

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter *** in der Beschwerdesache Gesellschafter 1 und Gesellschafter 2, als ehemalige Gesellschafter der Bf, vertreten durch steuerlicher Vertreter, über die Beschwerde vom 10. Februar 2017 gegen die Bescheide des Finanzamt Österreichs (vormals Finanzamt Wien 1/23) vom 11. Jänner 2017 betreffend die Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO der Jahre 2013 und 2014 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden entsprechend den als Beilage zu diesem Erkenntnis angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden, abgeändert.
- II. Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle auch ehemalige Beteiligten nach Beendigung der Personengesellschaft, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs 2 und 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person oder einen Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs 1 ZustG gilt die Zustellung an alle Beteiligten auch nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren gem § 188 BAO als vollzogen (§§ 101 Abs 3 und 4 BAO).
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Außenprüfung

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf) wurde durch das zuständige Finanzamt eine **Außenprüfung** durchgeführt, die mit Bericht gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung mit Datum vom 13. Dezember 2016 abgeschlossen wurde. Mit Datum vom 11. Jänner 2017 wurden aufgrund der getroffenen Feststellungen das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2013 gem § 303 Abs 1 BAO wiederaufgenommen. Mit gleichem Datum wurden neue Sachbescheide betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 und die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2013 und im Verhältnis zu den eingereichten Erklärungen betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 und die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2014 geänderte Erstbescheide erlassen.

Im gegenständlichen Verfahren strittig sind die Feststellungen der Außenprüfung betreffend die Feststellungsverfahren gem § 188 BAO der Jahre 2013 und 2014. Die getroffenen Feststellungen werden im Folgenden auszugsweise dargestellt:

„Tz. 2 Prüfungsablauf, Ausdehnung des Prüfungszeitraum

Am 14.10.2015 wurde, nach erfolgter Prüfungsanmeldung vom 06.10.2015 bei Mitarbeiter Bf - Buchhalter, eine Betriebsprüfung des besagten Unternehmens begonnen. Die Prüfungsanmeldung erfolgte zunächst beim steuerlichen Vertreter [...], welcher aufgrund der ausschließlichen Bilanzerstellung für das geprüfte Unternehmen um Prüfungsanmeldung bei selbigen bat. Es wurde im Zuge der Prüfungsanmeldung keine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG eingereicht. Bei Prüfungsbeginn werden die Buchhaltungsdaten des Prüfungsjahres 2013 und der Nachschauzeiträume 2014 und 2015 übergeben. Am 20.11.2015 erfolgte eine erste Befragung, Niederschrift vom 20.11.2015, über vorgefundene Mängel (Lücken der Ausgangsrechnungsnummern). Bei der Befragung wurden diverse nicht verbuchte Rechnungen vorgelegt. Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde am 18.04.2016 aufgrund der Abgabe der Jahreserklärungen für 2014 der Prüfungszeitraum auf das Jahr 2014 ausgedehnt. Bei Unterzeichnung des Prüfungsauftrages für das Jahr 2014 wurde eine neue Buchhaltung mit Stichtag 08.06.2016 vorgelegt. Am 14.07.2016 erfolgte eine neuerliche Befragung, Niederschrift vom 14.07.2016, über Kassenfehlbeträge in Verbindung mit Lücken in der Buchhaltung. Am 05.10.2016 erfolgte eine weitere Befragung hinsichtlich Kassenfehlbeträge, Lücken in den Ausgangsrechnungen, nichtgerechtfertigtem Vorsteuerabzug in Verbindung mit der Geltendmachung von nichtbetrieblichem Aufwand. Es wurde festgestellt, dass die Ausgangsrechnungen, welche mit Stichtag der ersten Befragung vom 20.11.2015 nicht in der

Buchhaltung erfasst waren, rückdatiert nacherfasst wurden. Im Rahmen der Besprechung vom 05.10.2016 wurde vereinbart, dass hinsichtlich Fremdleistungen weitere Unterlagen zugesandt werden. Am 14.11.2016 um 10:20 wurden die Feststellungen, als Vorbereitung zur Schlussbesprechung und zur Wahrung des Parteiengehörs gem § 115 Abs 2 BAO übermittelt. In weiterer Folge wurden diese Punkte telefonisch mit Hrn. Gesellschafter 1 durchbesprochen. Als Termin für die Schlussbesprechung wurde der 06.12.2016 festgesetzt. Nach Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter, Hr. Name steuerlicher Vertreter, wird auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung verzichtet (E-Mail vom 05.12.2016) [...]

