folgende Unterlagen der genannten GmbH, die er vom oben genannten Ansprechpartner bekommen hat: Auszug aus dem Firmenbuch vom 11. Oktober 2007, Bekanntgabe der Steuernummer des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 10. September 2003, Bescheid über die Erteilung einer UID-Nummer vom 10. September 2003 und Bescheid zur Ausübung des Gewerbes als Baumeister vom 19. September 2015. Weitere Unterlagen legte er nicht vor und konnte auch keine weiteren Angaben machen (vgl. Vorhaltsbeantwortung 12/2013 sowie NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014).

1.5.7. *****T*** GmbH**

Die *****T*** GmbH** wurde am 18. Dezember 2007 gegründet. Die amtswegige Löschung erfolgte am tt. Februar 2011. Die UID-Nummer war von 14. August 2008 bis 17. Oktober 2008 aufrecht. Die Gesellschaft hatte von 18. Juli 2008 bis 3. Februar 2011 ein aufrechtes Baumeistergewerbe. Der Firmensitz befand sich vom 18. Dezember 2008 bis 3. April 2008 in 1100 Wien, *****Adr14*****, und von 3. April 2008 bis 3. Februar 2011 in 1060 Wien, *****Adr15*****, sowie von 3. Oktober 2005 bis zur amtswegigen Löschung in 1160 Wien, *****Adr13***** (vgl. historischer Firmenbuchauszug im Akt zu FN *****FN7*****). Die Firma ist als Betrugsfirma einzustufen.

Die Firma des Beschwerdeführers hat im **Jahr 2008** Rechnungen i.H.v. 3.604,00 Euro und im Jahr 2008 i.H.v. 12.929,95 Euro als Betriebsausgabe für Gerüstung abgesetzt. Diese Rechnungen wurden bar bezahlt (BP-Bericht S 21; AB Teil VIII S. 7 ff; Vorhaltsbeantwortung 12/2013).

Es liegen keine schriftlichen Angebote, Auftragsvereinbarungen oder Auftragsbestätigungen zwischen dem Beschwerdeführer und der genannten GmbH vor. Die Kontaktaufnahme und Beauftragung durch den Beschwerdeführer erfolgten mündlich. Ansprechpartner des Beschwerdeführers war *****GF6*****, der Geschäftsführer und Inhaber der Firma. Der Beschwerdeführer besuchte nicht den Firmensitz der GmbH.

Der Beschwerdeführer verfügte über folgende Unterlagen der genannten GmbH: Auszug aus dem Firmenbuch vom 20. Juni 2008, Bescheid über die Ausübung des Gewerbes als Baumeister vom 17. Juli 2008, Beschluss der Änderung in der Firmenbuchsache vom 26. Juni 2008, Anmeldung bei der oberösterreichischen Gebietskrankenkasse vom 1. Juli 2008 des angestellten gewerblichen Geschäftsführers mit 1. Juli 2008, Auszug aus dem zentralen

Gewerberegister von *****GF6***** mit 21. April 2008, Kopie eines slowenischen Ausweises von *****GF6***** und eine Unbedenklichkeitsbescheinigung der Wiener Gebietskrankenkasse vom 1. August 2008. Diese Unterlagen hat er von den genannten Personen erhalten. Weitere Unterlagen legte er nicht vor und konnte auch keine weiteren Angaben machen (Vorhaltsbeantwortung 12/2013 sowie NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014).

1.5.8. *****S*** GmbH**

Die *****S*** GmbH** wurde am 18. Dezember 2008 gegründet. Die amtswegige Löschung erfolgte am tt. Jänner 2010. Die UID-Nummer war von 22. Februar 2009 bis 11. September 2009 aufrecht. Die Gesellschaft hatte von 17. Februar 2009 bis 31. März 2009 ein aufrechtes Baumeistergewerbe. Der Firmensitz befand sich vom 18. Dezember 2008 bis 5. Februar 2009 in 1100 Wien, *****Adr16*****, und von 5. Februar 2009 bis zur amtswegigen Löschung am 13. Jänner 2010 wegen unbekannter maßgeblicher Geschäftsanschrift für die Zustellung in 2353 Guntramsdorf, *****Adr17***** (vgl. historischer Firmenbuchauszug im Akt zu FN *****FN5*****). Die Firma ist als Betrugsfirma einzustufen.

Die Firma des Beschwerdeführers hat im **Jahr 2008** fünf Rechnungen dieser Firma i.H.v. gesamt 5.295,00 Euro als Betriebsausgabe für Gerüstung abgesetzt. Diese Rechnungen wurden bar bezahlt (BP-Bericht S 23; AB Teil VII S. 12 ff Rechnungen mit Kassa-Eingangsbestätigungen)

Es liegen keine schriftlichen Angebote, Auftragsvereinbarungen oder Auftragsbestätigungen zwischen dem Beschwerdeführer und der genannten GmbH vor. Die Kontaktaufnahme und Beauftragung durch den Beschwerdeführer erfolgten mündlich. Ansprechpartner des Beschwerdeführers bei der oben genannten Firma war *****GF8*****; man kam zufällig in Kontakt, da die Firma in 1100 Wien, *****Adr18***** ein Büro gehabt haben soll. Die Beauftragung durch den Beschwerdeführer erfolgte mündlich.

Der Beschwerdeführer verfügte über folgende Unterlagen der genannten GmbH: Bescheid der BH Mödling für die Ausübung des Gewerbes Baumeister vom 11. Februar 2009, Bescheid über die Vergabe einer UID-Nummer des Finanzamtes Mödling vom 27. Februar 2009, eine Bekanntgabe der Steuernummer des Finanzamtes Mödling vom selben Tag und einen Auszug aus dem Firmenbuch. Diese Unterlagen hat der Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge im Büro am *****Adr15***** übernommen (Vorhaltsbeantwortung 12/2013; NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014).

