

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Sonja Stradner sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und Dipl.Ing. Wolfgang Weichselbraun in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Steuern Kern Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Kuefsteinstraße 28 Tür 5, 3107 St.Pölten, über die Beschwerde vom 05.10.2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. September 2020 betreffend berichtigte Umsatzsteuer 2017 gemäß § 293b BAO, und über die Beschwerde vom 29.09.2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 26.08.2021 betreffend Umsatzsteuer 2018 – 2019 und Einkommensteuer 2018, Steuernummer***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

- I. a. Die Beschwerde gegen den gemäß § 293b BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheid 2017 vom 11.09.2020 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- b. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2018 – 2019 und Einkommensteuer 2018 vom 26.08.2021 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Veranlagungsjahr 2017:

Beim Beschwerdeführer (Bf.) wurden für die Zeiträume 01-09/2017 und 10/2017-06/2018 zwei Umsatzsteuersonderprüfungen durchgeführt. Im Anschluss daran erließ das Finanzamt am 01.12.2017 einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-09/2017 mit einer Abgabennachforderung iHv 13.422,57 € und am 08.10.2018 einen Bescheid über die

Festsetzung von Umsatzsteuer für 10-12/2017 mit einer Abgabennachforderung iHv 9.092,47 €. Für das Jahr 2017 wurden daher insgesamt 20%ige Umsätze iHv 188.911,36 € und Vorsteuern iHv 15.753,91 €, somit eine Umsatzsteuer iHv 22.028,36 €, vorgeschrieben. Beschwerden gegen die Festsetzungsbescheide wurden nicht erhoben.

Mit Datum vom 23.01.2019 brachte der Bf. die Umsatzsteuererklärung 2017 ein und führte 20%ige Umsätze iHv 183.057,91 € und Vorsteuern iHv 27.961,86 € an. Am 28.01.2019 erließ das Finanzamt den **Umsatzsteuerbescheid 2017** antragsgemäß und schrieb Umsatzsteuer iHv 8.649,72 € vor.

Am 11.09.2020 erließ das Finanzamt einen berichtigten Umsatzsteuerbescheid 2017 gemäß § 293b BAO zum Bescheid vom 28.01.2019 und setzte die Umsatzsteuer wieder iHv 22.028,36 € fest. Begründend wurde ausgeführt, dass die Einnahmen und Vorsteuern dem Ergebnis der am 30.11.2017 und 09.10.2018 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfungen angepasst worden seien.

Dagegen erhob der Bf. fristgerecht **Beschwerde** und brachte vor, dass eine Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht erfolgen hätte dürfen. Die gegenständliche Bescheidberichtigung sei nicht mit der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung, sondern mit der Anpassung der Einnahmen und Vorsteuern an die USO-Prüfungen begründet worden. Darüberhinaus fehle die Darlegung der Ermessensübung. Auch inhaltlich sei dem Versagen des Vorsteuerabzuges zu widersprechen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 22.01.2021 wies das Finanzamt die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, dass die Ergebnisse der Umsatzsteuersonderprüfungen als Grundlage für die Berichtigung herangezogen worden seien. Da diese zum Zeitpunkt der Abgabenerklärung bekannt gewesen seien, liege eine offensichtliche Unrichtigkeit vor. Nach der Aktenlage sei bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit zu erkennen.

Dagegen brachte der Bf. am 08.06.2021 nach gewährter Fristverlängerung einen **Vorlageantrag** ein. Er führte erneut aus, dass sämtliche Umstände hinsichtlich der Ergebnisse der Umsatzsteuersonderprüfungen vom 30.11.2017 und 09.10.2018 dem Finanzamt bereits im Wege der Erlassung des Erstbescheides vom 28.01.2019 bekannt gewesen seien. Eine Unrichtigkeit sei dann offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei (zB VwGH 18.03.2004, 2003/15/0049). Für die Abgabenbehörde hätte es wohl bei der Bescheiderstellung erkennbar sein müssen, dass allfällige Feststellung aus der Umsatzsteuersonderprüfung in der eingereichten Umsatzsteuererklärung vermeintlich nicht enthalten gewesen seien.

Weiters widersprach der Bf. nochmals der Versagung des Vorsteuerabzuges. Er beantragte die Entscheidung durch den Senat beim Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorlagebericht vom 15.03.2022 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt, wobei der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung der Fall am 01.03.2023 zugeteilt wurde.

Veranlagungsjahre 2018 und 2019:

Nach Durchführung einer weiteren Umsatzsteuersonderprüfung für die Zeiträume 07/2018–06/2019 und damit zusammenhängender Selbstanzeige des Bf. für die Monate 07-09/2018 erließ das Finanzamt am 26.08.2021 die **Umsatzsteuerbescheide 2018 und 2019** sowie den **Einkommensteuerbescheid 2018**. Betreffend Umsatzsteuer 2018 und 2019 wurde begründend ausgeführt, dass keinerlei Unterlagen zu einem Leistungsaustausch zwischen den Subunternehmern und dem Bf. vorgelegt worden seien. Eine Leistungserbringung durch den Bf. an den Auftraggeber *****A*** GmbH** könne daher nicht möglich sein. Der Bf. schulde die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung, wobei einfache Kosten der Lebenshaltung iHv 1.000,- € monatlich in Abzug zu bringen seien. Diese Lebenshaltungskosten seien wiederum der Umsatzsteuer zu unterziehen. Vorsteuern aus Subunternehmerrechnungen seien nicht anzuerkennen, da eine Leistungserbringung durch die Subunternehmer nicht nachgewiesen worden sei.

Die Einkommensteuer 2018 wurde iHv 8.650,23 € festgesetzt. Verwiesen wurde dabei auf die Berichte der Umsatzsteuersonderprüfungen vom 09.10.2018 und 23.01.2021. Weiters wurden Aufwendungen für Fremdpersonal iHv 50% der im 1. Halbjahr an die Subunternehmer bezahlten Beträge anerkannt worden.