Tz. 4 Buchhaltungsmängel

Sachverhalt: Wie im Rahmen der Besprechungen vom 20.11.2015, 14.07.2016 und 05.10.2016 bereits mehrmals ausgeführt, weist die Buchhaltung des Abgabepflichtigen gravierende Mängel auf. Die Buchhaltung ist teilweise nicht nachvollziehbar, beziehungsweise findet diese, wie in Tz. 2 ersichtlich keine Deckung in den eingereichten Umsatzsteuererklärungen. Die Nummerierung der Ausgangsrechnungen ist nicht fortlaufend, es sind Lücken vorhanden und bei Stornierungen ergibt sich ab der stornierten Rechnung ein kreisläufiges Schema, welches Lücken- und Duplikate in der Rechnungsnummernvergabe erzeugt. Es werden beträchtliche negative Kassenstände - in 2013 bis zu - € 61.561,- und in 2014 bis zu - € 71.677,- - ausgewiesen. Im Rahmen der Vorlage der Buchhaltungsdaten bei Prüfbeginn wird erklärt, dass bis 2014 nahezu keine Arbeitsaufzeichnungen zu den beschäftigten Mitarbeitern vorhanden sind. Beim Vergleich, der im Zuge der Prüfungsanmeldung vorgelegten Buchhaltung für 2014 und der bei Erweiterung des Prüfungszeitraumes nachgereichten Buchhaltung für 2014 ist festzustellen, dass gesichtete nicht erfasste Ausgangsrechnungen rückdatiert nachverbucht wurden.

Steuerliche Würdigung: Die oben angeführten massiven Buchhaltungsmängel führen dazu, dass eine Überprüfbarkeit der Buchhaltung auf Vollständigkeit nicht gewährleistet ist und nicht glaubhaft gemacht werden konnte. Durch den oben angeführten Sachverhalt hat die BP, wie bereits in der Besprechung vom 05.10.2016 angekündigt, die Verpflichtung, eine Schätzung gem. § 184 BAO hinsichtlich der erklärten Umsätze vorzunehmen.

Die Grundlage der Umsatzzuschätzung bilden die negativen Kassenfehlbestände, welche aufgrund der weiteren massiven Buchhaltungsmängel doppelt angesetzt werden. Somit ergibt sich für 2013 ein Zuschätzungsbetrag von € 120.000,- und für 2014 ein Zuschätzungsbetrag von € 150.000,-.

Als Aufteilungsschlüssel wird ein Umsatzverhältnis von 50/50 zu Umsätzen aus Bauleistungen und steuerbaren Umsätzen angenommen, da gerade die nicht in der Buchhaltung erfassten Ausgangsrechnungen, welche im Zuge der Besprechung vom 20.11.2015 vorgelegt wurden, umsatzsteuerpflichtig sind und daher angenommen werden kann, dass das erklärte Umsatzverhältnis von 95 zu 5 % (Ust-Pflichtig) nicht die Realität widerspiegelt [...]

Übersicht strl. Auswirkung – Umsatzsteuer 2013

<i>Steuerbarer Umsatz</i>	+ 120.000,00
<i>Bauleistungen</i>	+ 60.000,00
<i>20% Normalsteuersatz</i>	+ 60.000,00

Übersicht strl. Auswirkung – Feststellungsbescheid 2013

<i>Erlöse</i>	+ 120.000,00
<i>USt.-Passivierung</i>	- 12.000,00

Übersicht strl. Auswirkung – Umsatzsteuer 2014

<i>Steuerbarer Umsatz</i>	+ 150.000,00
<i>Bauleistungen</i>	+ 75.000,00
<i>20% Normalsteuersatz</i>	+ 75.000,00

Übersicht strl. Auswirkung – Feststellungsbescheid 2014

<i>Erlöse</i>	+ 150.000,00
<i>USt.-Passivierung</i>	- 26.830,50* ¹

*¹ Anmerkung BFG: Beim Betrag der USt.-Passivierung handelt es sich um einen Rechenfehler, die anteilige USt.-Passivierung aus der Zuschätzung würde – 15.000,00 betragen; die Richtigstellung erfolgte durch die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung.