1.5.9. *****R*** GmbH**

Die *****R*** GmbH** wurde am 11. Dezember 2003 gegründet. Die amtswegige Löschung erfolgte am tt. August 2011. Die UID-Nummer war von 3. August 2004 bis 21. Dezember 2010 aufrecht. Die Gesellschaft führte vom 2. Juni 2004 bis 31. August 2010 das Gewerbe der Überlassung von Arbeitskräften und von 18. Dezember 2009 bis 2. Juni 2010 das Gewerbe der

Reinigung von öffentlichen Flächen. Der Firmensitz befand sich von bis in 1050 Wien, ***Adr19***, von der Eintragung der GmbH bis zum 8. April 2004 in 1140 Wien, ***Adr20*** und zuletzt in 1020 Wien, ***Adr21*** (vgl. historischer Firmenbuchauszug im Akt zu FN ***FN6***). Die Firma wurde als Betrugsfirma eingestuft (AB Teil I S. 1-34: Steuerfahndung).

Die Firma des Beschwerdeführers hat im **Jahr 2010** sechs Rechnungen dieser Firma i.H.v. gesamt 4.875,00 Euro als Betriebsausgabe für Gerüstung und 6.511,74 Euro als Betriebsausgabe für Fremdleistungen abgesetzt. Diese Rechnungen wurden bar bezahlt (BP-Bericht S 26; AB AB Teil I S. 35-48; Vorhaltsbeantwortung 12/2013).

Es liegen keine schriftlichen Angebote, Auftragsvereinbarungen oder Auftragsbestätigungen zwischen dem Beschwerdeführer und der genannten GmbH vor. Die Kontaktaufnahme und Beauftragung durch den Beschwerdeführer erfolgten mündlich. Ansprechpartner des Beschwerdeführers bei der oben genannten Firma war ***GF7***, der auch von 21. Oktober 2009 bis 2. Juni 2010 Geschäftsführer der GmbH war.

Der Beschwerdeführer verfügte über folgende Unterlagen der genannten GmbH: Auszug aus dem Firmenbuch vom 27. Oktober 2009, Bestätigung des Finanzamtes Wien 12/13/14 über die Vergabe einer Steuernummer von 3. August 2004 und die Kopie des ungarischen Reisepasses vom genannten Geschäftsführer (Vorhaltsbeantwortung 12/2013 sowie NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014). Weiters verfügte der Beschwerdeführer über eine Abfrage der HFU - Liste zu DG. NR. 100774086 mit Stichtag 1. Oktober 2010 (vgl. Belegsammlung, AB Teil I S. 45). Die fünf überprüften Arbeiter waren niemals bei der oben genannten Firma angemeldet (Vorhaltsbeantwortung 12/2013; NS Vernehmung des Beschwerdeführers 4.3.2014). Die Firmenadresse hat der Beschwerdeführer nicht aufgesucht (Vorhaltsbeantwortung 12/2013).

2. Beweiswürdigung

2.1. Die allgemeinen Feststellungen zur Person des Beschwerdeführers, zu seiner Tätigkeit, zu seinen Aufträgen und der Vorgangsweise in Zusammenhang mit den von ihm beauftragten Subfirmen ergeben sich aus den glaubhaften Ausführungen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung. Der Beschwerdeführer hat dabei dargelegt, dass es ihm nicht möglich gewesen wäre sämtliche Aufträge alleine bzw mit seinen Mitarbeitern auszuführen und er sich deshalb bei guter Auftragslage Subfirmen bedient hat, da eine Absage von Aufträgen bedeutet hätte, weitere Aufträge zu verlieren.

2.2. Die allgemeinen Feststellungen zum Ablauf der Außenprüfung ergeben sich aus dem Bericht der Betriebsprüfung und der Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie den vorgelegten Arbeitsbögen und den im Akt befindlichen Vorhalten und Vorhaltsbeantwortungen.

2.3. Die Feststellungen zur Wiederaufnahme der Verfahren ergeben sich aus den im Akt befindlichen Daten der jeweiligen Einkommensteuererklärungen und den daraufhin ergangenen Bescheiden sowie den dazugehörigen Vorhalteverfahren.

Dass ein begründeter Verdacht bestand, dass es sich bei den Eingangsrechnungen um Deckungsrechnungen gehandelt hat, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus den geschilderten Vorkommnissen und Ermittlungen, insbesondere jene Rechnungen, die auf Grund der Ermittlungen der LKP Wien gefunden wurden, berechtigten die belangte Behörde hier von einer Verdachtslage zu sprechen und den Beschwerdeführer als Beschuldigten einzuvernehmen. Dass dieser nicht verurteilt wurde, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus der Aktenlage; die belangte Behörde hat dazu auch kein weiteres Vorbringen erstattet.

Die Feststellung, auf welche Tz die belangte Behörde ihre Wiederaufnahme gestützt hat, fußt ebenso auf dem zitierten Bericht der abgabenbehördlichen Außenprüfung. -->

2.4. Im Zusammenhang mit den getroffenen Feststellungen in Zusammenhang mit der Vertragsgestaltung zur Erbringung von Leistungen rund um die Beschäftigung von Subunternehmen sind seitens des Bundesfinanzgerichtes zunächst folgende **allgemeine Überlegungen** anzustellen:

2.4.1. Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts sowie des Verwaltungsgerichtshofes geht hervor, dass es im Baugewerbe gängige Praxis ist, Betrugsunternehmen als Subunternehmer vorzuschieben (siehe zB BFG 27.4.2015, RV/7100326/2013, bestätigt durch VwGH 24.1.2018, Ra 2015/13/0032; BFG 11.7.2016, RV/7101093/2013, bestätigt durch VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041; BFG 12.9.2018, RV/2100604/2016; BFG 4.1.2019, RV/2100828/2017; BFG 15.1.2020, RV/7103113/2013; BFG 2.3.2020, RV/7106441/2019, RV/7102378/2018).