Gegen die Bescheide wurde fristgerecht **Beschwerde** erhoben und ausgeführt, dass unbestritten von einem Leistungsaustausch zwischen dem Bf. und der *****A*** GmbH** auszugehen sei. Es lägen detaillierte Abrechnungen, Überweisungsbelege und entsprechende W18-Jahresmeldungen vor. Hinsichtlich der Zuschätzung allfälliger Lebenshaltungskosten bestehe keine Schätzungsberechtigung, aus den Jahresabschlüssen 2018 und 2019 seien entsprechende Gewinne ersichtlich. Der Vorsteuerabzug aus den Subunternehmerrechnungen stehe zu, da die formellen Anforderungen bei sämtlichen Rechnungen erfüllt und in materieller Hinsicht die Leistungen erbracht seien. Die Gültigkeit der UID-Nummern der Subunternehmer sei abgefragt worden, deren Gewerbeberechtigungen nach wie vor aufrecht.

Betreffend Einkommensteuer 2018 brachte der Bf. vor, dass die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vom Finanzamt zwar gekürzt, aber deren Zusammensetzung weder detailliert dargestellt noch ausreichend begründet worden sei. Auch die Höhe der letztlich anerkannten Fremdleistungsaufwendungen sei nicht nachvollziehbar und überdies mangelhaft begründet.

Am 25.03.2022 erließ das Finanzamt **Beschwerdevorentscheidungen** betreffend Umsatzsteuer 2018 – 2019 und Einkommensteuer 2018 und änderte die Bescheide aufgrund der Beschwerde vom 29.09.2021 ab.

Betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2018 -2019 setzte das Finanzamt die 20%igen Umsätze laut Erklärung an, versagte aber wiederum den Vorsteuerabzug. Begründet wurde dies damit, dass in Gesamtbetrachtung aller Feststellungen der Bf. doch unternehmerisch tätig geworden sei, die rechnungsausstellenden Subleister des Bf. aber lediglich Deckungsrechnungen produziert hätten und die tatsächliche Leistungserbringung mittels Schwarzarbeit erfolgt sei.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2018 übernahm das Finanzamt die laut Erklärung angeführten Erlöse und Einnahmen, die pauschalierten Betriebsausgaben, erhöhte den Grundfreibetrag und anerkannte 50% der erklärten Fremdpersonalkosten (82.453,94 €). Somit wurde die Einkommensteuer 2018 iHv nunmehr 28.723,00 € statt bisher 8.650,00 € festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass bei Nichtnachweisbarkeit von Subauftragsverhältnissen von einer Leistungserbringung durch den Einsatz von Schwarzarbeitern auszugehen und somit ein Lohnaufwand zu besteuern sei. Der geschätzte Lohnaufwand iHv 50% der Subunternehmerhonorare sei vertretbar, da Lohnabgaben, Lohnnebenkosten und die Gewinnmarge etwa 50% einer solchen Rechnungssumme ausmachten.

Gegen die Beschwerdevorentscheidungen wurde nach einjähriger Fristverlängerung letztlich ein **Vorlageantrag** eingebracht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt. Mit Vorlagebericht vom 13.04.2023 wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Am 22.06.2023 fand vor dem Spruchsenat des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde eine mündliche Verhandlung im **Finanzstrafverfahren**, GZ *****, gegen den Bf. statt. Im Vorfeld zur Verhandlung hat sich der Bf. der Fahrlässigkeit schuldig bekannt und ersuchte um das Mindeststrafmaß. Mit Erkenntnis vom 23.06.2023 wurde der Bf. des Finanzvergehens der Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für schuldig gesprochen. Er habe vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von gemäß § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer iHv insgesamt 75.641,64 € bewirkt.

Begründend wurde darin ausgeführt, dass der Bf. als Unternehmer für den Zeitungsverlag ***A*** tätig gewesen sei. Sämtliche dieser Aufträge seien nicht vom Beschuldigten selbst, sondern zu 100% von Subunternehmern erbracht worden. Eine dieser Subunternehmerinnen, ***V***, habe über keine angemeldeten Fahrzeuge verfügt, mit denen Zeitungen ausgefahren hätten werden können. Die Unterschrift auf den Belegen entspreche nicht jener der Musterzeichnung im Firmenbuch. Die handschriftlichen Belege hätten außerdem

unterschiedliche Handschriften aufgewiesen. Zum Subunternehmer ***R*** seien Belege mit unterschiedlichen Schreibweisen gefunden worden.

Tatsächlich seien durch diese Subunternehmer keine Leistungen erbracht worden, es habe sich um Scheinrechnungen gehandelt. Die tatsächlichen Arbeiten seien von „Schwarzpersonal“ erbracht worden. Daraus ergebe sich, dass der Bf. in den aufgegliederten Zeiträumen durch Geltendmachung von Vorsteuern aus den Scheinrechnungen eine Abgabenverkürzung bewirkt habe. Mit Mail vom 30.05.2023 habe sich der Bf. der Fahrlässigkeit für schuldig bekannt. Der bisher ordentliche Lebenswandel und das letztendliche Zugestehen des objektiven Tatbestandes habe sich mildernd auf die Strafbemessung ausgewirkt.

Gegen das Erkenntnis im Finanzstrafverfahren am 23.06.2023 wurde keine Beschwerde erhoben, sodass dieses rechtskräftig ist.

Die für 03.07.2024 angesetzte mündliche Verhandlung wurde wegen Zurückziehung des Antrags auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung seitens des Bf. am 01.07.2024 abberaumt und die Entscheidung ohne vorherige mündliche Verhandlung am 03.07.2024 durch den Senat getroffen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betrieb in den Jahren 2016 – 2019 ein Kleintransportunternehmen, zuletzt in ***Adresse***. Er verfügte über einen aufrechten Gewerbeschein und eine gültige UID-Nummer im Zeitraum 19.05.2016 bis 23.08.2018 und 14.09.2018 bis 06.04.2019.