Tz. 6 Fremdleistungen - Fa. Subunternehmen 3

Sachverhalt: Der auf dem Konto 581000 - Bauleistungen gern. § 19 UStG - erfasste Fremdleistungsaufwand aus Eingangsrechnungen der Fa. Subunternehmen 3 kann nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, da ein tatsächlicher Leistungsaustausch aus nachstehenden Gründen verneint werden muss:

a) Hinsichtlich des Leistungsnachweises konnten weder Werkverträge oder anderer geeigneter Schriftverkehr noch Aufzeichnungen über die tatsächlich erbrachte Leistung vorgelegt werden.

b) Die Unterschriften auf den Zahlungsempfangsbestätigungen der Fa. Subunternehmen 3 (angebliche Geschäftsbeziehung ausschließlich mit GF - Hrn. Geschäftsführer Subunternehmen 3) stimmen nicht mit dessen Originalunterschrift auf der durch den AbgPfl vorgelegten Ausweiskopie, wie auch nicht mit dessen Musterzeichnung im FB.

c) Im Zeitpunkt der Leistungserbringung lt. Rechenwerk war bei der Fa. Subunternehmen 3 nur ein Mitarbeiter angemeldet, es gibt weiters keine Aufzeichnungen zu, für die Fa. [Bf] tätig gewordene Mitarbeiter.

d) Es wird auf das Dokument "Vorbereitung zur Schlussbesprechung", wie auch den durch den GF Hrn Gesellschafter 1 ausgefertigten Fragebogen hinsichtlich Sub-Unternehmertätigkeit der Fa. Subunternehmen 3, verwiesen.

Steuerliche Würdigung: Da eine Leistungserbringung durch die genannte Firma aus den zuvor angeführten Gründen nicht nachgewiesen werden konnte, noch glaubwürdig erscheint, aber erbrachte Leistungen durch andere Leistungsträger zu vermuten sind, wird ein tatsächlich entstandener Lohnaufwand mit 50% der geltend gemachten Nettoaufwendungen geschätzt, was auf der Erfahrung beruht, dass für Schwarzlöhne etwa die Hälfte des regulären Lohnaufwandes bezahlt werde (Vgl. UFSW RV/1027-W/02 v. 12.5.2003; UFSW RV/2299-W/12 v. 13.5.2013).

Überdies wurde zu den Eingangsrechnungen unter der Kennzahl 082 Vorsteuer (Bauleistungen) ein Betrag in Höhe von € 4.467,- in Abzug gebracht, welcher aus selbigen oben genannten Gründen zu versagen ist.

...

Übersicht strl. Auswirkung – Umsatzsteuer 2014

Vorsteuer (Bauleistungen) - 4.467,00

Übersicht strl. Auswirkung – Feststellungsbescheid 2014

Berechnung Fremdleistungsaufwand:

Fremdleistungsaufwand Fa. Subunternehmen 3 22.335,00

50% Lohnaufwand geschätzt: 11.167,50

<i>USt.-Passivierung</i>	- 4.467,00
<i>Nichtanerkannter Fremdleistungsaufwand</i>	6.700,50

Tz. 7 Fremdleistungen - Fa. Subunternehmen 4

Sachverhalt: Der auf dem Konto 581000 - Bauleistungen gem § 19 UStG - erfasste Fremdleistungsaufwand aus Eingangsrechnungen der Fa. Subunternehmen 4 kann nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, da ein tatsächlicher Leistungsaustausch aus nachstehenden Gründen verneint werden muss:

a) Lt. Beantwortung des Fragebogens erfolgte die Abwicklung der Geschäftsbeziehung zwischen der Fa. Subunternehmen 4 und der Fa. Bf über dessen "Geschäftsführer" Hrn. Gf Subunternehmer 4. Vor Beginn der Geschäftsbeziehung schied dieser jedoch lt. Firmenbuch als Geschäftsführer der Fa. Subunternehmen 4 aus. (Stichtag 20.09.2013)

b) Lt. Beantwortung des Fragebogens sollten Kopien des FB-Auszuges, Gewerbeschein, ATU-Nummernabfrage, Ausweiskopien und sonstiges Material vorgelegt werden, welche jedoch mangels Existenz nicht vorgelegt werden konnten.

c) Es konnten keine näheren Angaben über die lt. ER geleisteten Arbeiten gemacht werden und auch keine Arbeitsaufzeichnungen über die genaue Leistung vorgelegt werden.

d) Die Unterschriften auf den Zahlungsempfangsbestätigungen sind nicht ident mit den Unterschriften auf den vorgelegten WV, die Unterschriften auf den WV und den Zahlungsempfangsbestätigungen sind nicht ident mit den Musterzeichnungserklärungen, weder mit der Unterschrift von Hm. Gf Subunternehmer 4, noch mit der Unterschrift des im Leistungszeitraum/ bzw. bei Rechnungslegung tätigen GF.

e) Es wird auf das Dokument "Vorbereitung zur Schlussbesprechung", wie auch den durch den GF Hrn Gesellschafter 1 ausgefertigten Fragebogen hinsichtlich Sub-Unternehmertätigkeit der Fa. Subunternehmen 3 [Anmerkung Bundesfinanzgericht - gemeint wohl Subunternehmen 4], verwiesen.