Die Betrugsunternehmen erfüllen alle Formalerfordernisse, die nach außen hin durchaus den Anschein der Seriosität geben, weshalb den Behörden zunächst - ohne nähere Kenntnis des tatsächlichen Sachverhaltes - das Agieren eines derartigen Betrugsunternehmens nicht auffällt.

Es ist für das Bundesfinanzgericht notorisch, dass die Beschäftigung von Schwarzarbeitern insbesondere im Bau- und Baunebengewerbe immer wieder vorkommt. Da sich Unternehmen, die auf dem Markt dauerhaft reale Leistungen anbieten und deshalb über verwertbares Betriebsvermögen und Finanzmittel verfügen müssen, letztlich nicht dauerhaft der Kontrolle und vor allem der Zahlung von Steuern und Sozialabgaben entziehen können, wurden und werden reihenweise Firmen gegründet, deren einziger Geschäftszweck es ist, als vermeintliche Subunternehmer aufzutreten, die angeblich Personal stellen. Alternativ werden auch bereits bestehende Unternehmen gekauft, um, nach erfolgter Änderung der Gesellschafter, der Geschäftsführer, des Firmensitzes und oft auch des Tätigkeitsbereiches im Firmenbuch, als ebensolcher Subunternehmer aufzutreten. Diese führen dann oft überhaupt keine Tätigkeit

aus und dienen lediglich dazu, Schein- bzw. Deckungsrechnungen auszustellen. In diesem Fall besorgt sich der "Auftraggeber" selbst Schwarzarbeiter und benötigt daher nur Scheinbelege, um dies zu verdecken.

Alternativ stellt der vermeintliche Subunternehmer die Schwarzarbeiter selbst zur Verfügung, die überhaupt nicht oder nur der Form halber bei der Sozialversicherung angemeldet werden. Durch eine solche Konstruktion will der "Auftraggeber" sowohl die Zahlung der lohnabhängigen Abgaben wie der Lohnsteuer oder der Sozialversicherungsbeiträge vermeiden als auch einen geringeren Betrag an Umsatz- und Einkommensteuer abführen. Die vermeintlichen Subunternehmer führen nämlich entweder keine derartigen Abgaben ab oder geben wiederum den Auftrag an ebensolche Subunternehmer weiter. Diese Unternehmen existieren meist nur mehrere Monate, um anschließend Konkurs zu eröffnen. Mangels verwertbaren Vermögens können diese Abgaben auch nach Ausforschung dieser Unternehmen nicht bezahlt werden. Die angegebene Adresse des Firmensitzes existiert oft entweder gar nicht oder den Besitzern der Liegenschaft ist diese Firma nicht bekannt. Jedenfalls sind die tatsächlichen Geschäftsführer dieser Unternehmen nicht mehr greifbar. Regelmäßig besitzen diese auch keinen Wohnsitz im Inland (mehr). Auch ist weder unter der angegebenen Adresse noch unter den angegebenen Telefonnummern (etwa auf der Rechnung) jemand zu erreichen. Um Rückschlüsse im Nachhinein auf die tatsächlichen Arbeiter und Zahlungsflüsse zu verhindern, werden entweder keine bzw. nur sehr ungenaue Aufzeichnungen geführt oder diese innerhalb von kurzer Zeit wieder vernichtet. Auch die Namen der tatsächlich eingesetzten Arbeiter werden regelmäßig nicht angeführt.

Während ursprünglich die Methoden, derer sich die Beteiligten bedienten, um so Abgaben zu sparen, relativ einfach waren, entstand durch den Kontrolldruck der Behörden im Laufe der Jahre ein immer komplexeres System der Subunternehmer und der Schein- bzw. Deckungsrechnungen. So hatten etwa früher solche Subunternehmer gar keine Dienstnehmer bei der Sozialversicherung angemeldet (siehe dazu zB VwGH 21.4.2005, 2002/15/0036; 19.9.2007, 2003/13/0115). Später wurden meist Arbeiter angemeldet, oft wurden allerdings gänzlich andere Arbeiter tatsächlich beschäftigt oder jene Arbeiter nur zum Schein angemeldet (vgl. etwa VwGH 22.3.2006, 2002/13/0116; BFG 27.6.2017, RV/7102749/2013; 22.11.2017, RV/7106143/2015). Lohnabgaben und Sozialversicherungsbeträge wurden nicht abgeführt. In der Folge gingen die Beteiligten dazu über, Anmeldungen bei der Sozialversicherung oder auch Reisepässe zu fälschen (zB BFG 27.4.2015, RV/7100326/2013; 10.04.2017, RV/7102667/2013).

Seit Langem ist allgemein in Wirtschaftskreisen bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehört. So führen etwa die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP) unter anderem aus:

"... Zur Frage, warum ein derartiges Sonder-haftungsrecht gerade für den Bereich der Baubranche Platz greifen soll, wird auf die Erläuterungen zum Ministerialentwurf des

Sozial-betrugsgesetzes, BGBl. I Nr 152/2004, verwiesen. Demnach besteht von zehn zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldeten Baufirmen bei ca. neun Firmen der Verdacht des Sozial-betruges. 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 Sozial-versicherungsbeiträge 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 Sozial-missbrauch vorliegt (GeschäftsführerInnen nicht greifbar, keine Firmenunterlagen etc.), wodurch der Sozial-versicherung in den vergangenen Jahren Beitragseinnahmen in Millionenhöhe entgingen und die ohnehin schwierige Finanzsituation der Kranken-versicherungsträger zusätzlich beeinträchtigt wurde...." .

Es ist - wie das Bundesfinanzgericht bereits zB in BFG 10.6.2014, RV/7103567/2011, und BFG 29.4.2014, RV/7103197/2011, festgestellt hat - einem Auftraggeber sehr wohl möglich und auch zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen. Hierbei kann er sich im Hinblick auf die seit Jahrzehnten allgemein bekannte Betrugsanfälligkeit insbesondere im Bau- und Baunebengewerbe auch **nicht allein** auf Firmenbucheintragungen, vergebene UID-Nummern, HFU-Abfragen Gewerbeberechtigungen, etc. "verlassen", sondern hat sich grundsätzlich mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiert, der auf Grund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt.