Er führte für die Mediengruppe ***A*** bzw. ***A*** GmbH Transporte durch die Austragung von Zeitungstaschen und Befüllung der Selbstbedienungszeitungsstände an Wochenenden durch. In den streitgegenständlichen Jahren 2017 – 2019 war die ***A*** GmbH sein einziger Auftraggeber.

Das Auslieferungsgebiet in Wien umfasste zwei Areale im ***** Bezirk mit ca. 700-750 Zeitungstaschen, zwei Areale im ***** Bezirk mit ca. 700-750 Taschen und vier Areale im ***** Bezirk mit ca. 400 Taschen je Areal, somit insgesamt 1.500-1.700 Taschen im ***** Bezirk. Für diese Touren wurden vom Auftraggeber pro Tasche 0,85 € bezahlt. Zusätzlich übernahm der Bf. auch noch drei Areale im ***** Bezirk mit Touren jeweils unter 300 Taschen. Dafür erhielt der Bf. 0,90 € pro Tasche. Eine Liste mit den Standorten der Zeitungsstände wurde seitens der ***A*** GmbH wöchentlich gemeinsam mit den auszutragenden Zeitungstaschen übergeben.

In den Jahren 2017 bis 2019 wurden Umsätze in folgender Höhe ausgeführt und abgerechnet:

AR 2017 (netto)	AR 2018 (netto)	AR 2019 (netto)
188.911,36 €	201.093,11 €	68.451,10 €

Die Rechnungslegung an die ***A*** GmbH erfolgte wöchentlich mit mengenmäßiger Aufgliederung der Taschen (als Geräte bezeichnet) samt Einzelpreis, inklusive allfälliger Verrechnung von Transporten ***T***, Nachlieferung, Materialschwund und Verspätung. Im Jahr 2019 wurden auch Kassentransporte (Kassa der Zeitungsständer) durchgeführt und abgerechnet. Die Zahlung des Entgelts erfolgte ebenfalls wöchentlich durch die ***A*** GmbH per Überweisung auf das Bankkonto des Beschwerdeführers.

Für den Bf. wurde seitens der ***A*** GmbH eine Mitteilung gemäß § 109a EStG für die Jahre 2017, 2018 und 2019 an das Finanzamt getätigt.

Der Bf. beschäftigte offiziell keine Dienstnehmer. Die Listen der Standorte der zu befüllenden Zeitungsständer waren ihm bekannt und zugänglich. Er war über den Ablauf der Verteilung und die Routen genau informiert.

Der Bf. hat in den Jahren 2017 bis 2019 Eingangsrechnungen über Fremdleistungsaufwand in nachstehender Höhe erklärt und Vorsteuern geltend gemacht:

ER 2017 (netto)	ER 2018 (netto)	ER 2019 (netto)
175.506,76 €	164.907,87 €	44.247,10 €

In den Monaten 01-05/2017 hat der Bf. sowohl die 20%igen Umsätze betreffend die Aufträge der ***A*** GmbH iHv 76.336,16 € als auch Vorsteuern iHv insgesamt 15.753,91 € in den Umsatzsteuervoranmeldungen gemeldet.

Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 06-12/2017 bzw. in weiterer Folge für 01-06/2018 wurden nicht abgegeben. Hinsichtlich der Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate 07-09/2018 erstattete der Bf. am 27.11.2019 Selbstanzeige.

Für das Jahr 2017 setzte das Finanzamt aufgrund der zwei durchgeführten Umsatzsteuer-sonderprüfungen 20%ige Umsätze iHv 188.911,36 € und Vorsteuern iHv 15.753,91 €, somit eine Umsatzsteuer iHv 22.028,36 €, fest.

Mit Datum vom 23.01.2019 brachte der Bf. die Umsatzsteuererklärung 2017 ein und führte 20%ige Umsätze iHv 183.057,91 € und Vorsteuern iHv 27.961,86 € an. Am 28.01.2019 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2017 antragsgemäß und schrieb eine Umsatzsteuer iHv 8.649,72 € vor.

Mit 31.03.2019 beendete der Bf. seine unternehmerische Tätigkeit, stellte den Betrieb ein und es erfolgte die Löschung der Gewerbeberechtigung.

Am 11.09.2020 erließ das Finanzamt einen berichtigten Umsatzsteuerbescheid 2017 gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 28.01.2019 und setzte die Umsatzsteuer wieder iHv 22.028,36 € fest.

Gegen den Bf. wurde ein Finanzstrafverfahren wegen Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG eingeleitet. Mit Mail vom 30.05.2023 hat sich der Bf. der Fahrlässigkeit für schuldig bekannt und somit das objektive Tatbild der Abgabenverkürzung durch Geltendmachung von Vorsteuern aus Scheinrechnungen zugestanden. Er hat vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von gemäß § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer iHv insgesamt 75.641,64 € bewirkt:

Zeitraum	Umsatzsteuer iHv
01—09/2017	13.422,57 €
10—12/2017	9.092,47 €
01-06/2018	19.620,48 €
07-09/2018	9.390,14 €
10/2018	3.825,71 €
11/2018	4.270,95 €
12/2018	3.224,43 €
01-03/2019	9.444,61 €
04-06/2019	3.350,28 €

Gegen das Finanzstraferkenntnis wurde keine Beschwerde erhoben, womit dieses rechtskräftig ist.

Hinsichtlich der Subunternehmer wird folgender Sachverhalt festgestellt:

A. Subunternehmerin *V*****

Sämtliche Aufträge hat der Bf. offiziell ab dem Jahr 2016, somit auch in den Jahren 2017 und 2018 an die Subunternehmerin „***V***, Kleintransporte, ***Adresse 1****“ bzw. ab Oktober 2017 „***V***, Kleintransporte, ***Adresse 2****“ vergeben. Am XX.06.2018 beantragte

V die Eintragung ihrer Firma ***J*** e.U., ***Adresse 3*** beim Firmenbuchgericht und übernahm vorgeblich mit dieser Firma den Transportauftrag vom Bf..