Steuerliche Würdigung: Da eine Leistungserbringung durch die genannte Firma aus den zuvor Würdigung angeführten Gründen nicht nachgewiesen werden konnte, noch glaubwürdig erscheint, aber erbrachte Leistungen durch andere Leistungsträger zu vermuten sind, wird ein tatsächlich entstandener Lohnaufwand mit 50% der geltend gemachten Nettoaufwendungen geschätzt, was auf der Erfahrung beruht, dass für Schwarzlöhne etwa die Hälfte des regulären Lohnaufwandes bezahlt werde (Vgl. UFSW RV/1027-W/02 v. 12.5.2003; UFSW RV/2299-W/12 v. 13.5.2013).

Überdies wurde zu den Eingangsrechnungen unter der Kennzahl 082 Vorsteuer (Bauleistungen) ein Betrag in Höhe von € 4.467,- [Anmerkung BFG – gemeint wohl 13.453,00 Euro wie auch nachfolgend im Bericht dargestellt] in Abzug gebracht, welcher aus selbigen oben genannten Gründen zu versagen ist [...]

Übersicht strl. Auswirkung – Umsatzsteuer 2014

Vorsteuer (Bauleistungen)	- 13.453,00
---------------------------	-------------

Übersicht strl. Auswirkung – Feststellungsbescheid 2014

Berechnung Fremdleistungsaufwand:

Fremdleistungsaufwand Fa. Subunternehmen 4*	67.265,00
50% Lohnaufwand geschätzt:	33.632,50
USt.-Passivierung	- 13.453,00
Nichtanerkannter Fremdleistungsaufwand	20.179,50

* Anmerkung Bundesfinanzgericht: Im Bericht als Fa. Subunternehmen 3 benannt, gemeint wohl die Subunternehmen 4.

Tz. 8 Fremdleistungen - Fa. Subunternehmen 5

Sachverhalt: Der auf dem Konto 584000 - Bauleistungen RC – erfasste Fremdleistungsaufwand aus Eingangsrechnungen der Fa. Subunternehmen 5 kann nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, da ein tatsächlicher Leistungsaustausch aus nachstehenden Gründen verneint werden muss:

a) Es konnten keine näheren Angaben über die lt. ER geleisteten Arbeiten gemacht werden und auch keine Arbeitsaufzeichnungen über die genaue Leistung vorgelegt werden.

b) lt. Beantwortung des Fragebogens sollten Kopien des FB-Auszuges, Gewerbeschein, ATU-Nummernabfrage, Ausweiskopien und sonstiges Material vorgelegt werden, welche jedoch nicht vorgelegt werden konnten.

c) Es konnte kein Schriftverkehr zur Geschäftsbeziehung vorgelegt werden.

d) Die Unterschriften auf den Zahlungsempfangsbestätigungen sind nicht ident mit den Unterschriften auf den vorgelegten Werkverträgen.

e) Keine Entsendemeldung nach § 7b Abs 3 u. 4 AVRAG: Die nach dieser Bestimmung verpflichtende Meldung der Beschäftigung von ausländischen Arbeitnehmer/innen, die zur Erbringung von fortgesetzten Arbeitsleistungen nach Österreich entsandt werden, an die Zentrale Koordinationsstelle durch ausländische Arbeitgeber/innen spätestens eine Woche vor Arbeitsbeginn ist im gesamten Leistungszeitraum nicht erfolgt.

f) Die Fa. Subunternehmen 5 hat weiters keine an die Fa. Bf ausgeführten Umsätze im zentralen Melderegister (Anmerkung Bundesfinanzgericht: gemeint wohl MIAS – Mehrwertsteuer-Informations-Austausch-System) gemeldet.

e) Es wird auf das Dokument "Vorbereitung zur Schlussbesprechung", wie auch den durch den GF Hm Gesellschafter 1 ausgefertigten Fragebogen hinsichtlich Sub-Unternehmertätigkeit der Fa. Subunternehmen 3 [Anmerkung Bundesfinanzgericht - gemeint wohl Subunternehmen 5], verwiesen.