2.4.2. Gerade Letzteres hat der Beschwerdeführer bei den hier genannten Subunternehmen unterlassen: Er hat sich vielmehr mit der Übergabe von Kopien diverser Bestätigungen und Berechtigungen zufrieden gezeigt und hat auch beispielsweise die Identitäten seiner Ansprechpartner nicht überprüft. Bei einem einzelnen Unternehmen die gebotene Sorgfalt – aus welchen Gründen auch immer – nicht walten zu lassen, läge im Bereich des Möglichen, während ein solches Verhalten bei insgesamt neun Subfirmen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht einmal im Ansatz vereinbar ist (vgl. dazu auch den ähnliche gelagerten Fall BFG 26.6.2017, RV/7100715/2013). Dafür sprechen auch die Ausführungen des Beschwerdeführers seiner Einvernahme vor der belangten Behörde aber auch in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht, wonach er im Zuge der Kontaktaufnahme mit den Subfirmen zwar die entsprechenden Dokumente wie Gewerbeschein, Steuernummer, Firmenbuchauszug verlangt, nicht aber überprüft hat, ob

diese Personen mit den vorgelegten Unterlagen ident sind bzw. ob es an den angeführten Adressen tatsächlich Geschäftsräumlichkeiten der einzelnen Subfirmen gegeben hat. Einzig hinsichtlich der Subfirma ***N*** s.r.o. scheint der Beschwerdeführer die Räumlichkeiten in 1030 Wien aufgesucht zu haben; warum er diese besuchte, aber nicht die Räumlichkeiten der anderen Firmen, konnte der Beschwerdeführer im Verfahren nicht darlegen. Auch die jeweiligen Arbeiter wurden vom Beschwerdeführer grundsätzlich nicht überprüft. Einzig bei der *** GmbH hat der Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge fünf Anmeldungen von diversen Mitarbeitern überprüft. 2014 stellte sich aber heraus, dass keiner dieser fünf Arbeiter jemals bei dieser GmbH angemeldet war. Wie diese Überprüfung erfolgte, hat der Beschwerdeführer letztlich nicht dargelegt.

Auffällig ist auch, dass der Großteil der hier gegenständlichen Subfirmen im Jahr 2006 beauftragt wurde, was auf ein großes Auftragsvolumen beim Beschwerdeführer in diesem Jahr hindeutet und auch mit seiner Aussage in der mündlichen Verhandlung im Einklang zu bringen ist, wonach er sich bei großer Auftragslage der Subfirmen bedient hat, denn eine Absage hätte den Verlust weiterer Aufträge bedeutet. Der Beschwerdeführer verfügt über langjährige Erfahrung in seinem Bereich. Es kann somit vorausgesetzt werden, dass er über das Auftreten von Betrugsfirmen am Bau und dem damit verfolgten Zweck Kenntnis hatte.

2.4.3. Das Bundesfinanzgericht geht aufgrund der schlüssigen und nachvollziehbaren Feststellungen der Betriebsprüfung **zu den einzelnen Firmen** (u.a. kein nachweisbarer Zahlungsfluss, nur hinsichtlich der Subfirma ***N*** s.r.o. Werkverträge, wenn auch allgemein gehalten und undatiert, kurzes Bestehen der Firmen) und der Überprüfung der vorgelegten Bankauszüge in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht in der angegebenen Form durch die Rechnungsaussteller erbracht wurden.

Bei den Rechnungen handelt es sich vielmehr um Deckungsrechnungen, denen lediglich ein tatsächlicher Aufwand des Beschwerdeführers für die Bezahlung von tätig gewordenen „Schwarzarbeitern“ gegenübersteht. Dass die angeführten Subfirmen (mit Ausnahme der unter Pkt 1.5.5. festgestellten Firma) nicht an den angegebenen Adressen tätig waren, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht auf Grund der schlüssigen Darstellungen im Betriebsprüfungsbericht zu den einzelnen Subfirmen, deren Geschäftsführer regelmäßig nur kurze Zeit agierten und in Österreich in der Regel nur kurze Zeit gemeldet waren. Die Subfirmen haben somit reine Schein- und Deckungsrechnungen erstellt und Gelder „durchgeschleust“. Weitere Indizien dafür finden sich etwa in den Unterlagen der ***AB*** GmbH, wonach Rechnungsformulare mit unterschiedlichen Briefköpfen verwendet wurden oder die chronologische Nummerierung fehlte; manche Rechnungen wie jene der ***M*** GmbH wurden auffälligerweise alle am selben Tag ausgestellt, die alle vom 2.6.2006 datieren.

Ebenso steht es für das Bundesfinanzgericht fest, dass der Beschwerdeführer die durchgeführten Arbeiten für seine steuerpflichtigen Zwecke verwendet hat sowie, dass die Arbeiten selbst von einem anderen Unternehmer durchgeführt wurden. Dass er sich dabei der angeführten Firmen bediente, ergibt sich aus der aktenkundigen Sachverhaltsdarstellungen betreffend diese Firmen sowie aus den aktenkundigen Rechnungen dieser Firmen an den Beschwerdeführer. Unstrittig ist, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge bar bezahlt wurden. Der belangten Behörde liegen - außer diesen Rechnungen - keinerlei Dokumentationen des Leistungsaustausches mit den angeblichen Subfirmen vor. Es fehlen Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen (und wenn diese vorlagen, dann gleich im Anhang zum zeitlich früher abgeschlossenen Werkvertrag), Abnahmeprotokolle, Lieferscheine oder sonstige geeignete Unterlagen für die Abrechnung. Es fehlt auch jegliche sonstige Korrespondenz hinsichtlich der Baustellen. Es erscheint unglaublich und lebensfremd, dass der Beschwerdeführer im Geschäftsverkehr mit ständig wechselnden Vertragsfirmen auf jegliche schriftliche Vereinbarungen und Dokumentationen verzichten sollte.