Der Kontakt zum Bf. wurde angeblich über eine Bekannte hergestellt. Unterlagen über die tatsächliche Auftragsvergabe an ***V*** oder sonstige Dokumentationen über die Leistungserbringung sind nicht vorhanden. Die Subunternehmerin verfügte über einen aufrechten Gewerbeschein vom 06.04.2016 und eine gültige UID-Nummer. Zusätzlich betrieb ***V*** einen Lebensmittelkiosk inkl. Money-Transfer in ***Adresse 4***. Im Jahr 2017 waren bis zu 12 Dienstnehmer idR auf Teilzeitbasis für sie tätig und ein Kastenwagen ganzjährig und zwei weitere ab September 2017 bzw. Dezember 2017 auf sie angemeldet.

Seinen Angaben zufolge behielt sich der Bf. eine Gewinnspanne von 0,10 € pro Tasche ein. Die verbuchten Eingangsrechnungen der Subunternehmerin weisen eine Verrechnung iHv 0,75 € pro Tasche für die Areale im *****, ***** und ***** Bezirk und iHv 0,80 € pro Tasche im ***** Bezirk auf. Eine detaillierte Dokumentation der Leistungserbringung durch die offizielle Subunternehmerin hat der Bf. nicht vorgelegt.

Die Eingangsrechnungen der vorgeblichen Subunternehmerin sind jeweils mit Monatsende datiert, umfassen alle Transporte eines Monats, sind nach Anleitung des Bf. händisch geschrieben und mit Angabe einer Kontonummer und Bankverbindung versehen. Die Rechnungen sind ebenfalls mit einem Firmenstempel abgestempelt. Zu jeder Rechnung hat der Bf. einen von der offiziellen Subunternehmerin unterschriebenen Kassa-Ausgangs-Beleg abgeheftet, der idR mindestens eine Woche nach Rechnungsdatum datiert ist.

Den Ausführungen des Bf. folgend erhielt die Subunternehmerin wöchentlich angeblich einen Betrag iHv 4.000,00 € bar ausbezahlt. Die Übergabe des Geldes sei den Angaben des Bf. zufolge entweder in einem Kaffeehaus oder bei einem McDonald's erfolgt. Dies wurde von Frau ***V*** auf einem leeren A4-Zettel mit Stempel und Unterschrift bestätigt. Diese Treffen mit dem Bf. wurden vorgeblich telefonisch vereinbart. Am Ende des Monats erfolgte die Ausstellung der händisch geschriebenen Gesamtrechnung durch die offizielle Subunternehmerin über die tatsächliche Menge der verteilten Taschen. Nach Erhalt der abgerechneten letzten Monats-Gutschrift der ***A*** GmbH auf dem Konto des Bf. wurde angeblich auch mit der vorgegebenen Subunternehmerin in bar abgerechnet.

Ab der Rechnung für den Leistungszeitraum 06/2018 änderte sich sowohl das Schriftbild der händisch geschriebenen Rechnungen als auch der Kassenquittungen sowie die Unterschrift der Subunternehmerin.

Mit September 2018 hat der Bf. seine angeblichen Zahlungen an ***V*** eingestellt, woraufhin sie ihre Tätigkeit offiziell beendet hat. Die Gültigkeit der UID-Nummer (seit 12.07.2016) wurde mit 14.09.2018 seitens des Finanzamtes begrenzt. Für die ***J*** e.U. kam

es am XX.05.2019 mit Beschluss durch das Handelsgericht Wien zur Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens (AZ *****).

Den Angaben ***V*** zufolge, bediente sie sich ihrerseits des Subunternehmers ***P*** und behielt sich selbst eine Gewinnspanne von 0,10 € pro Zeitungstasche ein. Unterlagen über die tatsächliche Auftragsvergabe an ***P*** oder sonstige detaillierte Dokumentationen über die Leistungserbringung sind nicht vorhanden. Die UID-Nummer von ***P*** wurde seitens der Abgabenbehörde mit 15.07.2017 begrenzt. An der in den Rechnungen angegebenen Adresse ist ***P*** seit 15.07.2016 nicht mehr gemeldet. Die vorgegebenen Rechnungen sind ebenfalls mit Monatsende datiert und weisen den jeweils gesamten Monat als Leistungszeitraum aus. Auf den Rechnungen findet sich keine Kontonummer, obwohl um Überweisung des Entgelts ersucht wird. Die offizielle Rechnungsübergabe und angebliche Bezahlung erfolgte laut Aussagen der ***V*** nach telefonischer Kontaktaufnahme jeweils beim McDonald's *****. Eine aktuelle Kontaktadresse oder Telefonnummer ihres Subunternehmers konnte ***V*** nicht angeben.

Wer die Leistung tatsächlich erbracht hat, kann nicht festgestellt werden. Bei den fakturierten Rechnungen handelt es sich um Deckungsrechnungen.

B. Subunternehmer *R*****

Ab Oktober 2018 legte offiziell der Subunternehmer ***R***, Kleintransporte, ***Adresse 5*** Rechnungen über die Verteilung der Zeitungstaschen sowie Kassentransporte an den Bf.. Den Ausführungen des Bf. zufolge behielt er sich auch diesmal eine Gewinnspanne von 0,10 € pro Zeitungstasche ein. Kassentransporte wurden angeblich zu 100% weiterfakturiert. Diese Rechnungen sind wieder mit Monatsende datiert und in Form einer Gesamtrechnung gestellt. Ab 27.01.2019 erfolgte die offizielle Rechnungslegung wöchentlich.

Der Schriftkopf der beim Bf. verbuchten Eingangsrechnungen ist mit „***IR*** Kleintransporte“ ausgewiesen und enthält daher einen Namensfehler. Es findet sich kein Hinweis auf eine Gutschrift auf dieser Rechnung. Die Bezahlung des verrechneten Betrages durch den Bf. erfolgte teilweise mittels Überweisung auf das angegebene Bankkonto, teilweise angeblich in bar.