2.4.4. Soweit die Feststellungen zu den einzelnen Subfirmen nicht auf die in Klammer angeführten Beweismittel zurückzuführen sind und sich auch nicht aus 2.4.3. ergeben, hält das Bundesfinanzgericht ergänzend iHa auf die Eingangsrechnungen dieser Firmen bzw. deren Einstufung als Betrugsfirmen beweiswürdigend wie folgt fest:

Aus den zitierten Firmenbuchdaten geht hinsichtlich aller Firmen hervor, dass die in den verfahrensgegenständlichen Eingangsrechnungen ausgewiesenen Unternehmen innerhalb von wenigen Jahren nach Firmengründung und/oder Änderung des Gesellschaftsvertrages bereits das Konkursverfahren eröffnet worden ist. Bei mehreren Firmen erfolgten mehrere Wechsel der Geschäftsführung, zumeist wenige Zeit vor Eröffnung des Konkursverfahrens. Zudem zeigte sich, dass die eingetragenen Firmenstandorte nicht im Einklang mit der Wirklichkeit standen; die Firmensitze wechselten in kurzer Zeit und/oder an diesen wurde keine Geschäftstätigkeit ausgeübt (siehe zB *****1*****, wonach die Firma an der Adresse in 1200 Wien nicht angetroffen werden konnte und auch der Hausverwaltung nicht bekannt war) oder die Firmenadressen waren gleichzeitig die Meldeadressen der Geschäftsführer (vgl. zB bei der *****T*** GmbH**). Für eine tatsächliche Betätigung im eingetragenen Geschäftszweig (idR war dies das Handelsgewerbe, die *****N*** s.r.o** hatte hingegen Waren aller Art, Vermietung von Immobilien, aber auch Durchführung einfacher Bauten und Schlosserarbeiten angegeben, während beispielsweise die *****R***** das Gewerbe der Überlassung von Arbeitskräften und der Reinigung von öffentlichen Flächen eingetragen hatte) ergibt sich aus der Aktenlage bei keiner der hier angeführten Firmen ein Hinweis.

2.4.4.1. *****1*** Handels GmbH**

Dass es sich bei der GmbH um eine Betrugsfirma gehandelt hat, hat ergibt sich für das Bundesfinanzgericht u.a. aus dem Umstand, dass hier bei einer Nachschau weder jemand an

der Geschäftsadresse angetroffen wurde, noch ein aufrechter Geschäftsbetrieb festgestellt werden konnte und es sich bei dem eingetragenen Geschäftsführer um einen tschechischen Studenten gehandelt hat, der seinen Reisepass im Frühjahr 2006 verloren hatte. Ab diesem Zeitpunkt begannen nach Erhebungen der Steuerfahndung Anmeldungen von 224 Dienstnehmern. Gegen den tatsächlich handelnden Geschäftsführer bestand hingegen ein Haftbefehl; die GmbH hat außerdem für die Jahre 2006 und 2007 keine Jahreserklärungen abgegeben und auch keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet oder UVA abgegeben. Der der Abgabenbehörde vorgelegte Bescheid über die Gewerbeberechtigung war gefälscht; auch nach Begrenzung der UID-Nummer wurden noch zahlreiche Rechnungen gelegt.

2.4.4.2. ***B*** GmbH

Dass die Firma als Betrugsfirma anzusehen war, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus dem Umstand, dass auch hier bei einer Nachschau weder jemand an der Geschäftsadresse angetroffen wurde, noch ein aufrechter Geschäftsbetrieb festgestellt werden konnte und sich die Unterschriften auf den Zahlungsbelegen und Rechnungen nicht jenen der Musterzeichnung des Geschäftsführers im Firmenbuch glichen; weiters wurden keine Sozialabgaben entrichtet. Sämtliche Rechnungen stammten aus dem Zeitraum 11. September 2006 bis 29. Oktober 2006, ihnen lagen Aufträge vom Zeitraum 31. August 2006 bis 10. November 2006 zugrunde (vgl. AB Teil III).

2.4.4.3. ***M*** GmbH

Dass die Firma als Betrugsfirma anzusehen war, ergibt sich u.a. aus den Mitteilungen der Steuerfahndung, wonach v.a. im Jahr 2006 umfangreiche Dienstnehmeranmeldungen begonnen wurden, Abgaben wurden jedoch weder gemeldet noch entrichtet. Am 21. September 2006 kam es zur Öffnung des Geschäftslokales in 1200 Wien, das aber leer vorgefunden wurde (AB Teil V, S. 4-5). Sämtliche im Arbeitsbogen mit Rechnung dokumentierten Aufträge des Beschwerdeführers erfolgten am 5. Mai 2006, während die Rechnungen alle vom 2. Juni 2006 waren.

2.4.4.4. ***A*** GmbH

Dass es sich bei der GmbH um eine Betrugsfirma gehandelt hat, ergibt sich aus den im Akt enthaltenen Anzeigen durch Arbeiter. Die Steuerfahndung stufte die Firma 2011 als Scheinfirma ein. Die Firma wurde gegründet um einen Aufenthaltstitel zu erhalten (vgl. Niederschrift vom 28. Jänner 2004 bei der Wiener Gebietskrankenkasse). Auch die Tatsache, dass die Gesellschafter unauffindbar waren (vgl. Auskunft des Masseverwalters vom 25. Juli 2007) und auch das vermeintliche Geschäftslokal sich nicht an der angegebenen Adresse befunden hat bzw. das Büro seit Dezember 2005 geschlossen war, deuten darauf hin. Die im Akt dokumentierten Rechnungen an den Beschwerdeführer samt Kassaeingangsbestätigungen betrafen Baustellen im Zeitraum 31. März 2006 bis 15. Mai 2006 (vgl. AB Teil IX).

2.4.4.5. ***N*** s.r.o.

Dass es sich bei der GmbH um eine Betrugsfirma gehandelt hat, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht insbesondere aus dem Umstand, dass auch hier kein Firmensitz an der angeführten Adresse bestand, zum angeführten Geschäftsführer konnten seitens der Abgabenbehörde keine Daten ermittelt werden; dieser hatte nur kurze Zeit einen gemeldeten Nebenwohnsitz in Österreich. Weiters ist die Firma ihrer Verpflichtung zur Zahlung von Steuern und Abgaben nicht nachgekommen.

2.4.4.6. ***AB*** GmbH

Dass die Firma als Betrugsfirma anzusehen war und ist, ergibt sich u.a. aus den zahlreichen im Akt enthaltenen Anzeigen. Zudem liegen im Akt Kopien von originalen Rechnungen auf, deren Schriftbild der Rechnungen der Firma Forster unterschiedlich ist; auf vorgefundenen Kundenliste, scheint die Firma Forster gar nicht auf. Im Übrigen besteht ausgehend von bisherigen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes zur ***AB*** GmbH auch im vorliegenden Fall kein Zweifel, dass die ***AB*** auch die in den hier zu beurteilenden Rechnungen abgerechneten Leistungen nicht erbracht hat (vgl. zB BFG 3.2.2017, RV/7104671/2016 und BFG 27.4.2015, RV/7100326/2013, bestätigt durch VwGH 24.1.2018, Ra 2015/13/0032).

2.4.4.7. ***T*** GmbH:

Dass es sich bei der GmbH um eine Betrugsfirma gehandelt hat, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus den Feststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend den Beschwerdeführer sowie den darin aufgezeigten Ungereimtheiten, die bereits unter 2.3.4. angeführt wurden (kurzes Bestehen der Firma, Firmenadresse gleich Adresse des Geschäftsführers).

2.4.4.8. ***S*** GmbH

Dass es sich bei der GmbH um eine Betrugsfirma gehandelt hat, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus den Feststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend den Beschwerdeführer sowie den darin aufgezeigten Ungereimtheiten, die bereits unter 2.3.4. angeführt wurden (kurzes Bestehen der Firma, Firmenadresse gleich Adresse des Geschäftsführers).

2.4.4.9. ***R*** GmbH

Dass es sich bei der GmbH um eine Betrugsfirma gehandelt hat, ergibt sich aus den im Arbeitsbogen erhaltenen Meldungen an das Netzwerk der Steuerfahndung vom 24. Februar 2011 sowie dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 8. September 2011 betreffend diese GmbH. Darin wurde auf Grund der tatsächlichen Umstände festgestellt, dass

es sich bei der Firma mit hoher Wahrscheinlichkeit um eine Scheinfirma handle, da lediglich Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a UStG erklärt und Vorsteuern geltend gemacht worden waren. Auf Grund des übermittelten Kontrollmaterials wurde zudem festgestellt, dass die Firma v.a. im Jahr 2010 den angegebenen Umsatz mit den angemeldeten 15 Mitarbeitern nicht erwirtschaften habe können (AB Teil I, S. 1-34).

2.5. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, dem Fehlen jeglicher Dokumentation der Leistungserbringung, in Verbindung mit den oben dargelegten ungewöhnlichen und unglaublichen Abläufen geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die genannten Subfirmen als Gesellschaften zu betrachten sind, deren Funktion ausschließlich darin bestand, Rechnungen zu erstellen, um dem Beschwerdeführer einen überhöhten Aufwand für das Rechenwerk der GmbH zu vermitteln und seine Abgabenbelastung herabzusetzen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

3.1.1. Einwand der Verjährung hinsichtlich der Jahre 2006 und 2007

Hinsichtlich der **Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007** wird seitens des Beschwerdeführers zunächst Verjährung eingewendet. Die Fünfjahresfrist zur Festsetzung der Einkommensteuer 2006 habe am 31. Dezember 2011, jene für die Einkommensteuer 2007 am 31. Dezember 2012 geendet; Prüfungsbeginn sei erst der 24. September 2013 gewesen. Die angefochtenen Bescheide wurden am 15. April 2014 erlassen. Nach dem der Beschwerdeführer nur als Beschuldigter einvernommen wurde, aber bisher keine finanzstrafrechtliche Verurteilung vorliegt, ist der Beschwerdeführer der Ansicht, dass im gegenständlichen Abgabenverfahren nicht von einer Abgabenhinterziehung ausgegangen werden kann.

Es ist daher zunächst zu prüfen, ob im vorliegenden Fall die verlängerte Verjährungsfrist von 10 Jahren hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 zu Recht zur Anwendung gekommen ist. Dazu ist zunächst Folgendes auszuführen:

a) Das Recht eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Bei der Einkommensteuer beträgt die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 Satz 1 BAO fünf Jahre. Nach § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO (in der hier anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 105/2010: § 323 Abs. 27 BAO) beträgt die Verjährungsfrist, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Der Abgabenhinterziehung macht sich nach § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine

Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 lit. a leg.cit. ist u.a. mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden, bewirkt. Die Abgabe einer unrichtigen Erklärung und das Erwirken eines unrichtigen Abgabenbescheides mit Zustellung des Bescheides fällt darunter.

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Fahrlässig handelt hingegen, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs. 2 FinStrG).

Nach § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe.

b) Die Abgabenbehörde hat das Vorliegen einer verlängerten Verjährungsfrist in der Beschwerdevorentscheidung damit begründet, dass die Rechtsfrage, ob eine Abgabenhinterziehung vorliegt und es zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre komme, bei einer noch ausstehenden Entscheidung im Strafverfahren von der Abgabenbehörde als Vorfrage zu beurteilen sei. Im Fall des Beschwerdeführers sei dies schon auf Grund des „konkreten Tatverdachtes, auf dessen Grundlage das Prüfverfahren gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG“ geführt worden sei, zu bejahen.

Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen.

Diese Beurteilung setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht, wobei ein Eventualvorsatz genügt. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015, mwN).