Unterlagen zur tatsächlichen Auftragsvergabe an den offiziellen Subunternehmer oder eine detaillierte Dokumentation der Leistungserbringung hat der Bf. nicht vorgelegt. Nachweise, dass ***R*** auch für die ***A*** GmbH tätig war und die Geschäftsbeziehung mit ihm auf diesem Weg zustande kam, blieb der Bf. schuldig.

R hat im Zeitraum ab April 2018 offiziell Dienstnehmer bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft gemeldet, darunter auch ***V***.

Lohnzettel wurden jedoch nicht an das Finanzamt übermittelt. Zwischen ***R*** und ***V*** gab es keine offizielle geschäftliche Beziehung.

Am XX.03.2019 wurde mit Beschluss des Handelsgerichts Wien zu GZ ***** der Konkurs über das Vermögen des ***R*** eröffnet. Seit 03.08.2019 hat ***R*** keinen gemeldeten Hauptwohnsitz mehr in Österreich.

Wer die Leistung tatsächlich erbracht hat, kann nicht festgestellt werden. Bei den fakturierten Rechnungen handelt es sich um Deckungsrechnungen.

Da die Austragung und Verteilung der Zeitungstaschen in den Jahren 2017 bis März 2019 tatsächlich erfolgt ist, ist davon auszugehen, dass die Aufträge mittels Schwarzarbeitern durchgeführt wurden. Im streitgegenständlichen Jahr 2018 wird daher ein Aufwand iHv 50% der erklärten Fremdleistungen als Betriebsaufwand anerkannt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt, Aktenteilen des Finanzstrafverfahrens und den – in Wahrnehmung der amtswegigen Ermittlungspflicht - aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes bezogenen Dokumenten.

Die Gültigkeit der UID-Nummern sowohl des Bf. als auch der Subunternehmer ***V*** und ***R*** in den streitgegenständlichen Leistungszeiträumen ist unstrittig. Die Meldedaten sind dem Zentralen Melderegister entnommen.

Die Höhe der Umsätze des Bf. ergibt sich einerseits aus den vorgelegten Rechnungen, andererseits aus dem Kontenausdruck der ***A*** GmbH. Aus diesem ist die Verbuchung sämtlicher Rechnungen ersichtlich. Somit sind Rechnungsnummern, Belegdaten, Beträge und Auszahlungszeitpunkte genau aufgelistet. Die wöchentliche Auszahlung der Beträge seitens der ***A*** GmbH auf das Bankkonto des Bf. ist durch Bankbelege und Kontoauszüge stichprobenartig belegt und nachgewiesen.

Dass die Leistung tatsächlich erbracht wurde, ist unstrittig, andernfalls die ***A*** GmbH als Auftraggeber nicht gezahlt hätte. Eine Kontrolle der tatsächlichen Verteilung der Taschen erfolgte nach Aussage der ***A*** GmbH anhand einer Handy-App und Übermittlung von Fotos der befüllten Zeitungstaschen.

Dass der Bf. die Leistung nicht selbst erbracht hat, steht für das Gericht außer Zweifel. Insofern ist seine niederschriftliche Aussage vom 13.09.2018 glaubhaft, dass er mit der Abwicklung sämtlicher Aufträge andere nicht namentlich genannte Personen betraut hat.

Gibt der Bf. nun an, die Fahrer (=Zeitungsverteiler) nicht zu kennen, erscheint dies im Hinblick darauf, dass er die Liste mit den Standorten wöchentlich ausgehändigt bekommen hat,

unglaublich, da diese Listen bei den zu verteilenden Zeitungstaschen aufliegen und von den Fahrern mitgenommen werden. Ein Kontakt zu den Fahrern musste jedenfalls gegeben sein.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde (bzw das Bundesfinanzgericht) im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl zB VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 167 Rz 8, mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH entfaltet ein rechtskräftiges Straferkenntnis bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu auch jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (VwGH 29.03.2017, Ra 2016/15/0023, Rn 31 mwN).

A. Subunternehmerin *V*****

Dass die Rechnungen der ***V*** an den Bf. Schein- bzw. Deckungsrechnungen sind und dass keine Lieferungen zwischen der Subunternehmerin und dem Bf. stattfanden, ergibt sich aus den rechtskräftigen Feststellungen des Spruchsenats des Amts für Betrugsbekämpfung als Finanzstraßbehörde. Hervorzuheben sind die folgenden Feststellungen, wonach

- ***V*** über keine angemeldeten Fahrzeuge verfügt, mit denen Zeitungen ausgefahren hätten werden können
- die Unterschrift auf den Belegen nicht jener Musterzeichnung im Firmenbuch entspricht
- die handschriftlichen Belege unterschiedliche Handschriften aufweisen.

Insbesondere folgende Umstände sprechen für eine Qualifikation der in den Jahren 2017 und 2018 verbuchten Eingangsrechnungen der ***V*** als Deckungsrechnungen:

- keine Dokumentation betreffend Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung
- keine Nachweise über die Leistungserbringung durch ***V***
- Legung von Gesamtrechnungen jeweils am Monatsende, obwohl die Rechnungen an die ***A*** GmbH seitens des Bf. wöchentlich eine genaue Aufgliederung der Anzahl der Zeitungstaschen aufweisen
- Barzahlung trotz Angabe der Bankverbindung auf den Rechnungen

- wöchentliche „Vorauskasse“ in bar iHv 4.000,00 € an ***V*** mit Bestätigung auf einem leeren A4-Zettel bei einem McDonald's

Es wurden keine schriftlichen Unterlagen (Korrespondenz) über die Geschäftsanbahnung und -abwicklung vorgelegt. Die Ausführungen des Bf. anlässlich der am 13.09.2018 durchgeführten Befragung über das Zustandekommen des Kontaktes mit der Subunternehmerin tragen zur Erhellung der geschäftlichen Beziehungen der Bf. zu ***V*** nicht bei. Sie stehen sogar in Widerspruch zu den Aussagen der offiziellen Subunternehmerin im Rahmen der Befragung vom 08.11.2018.

Die im Zuge der Beschwerde vorgelegten Unterlagen (Bestätigung der Gültigkeit der UID-Nummer vom 02.03.2017 sowie GISA-Auszüge vom 21.06.2021 über die aufrechte Gewerbeberechtigung) belegen lediglich, dass das Subunternehmen formell bestanden hat. Eine Leistungserbringung durch ***V*** in den Jahren 2017 und 2018 wird dadurch nicht nachgewiesen.

Die vorgelegte Bestätigung der Gültigkeit der UID-Nummer der Subunternehmerin datiert vom 02.03.2017 und lässt vielmehr darauf schließen, dass es der Bf. vor der angeblichen Auftragsvergabe an ***V*** im Jahr 2016 unterlassen hat, eine UID-Abfrage der potentiellen Subunternehmerin durchzuführen. Die Abfrage über eine aufrechte Gewerbeberechtigung wurde überhaupt erst mit 21.06.2021 vorgenommen. Dies wird auch durch die Aussage des Bf. bestätigt, dass er keine Überprüfung der Redlichkeit seiner Geschäftspartner durchgeführt hat. Der Bf. hat daher seine ihm obliegenden Sorgfaltspflichten bei Beauftragung von Subunternehmen missachtet.

Auch die behaupteten Barzahlungen von Beträgen iHv insgesamt ~200.000,00 € pro Jahr, obwohl auf den vorliegenden Rechnungen eine Bankverbindung ausgewiesen ist, sprechen für Deckungsrechnungen, zumal im Geschäftsleben – auch wegen der besseren Nachweisbarkeit – der Zahlungsverkehr über Banken üblich ist. Auffällig ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Zahlungen angeblich wöchentlich iHv ~ 4.000,- € in einem Kaffeehaus oder beim McDonald's erfolgt sind und die Übergabe auf einem leeren A4-Blatt bestätigt wurde.

Es ist auch nicht erkennbar, nach welchen Unterlagen bzw. Angaben der Bf. seine Leistung gegenüber der ***A*** GmbH wöchentlich abrechnen konnte, wenn doch die Subunternehmerin erst am Ende des Monats eine händisch geschriebene Gesamtrechnung gelegt hat. Wird in der Beschwerde vom 28.09.2021 vorgebracht, dass als Abrechnungsbasis die von der ***A*** GmbH zur Verfügung gestellten Abrechnungsgrundlagen dienten, so wurde ein diesbezüglicher Nachweis nicht erbracht. Dass die ***A*** GmbH mittels Gutschriften an den Bf. abgerechnet hat, ist aus den vorliegenden Rechnungen nicht ersichtlich und wird als Schutzbehauptung gewertet.

Zu keiner in den (beim Bf. verbuchten) Eingangsrechnungen ausgewiesenen Leistungen gibt es konkrete Anhaltspunkte oder Unterlagen, an Hand derer die tatsächliche Erbringung der verrechneten Arbeiten durch das Subunternehmen nachvollzogen werden könnte. Bei einer am 08.11.2018 durchgeführten Befragung von ***V*** konnte diese weder die genaue Anzahl noch Namen ihrer Angestellten nennen, die für die Verteilung der Zeitungstaschen zuständig gewesen sein sollen, noch konnte sie genaue Informationen und Kontaktdaten über ihren eigenen Subleister ***P*** Pallalayala machen. Als Ansprechperson diene lediglich der Bf.. Insofern ist ihre Aussage als glaubhaft zu werten, wenn sie angibt, dass sie die Gesamtrechnungen nach den Angaben des Bf. erstellt hat. Unstrittig ist, dass sich die Handschrift auf den Rechnungen von ***V*** sowie die Handschrift auf den Kassenquittungen mit Rechnungslegung ab 06/2018 geändert hat. Zusätzlich ist festzustellen, dass die angeblichen wöchentlichen Auszahlungsbeträge auch noch im August 2018 mit dem alten Firmenstempel bestätigt wurden, obwohl seit 06/2018 offiziell die neu gegründete ***J*** e.U., ***Adresse 3*** tätig war.

Dass die vorgelegten Kassenquittungen ab 06/2018 tatsächlich von ***V*** paraphiert wurden, erscheint aufgrund der mangelnden Vergleichbarkeit mit der beim Firmenbuchgericht beglaubigten Unterschrift im Zuge der Gewerbeanmeldung der ***J*** e.U. unwahrscheinlich.

Letztlich hat der Bf. den objektiven Tatbestand der Abgabenverkürzung durch Geltendmachung von Vorsteuern aus Scheinrechnungen im Rahmen des Finanzstrafverfahrens zugestanden, womit das zuständige Finanzamt daher zu Recht davon ausgeht, dass die Austragung der Zeitungstaschen nicht von der Subunternehmerin erbracht worden ist.

B. Subunternehmer *R*****

Dass die Rechnungen des ***R*** an den Bf. Schein- bzw. Deckungsrechnungen sind und dass keine Lieferungen zwischen dem Subunternehmer und dem Bf. stattfanden, ergibt sich aus den rechtskräftigen Feststellungen des Spruchsenats des Amts für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde. Hervorzuheben ist die Feststellung, wonach Belege mit unterschiedlichen Schreibweisen des Namens vorgefunden wurden.

Insbesondere folgende Umstände sprechen für eine Qualifikation der in den Jahren 2018 und 2019 verbuchten Eingangsrechnungen des ***R*** als Deckungsrechnungen:

- keine Dokumentation betreffend Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung
- keine Nachweise über die Leistungserbringung durch ***R***
- falsche Schreibweise des Unternehmens auf den Rechnungen

Es wurden keine schriftlichen Unterlagen (Korrespondenz) über die Geschäftsanbahnung und -abwicklung vorgelegt. Die Ausführungen des Bf. über das Zustandekommen des Kontaktes mit

dem Subunternehmer tragen zur Erhellung der geschäftlichen Beziehungen der Bf. zu ***R*** nicht bei.