Damit gilt ein anderes Beweismaß als im Finanzstrafverfahren (vgl. VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0038): Nach ständiger Rechtsprechung genügt es im Abgabenverfahren gemäß § 167 Abs. 2 BAO, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit hat und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078, 28.10.2010, 2006/15/0301, 26.5.2011, 2011/16/0011, 20.7.2011, 2009/17/0132).

Entscheidend ist - nach dem Wortlaut des Gesetzes - dass eine Abgabe hinterzogen ist. Die (Verlängerung der) Verjährungsfrist bezieht sich demnach nicht auf ein Rechtssubjekt, sondern auf eine Forderung (vgl. VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146, mwN). Es kommt somit nicht darauf an, wer eine Abgabe hinterzogen hat (vgl. VwGH 27.2.1995, 94/16/0275, VwSlg. 6979/F).

c) Der **objektive Tatbestand** der Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer für 2006 und 2007 ergibt sich wie festgestellt aus der Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen, die nach den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung zu den zu niedrigen Abgabenfestsetzungen geführt haben. Unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wurden somit bescheidmäßig festzusetzende Abgaben verkürzt (§ 33 Abs. 1, i.V. 3 lit. a, erste Fallvariante).

Zur **subjektiven Tatseite** ist zunächst auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Vorsatz eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters bedeutet, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur nach seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0062).

Der bedingte Vorsatz liegt nur dann vor, wenn der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Täter muss also einerseits den Eintritt des verpönten Erfolges als naheliegend ansehen (vgl. hiezu auch RIS-Justiz RS0088985) und andererseits bereit sein, diesen Erfolgseintritt in Kauf zu nehmen (vgl. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0188; 31.1.2018, Ra 2017/15/0059).

Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen der Behörde als Ausfluss der Beweiswürdigung erweisen (Hinweis VwGH 22.10.1981, 2524/80, 2876/80, 81/14/0125, 0126; VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260; 28.2.2012, 2008/15/0005).

Der bedingte Vorsatz (*dolus eventualis*), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet,

dies jedoch für möglich hält, dh als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260).

Zur subjektiven Tatseite ist daher zunächst auszuführen, dass die Prüfung im vorliegenden Fall bereits nach § 99 Abs. 2 FinStrG geführt wurde und damit eine Verfolgungshandlung gegen den Beschwerdeführer wegen eines finanzstrafrechtlichen Tatverdachtes gesetzt wurde. Da jedoch keine rechtskräftige Bestrafung des Beschwerdeführers nach dem Finanzstrafgesetz vorliegt, ist in diesem abgabenrechtlichen Beschwerdeverfahren die Entscheidung zur Annahme der subjektiven Tatseite für eine Abgabenhinterziehung eigenständig (als Vorfrage) zu treffen:

Die Wahrscheinlichkeit, dass hinterzogene Abgaben vorliegen ergibt sich für das Bundesfinanzgericht aus dem Umstand, dass es sich bei allen involvierten Subfirmen um Betrugs- bzw. Scheinfirmen handelt. Der Beschwerdeführer musste sich insbesondere im Jahr 2006 mehrerer Subfirmen bedienen, um der hohen Auftragslage gerecht werden zu können und um keine Aufträge zu verlieren. Dabei bediente er sich der genannten Firmen, ohne diese näher zu überprüfen oder sich mit der konkreten Abwicklung der Aufträge auseinanderzusetzen. Damit nahm er in Kauf und hielt es für möglich, dass die Vorgänge nicht korrekt abgewickelt wurden und ließ den nötigen Sorgfaltsmaßstab vermissen: Er hat – obwohl er schon lange im Geschäftsleben steht – seine Sorgfaltspflichten bewusst nicht eingehalten. Es wurden keine Lohnkonten oder sonstige Aufzeichnungen bezüglich der eingesetzten Bauarbeiter geführt, es konnte auch keinerlei Dokumentationen des Leistungsaustausches mit den angeblichen Subfirmen vorgelegt werden. Es fehlten Bautagesberichte, Stundenaufzeichnungen (und wenn diese vorlagen, dann gleich im Anhang zum zeitlich früher abgeschlossenen Werkvertrag), Abnahmeprotokolle, Lieferscheine oder sonstige geeignete Unterlagen für die Abrechnung. Es fehlte auch jegliche sonstige Korrespondenz hinsichtlich der Baustellen. Es erscheint unglaublich und lebensfremd, dass der Beschwerdeführer im Geschäftsverkehr mit ständig wechselnden Vertragsfirmen auf jegliche schriftlichen Vereinbarungen und Dokumentationen verzichtete.

d) Hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 und 2007 war im Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 15. April 2014 die allgemeine fünfjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO zwar bereits abgelaufen; auf Grund der vorstehenden Ausführungen konnte die belangte Behörde jedoch zu Recht vom Vorliegen einer verlängerten Verjährungsfrist ausgehen.

3.1.2. Wiederaufnahmegründe

a) Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 BAO ist u.a. dann zulässig, wenn Tatsachen, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, erst danach hervorgekommen sind; Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/14/0035).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (z.B. VwGH 19.09.2013, 2011/15/0157).

Das "Neuhervorkommen" von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (Kenntnis des Veranlagungsreferenten oder eines Organwalters, der sonst mit der Veranlagung zu tun hat; Kenntnis des zur Veranlagung der Abgaben zuständigen Organwalters; zB zuletzt VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127). Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren oder im Abgabenverfahren eines anderen Steuerpflichtigen von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (zB VwGH 23.11.2019, Ra 2019/13/0102).

b) Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide verweisen zur Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Im Bericht führt die Prüferin in Tz 4 die in den Tz 1 bis 5 getroffenen Feststellungen als jene Umstände an, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010 geführt haben.

Der Prüfbericht enthält insbesondere in Tz 5 die Feststellung zu den einzelnen Subfirmen und den Umstand, dass von den Subfirmen Scheinrechnungen gelegt wurden.