Die im Zuge der Beschwerde vorgelegten Unterlagen (Bestätigung der Gültigkeit der UID-Nummer vom 26.03.2019 sowie GISA-Auszüge vom 21.06.2021 über die aufrechte Gewerbeberechtigung) belegen lediglich, dass das Subunternehmen formell bestanden hat. Eine Leistungserbringung durch ***R*** in den Jahren 2018 und 2019 wird dadurch nicht nachgewiesen.

Die vorgelegte Bestätigung der Gültigkeit der UID-Nummer des Subunternehmers datiert vom 26.03.2019 und lässt vielmehr darauf schließen, dass es der Bf. vor der angeblichen Auftragsvergabe an ***R*** im Oktober 2018 unterlassen hat, eine UID-Abfrage des potentiellen Subunternehmers durchzuführen. Die Abfrage über eine aufrechte Gewerbeberechtigung wurde überhaupt erst mit 21.06.2021 vorgenommen. Der Bf. hat daher seine ihm obliegenden Sorgfaltspflichten bei Beauftragung eines Subunternehmens missachtet.

Auffällig ist weiters, dass ***R*** auch noch bis 01.04.2019 Rechnungen gelegt hat, obwohl über sein Vermögen mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom XX.03.2019 der Konkurs eröffnet wurde.

Da der Bf. den objektiven Tatbestand der Abgabenverkürzung durch Geltendmachung von Vorsteuern aus Scheinrechnungen im Rahmen des Finanzstrafverfahrens zugestanden hat, geht das zuständige Finanzamt daher zu Recht davon aus, dass die Austragung der Zeitungstaschen nicht vom Subunternehmer erbracht worden ist.

Sind aber die von den offiziellen Subunternehmern in Rechnung gestellten Transportleistungen (Verteilung der Zeitungstaschen) nicht von diesen erbracht worden und wurde die Leistung gegenüber dem Auftraggeber ***A*** GmbH dennoch bewirkt, so kann das Gericht in freier Beweiswürdigung mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgehen, dass die Leistungen von nicht gemeldeten Arbeitnehmern des Bf. erbracht worden sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Umsatzsteuer 2018 und 2019

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Der Bf. hat unbestritten in den Jahren 2017 bis März 2019 Leistungen gegenüber der ***A*** GmbH erbracht, die entsprechend abgerechnet und honoriert wurden. Er ist somit unternehmerisch tätig geworden und daher als Unternehmer anzusehen. Die Umsätze mit der ***A*** GmbH unterliegen der 20%igen Umsatzsteuer.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für näher bezeichnete Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Wurde die Lieferung oder sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen hätte müssen, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft (idF des AbgSiG 2007, BGBl I Nr 99/2007).

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 müssen Rechnungen den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten. Diese Angabe dient nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer. Es genügt daher nicht, dass aus der Rechnung hervorgeht, dass irgendein Unternehmer die verrechnete Leistung erbracht hat; es muss der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der die Leistung tatsächlich erbracht hat (VwGH 29.03.2001, 2000/14/0152; 01.06.2006, 2002/15/0174; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 11 Tz 59).

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.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine formkonforme Rechnung lediglich ein formelles Erfordernis für den Vorsteuerabzug (vgl. zB. EuGH 15.9.2016, 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 27.1.2021, 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 ***V*** bzw. ***R*** in den Rechnungen, durch die - wie festgestellt - die Verteilung der Zeitungstaschen für den Bf. nicht erfolgt ist, ist es nicht möglich, die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges zu prüfen: Wenn in der Rechnung über die Dienstleistung, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt wird, nicht angegeben wird, wer in Wahrheit der Leistungserbringer ist, wird folglich die Feststellung der Steuerpflichtigeneigenschaft des Leistungserbringers verhindert (vgl. EuGH 11.11.2021, Rs C-281/20, Ferimet SL, Rn 37).

Auch aus dem Beschluss des VwGH 27.9.2023, Ra 2020/13/0083, ergibt sich, dass eine in Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf, wenn derjenige, der in der Rechnung als Lieferant aufscheint, die in Rechnung gestellte Lieferung tatsächlich nicht erbracht hat.

Wie dargestellt, kann ausgeschlossen werden, dass die in den Eingangsrechnungen der Subunternehmer ***V*** und ***R*** angeführten Transporte und Verteilung der Zeitungstaschen tatsächlich durch diese vorgenommen bzw. veranlasst wurden. Wurden aber die in den Rechnungen aufgelisteten Leistungen nicht von den in den Rechnungen als Leistungserbringer aufscheinenden Firmen erbracht, steht der Vorsteuerabzug nicht zu.

Entsprechend der durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfungen für die Jahre 2018 und 2019 sind daher Vorsteuern iHv 22,34 € (2018) und 295,33 € (2019) anzuerkennen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2018 und 2019 war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.2. Einkommensteuer 2018

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, Betriebsausgaben.

Nach § 138 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit durch Unterlagen zu beweisen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung der Zahlungen hat im Zweifelsfall eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen zur Voraussetzung.

Der Nachweis der Betriebsausgaben erfolgt durch Belege, aus denen die wesentlichen Merkmale der Geschäftsvorfälle ersichtlich sind, sodass die Leistungen und die getätigten Aufwendungen aus den Belegen erkennbar sind.

Es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Unternehmer, der sich zur Durchführung eines ihm erteilten Auftrages eines Subunternehmers bedient, auch über Unterlagen verfügt, die den Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Subunternehmer dokumentieren können. Bei gänzlichen Fehlen derartiger Unterlagen ist die Schlussfolgerung zulässig, dass ein diesbezüglich behaupteter Leistungsanspruch nicht stattgefunden hat. Zahlungen an Subunternehmer in nicht unbeachtlicher Höhe, die - ohne Vorhandensein von Aufzeichnungen, Unterlagen oder Dokumentationen zu Leistungen - lediglich auf Grund von Rechnungen erfolgen, sind im Wirtschaftsleben als ungewöhnlich zu bezeichnen und unglaubwürdig (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

Gemäß § 131 BAO sind die Aufzeichnungen und Nachweise so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können. Die Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können.

Auf Grund der überwiegenden Barzahlungen und der Tatsache, dass keine Aufzeichnungen über die Abwicklung der Aufträge vorgelegt worden sind, ist diese Nachvollziehbarkeit nicht gegeben. Vielmehr lässt sich aus den vorliegenden Belegen nicht feststellen, von wem diese Leistungen erbracht worden sein könnten.

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens gemäß § 167 Abs. 2 BAO nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Auf Grund der erfolgten Barzahlungen an nicht näher feststellbare Empfänger konnte die Finanzbehörde den Zahlungsfluss nicht überprüfen und die tatsächlichen Empfänger nicht feststellen. Es war dadurch insgesamt nicht möglich festzustellen, von wem die angegebenen Leistungen tatsächlich erbracht wurden. Bei den in Rechnung gestellten Transportleistungen (Verteilung der Zeitungstaschen) war in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass die Leistungen von nicht gemeldeten Arbeitnehmern des Bf. erbracht worden sind.

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

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen; d.h. jene Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (VwGH 25.06.1998, 97/15/0218; 22.06.1983, 83/13/0051). Eine gewisse Ungenauigkeit ist jeder Schätzung immanent.

Die Behörde ist u.a. zur Schätzung verpflichtet, wenn eine Betriebsausgabe dem Grunde nach feststeht, aber ihre Höhe nicht erwiesen ist. Der Steuerpflichtige ist auch bei der Schätzung zur Mitwirkung verpflichtet.

Festgestellt wurde, dass Leistungen erbracht wurden, aber eben nicht von den rechnungsausstellenden Subunternehmern, sondern von „Schwarzpersonal“.

Da für derartige Aufwendungen naturgemäß keine Nachweise existieren bzw. vorgelegt werden, waren diese im Schätzungsweg zu ermitteln. Das Finanzamt hat daher im Schätzungswege - den Erfahrungen des Wirtschaftslebens entsprechend - 50% der geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen anerkannt. Dies ist im Hinblick darauf, dass erfahrungsgemäß nur ein Teil der in Deckungsrechnungen ausgewiesenen Beträge zur Bezahlung von Schwarzarbeitern verwendet wird, plausibel und nachvollziehbar. Der auf Erfahrungswerten der Finanzverwaltung beruhenden Schätzung mit 50% der Rechnungsbeträge setzte der Bf. auch nichts Konkretes entgegen.

Der griffweisen Schätzung der Behörde war daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu folgen. Das Bundesfinanzgericht folgt damit auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.3. Umsatzsteuerberichtigung 2017

Inhaltlich wird für das Veranlagungsjahr 2017 betreffend Umsatzsteuer auf Punkt 3.1.1. verwiesen.

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zugrunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der

Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0126).

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (VwGH 19.09.2013, 2011/15/0107; 26.02.2013, 2010/15/0202 mwN).

Wie bereits unter Punkt 3.1.1. ausgeführt, entspricht es der ständigen VwGH-Judikatur, dass eine in Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf, wenn derjenige, der in der Rechnung als Lieferant aufscheint, die in Rechnung gestellte Lieferung tatsächlich nicht erbracht hat. In Hinblick auf diese Rechtsprechung konnte das Finanzamt unbedenklich von einer offensichtlichen Unrichtigkeit der Rechtsauffassung in der Abgabenerklärung ausgehen.

Dass das Finanzamt im gegenständlichen Fall den Inhalt der Abgabenerklärung 2017 mit Bescheid vom 28.01.2019 übernommen hat, ist genauso unstrittig wie der Umstand, dass die in Rede stehende Rechtsansicht des Bf. in den Abgabenerklärungen samt ihren Beilagen offengelegt ist.

Wesentlich ist, dass die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung für das Finanzamt klar erkennbar gewesen wäre, wenn die Behörde die Abgabenerklärung diesbezüglich geprüft hätte (VwGH 26.02.2013, 2010/15/0202; 22.04.1998, 93/13/0277).

Das Finanzamt hat aufgrund der durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfungen für die Monate 01-09/2017 und 10-12/2017 Feststellungen hinsichtlich der Umsätze und Vorsteuern getroffen. In den damit einhergehenden Festsetzungsbescheiden zur Umsatzsteuer vom 01.12.2017 und 08.10.2018 wurden für das gesamte abgeprüfte Jahr 2017 Umsätze iHv insgesamt 188.911,36 € vorgeschrieben und Vorsteuern iHv 15.753,91 € anerkannt. Bei Überprüfung der Abgabenerklärung hätte das Finanzamt daher ohne weitere Ermittlungen die offensichtliche Unrichtigkeit aufgrund der vorliegenden Differenzen der erklärten Beträge erkennen können.

Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn das Finanzamt in Bezug auf den zu berichtenden Erstbescheid (Umsatzsteuer 2017) von einer auf der Übernahme

offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärung beruhenden Rechtswidrigkeit iSd § 293b BAO ausgegangen ist.

Die Vornahme der Berichtigung liegt im Ermessen. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich dabei bereits aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (VwGH 22.04.1998, 93/13/0277; 09.07.1997, 95/13/0124 mwN). Billigkeitsgründe, die der Berichtigung im Beschwerdefall entgegengestanden wären, wurden weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen (insbesondere, ob es sich bei den strittigen Rechnungen um Schein- bzw. Deckungsrechnungen gehandelt hat und die strittigen Leistungen tatsächlich erbracht wurden) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 1. August 2024