Aus dem Hinweis auf den Bericht ist im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO zu folgern, dass die belangte Behörde die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in den Tz 1 bis 5 des Berichts getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327).

In Tz 5b des Berichts der Außenprüfung wird festgestellt, dass es für die in Tz 5 genannten Firmen keinen Nachweis gibt, wer die Leistungen erbracht habe und Gründe gegeben seien, im Schätzungsweg 50% für die erbrachten Leistungen als Schwarzlohn anzuerkennen. Dasselbe gelte für die Ausgaben der Gerüstung, die mit 80% als Ausgaben schätzt wurden, da es keine Hinweise gebe, die belegen könnten, dass es zu keiner Gerüstung gekommen sei. Der Hauptbestandteil des Rechnungsbetrages sei die Gerüstung selbst und nicht der Werklohn für die Aufstellung.

Dafür, dass dieser zu einer anderen Würdigung der geltend gemachten Betriebsausgaben betreffend Fremdleistungen Anlass gebende Sachverhalt der abgabenfestsetzenden Stelle bereits bei Abschluss der wiederaufzunehmenden Verfahren bekannt gewesen ist, bietet der Akteninhalt keine Anhaltspunkte. Die in den Rechnungen der Subfirmen ausgewiesenen Leistungen waren beim Beschwerdeführer erstmals im Zuge der im September 2013 begonnen Außenprüfung Gegenstand einer Überprüfung durch die belangte Behörde und bildeten den Prüfungsschwerpunkt. Sie waren auch Anlass für die Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG.

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, welche die belangte Behörde mit dem Hinweis auf das Überwiegen des Interesses an der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem an der Rechtsbeständigkeit hinreichend begründet hat. Die steuerlichen Auswirkungen (Kürzung der Ausgaben laut BP: 2006 EUR 51.484,86; 2007 EUR 5.516,69; 2008 EUR 4.273,84; 2009 EUR 1.059,00; 2010 EUR 4.230,87) sind auch nicht geringfügig. Die belangte Behörde hat die Verfahren daher auch unter Ermessensgesichtspunkten zu Recht wiederaufgenommen.

c) Dass die belangte Behörde auf Grund dieses neu hervorgekommenen, zu einer anderen Würdigung der auf Grund der Rechnungen der betreffenden Subunternehmer geltend gemachten Betriebsausgaben Anlass gebenden Tatsachenkomplexes zu Recht davon ausgegangen ist, dass den von diesen Subunternehmern an den Beschwerdeführer ausgestellten Rechnungen keine tatsächlichen Leistungen zu Grunde liegen bzw. diese Rechnung bloße Deckungsrechnungen darstellen, und daher zu Recht die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt hat, wird im Folgenden näher dargelegt.

3.1.3. Einkommensteuer 2006 bis 2010

3.1.3.1. Rechtsgrundlagen und Allgemeines

§ 115 BAO lautet:

„(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.“

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.“

§ 138 BAO lautet:

(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.“

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. Nach § 138 Abs. 2 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen den Behörden auf Verlangen vorzulegen.

§ 167 BAO lautet:

„(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“

Gemäß § 166 BAO sind dem dort immanenten Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel diese einer kritischen Würdigung zu unterziehen, wobei gemäß § 167 BAO unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens in freier Beweiswürdigung zu beurteilen ist, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügt es dabei, 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 (zB VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den

Bestand dieser Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen.

§ 184 BAO lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass gibt, hat die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinzunehmen (vgl. u.a. VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068). Wer undurchsichtige Geschäfte tätigt und das über den Geschäften lagernde Dunkel auch nachträglich nicht zu erhellen vermag, hat das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen (vgl. ua bereits VwGH 21.11.1985, 85/16/0092 und weitere).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist.

Die Nachweispflicht für entstandene Werbungskosten ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Der Nachweis hat, soweit dies möglich und zumutbar ist, durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus.

3.1.3.2. Zur 50% bzw. 80%-Schätzung der berechneten Aufwendungen für Fremdleistungen und Gerüstung

Strittig ist, ob im gegenständlichen Fall die von der Betriebsprüfung erfolgte Kürzung der oa. Ausgaben, die der Beschwerdeführer an die oben genannten Subfirmen für von diesen angeblich erbrachten Leistungen bezahlt hat, zu Recht erfolgte. Unstrittig ist die von der Betriebsprüfung festgestellte Höhe der angeblichen Zahlungen.

Da nach den Sachverhaltsfeststellungen die in Rechnung gestellten Leistungen im Streitzeitraum tatsächlich erbracht wurden, weiters davon ausgegangen wird, dass die

Leistungen von "Schwarzarbeitern" des Beschwerdeführers erbracht wurden, und zwar in allen Fällen ohne Zahlung von Lohnnebenkosten und Sozialabgaben und Sonderzahlungen, entspricht die Schätzung der Höhe des Lohnaufwandes für dieses eingesetzte Personal mit 50% und der Ausgaben für Gerüstung mit 80% sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der Rechtsprechung (vgl. schon VwGH 16.5.2002, 96/13/0168 und 19.9.2007, 2003/13/0115) und ist nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

Vor diesem Hintergrund sind jedoch für das Jahr 2006 ebenso 80 % der Gerüstungskosten wie in den Folgejahren anzusetzen und der Bescheid entsprechend zu ändern (siehe Berechnungsblatt).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (zB VwGH 17.9.2014, Ra 2014/04/0023). In der gegenständlichen Entscheidung war bloß einzelfallbezogen im Rahmen der Beweiswürdigung die Beurteilung zu treffen, ob die in Rede stehenden Leistungen von den vom Beschwerdeführer vorgeschobenen Subfirmen erbracht wurden bzw. ob die von der Außenprüfung festgestellten Umstände dem Grunde und der Höhe nach zu einer schätzungsweisen Kürzung der sich aus den Rechnungen der Subunternehmen ergebenden Aufwendungen berechtigten.

Die Revision war daher mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 31. Oktober 2023