Steuerliche Würdigung: Da eine Leistungserbringung durch die genannte Firma aus den zuvor angeführten Gründen nicht nachgewiesen werden konnte, noch glaubwürdig erscheint, aber erbrachte Leistungen durch andere Leistungsträger zu vermuten sind, wird ein tatsächlich entstandener Lohnaufwand mit 50% der geltend gemachten Nettoaufwendungen geschätzt, was auf der Erfahrung beruht, dass für Schwarzlöhne etwa die Hälfte des regulären Lohnaufwandes bezahlt werde (Vgl. UFSW RV/1027-W/02 v. 12.5.2003; UFSW RV/2299-W/12 v. 13.5.2013).

Überdies wurde zu den Eingangsrechnungen unter der Kennzahl 082 Vorsteuer (Bauleistungen) ein Betrag in Höhe von € 4.467,- (Anmerkung BFG – gemeint wohl 56.127,00 Euro wie auch nachfolgend im Bericht dargestellt) in Abzug gebracht, welcher aus selbigen oben genannten Gründen zu versagen ist [...]

Übersicht strl. Auswirkung - Umsatzsteuer 2014

Vorsteuer (Bauleistungen) - 56.127,00

Übersicht strl. Auswirkung - Feststellungsbescheid 2014

Berechnung Fremdleistungsaufwand:

Fremdleistungsaufwand Fa. Subunternehmen 5* 280.633,80

50% Lohnaufwand geschätzt: 140.316,90

<i>USt.-Passivierung</i>	- 56.127,00
<i>Nichtanerkannter Fremdleistungsaufwand</i>	84.190,14

* Anmerkung Bundesfinanzgericht: Im Bericht als Fa. Subunternehmen 3 benannt, gemeint wohl die Subunternehmen 5

Tz. 9 Fremdleistungen - Fa. Subunternehmen 1

Sachverhalt: Der auf dem Konto 581000 - Bauleistungen gem. § 19 UStG - erfasste Fremdleistungsaufwand aus Eingangsrechnungen der Fa. Subunternehmen 1, kann nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, da ein tatsächlicher Leistungsaustausch aus nachstehenden Gründen verneint werden muss:

- a) Es konnten keine näheren Angaben über die lt. ER geleisteten Arbeiten gemacht werden und auch keine Arbeitsaufzeichnungen über die genaue Leistung vorgelegt werden.*
- b) lt. Beantwortung des Fragebogens sollten Kopien des FB-Auszuges, Gewerbeschein, ATU-Nummernabfrage, Ausweiskopien und sonstiges Material vorgelegt werden, welche jedoch nicht vorgelegt werden konnten.*
- c) Die Leistungen wurden 2013 in Rechnung gestellt, jedoch teilweise bis 2015 nicht bezahlt*
- d) Es konnte kein Schriftverkehr zur Geschäftsbeziehung vorgelegt werden*
- e) Es wird auf das Dokument "Vorbereitung zur Schlussbesprechung", wie auch den durch den GF Hrn Gesellschafter 1 ausgefertigten Fragebogen hinsichtlich Sub-Unternehmertätigkeit der Fa. Subunternehmen 3 [Anmerkung Bundesfinanzgericht - gemeint wohl Subunternehmen 1], verwiesen.*

Steuerliche Würdigung: Da eine Leistungserbringung durch die genannte Firma aus den zuvor angeführten Gründen nicht nachgewiesen werden konnte, noch glaubwürdig erscheint, aber erbrachte Leistungen durch andere Leistungsträger zu vermuten sind, wird ein tatsächlich entstandener Lohnaufwand mit 50% der geltend gemachten Nettoaufwendungen geschätzt, was auf der Erfahrung beruht, dass für Schwarzlöhne etwa die Hälfte des regulären Lohnaufwandes bezahlt werde (Vgl. UFSW RV/1027-W/02 v. 12.5.2003; UFSW RV/2299-W/12 v. 13.5.2013).

Überdies wurde zu den Eingangsrechnungen unter der Kennzahl 082 Vorsteuer (Bauleistungen) ein Betrag in Höhe von € 4.467,- (Anmerkung BFG – gemeint wohl 29.878,18 Euro wie auch

nachfolgend im Bericht dargestellt) *in Abzug gebracht, welcher aus selbigen oben genannten Gründen zu versagen ist [...]*

Übersicht strl. Auswirkung – Feststellungsbescheid	2013
Vorsteuer (Bauleistungen)	- 29.878,18

Übersicht strl. Auswirkung – Feststellungsbescheid	2013
Fremdleistungsaufwand Fa. Subunternehmen 1 *	149.390,90
50% Lohnaufwand geschätzt:	74.695,45
USt.-Passivierung	- 29.878,18
Nichtanerkannter Fremdleistungsaufwand	44.817,27

* Anmerkung Bundesfinanzgericht: Im Bericht als Fa. Subunternehmen 3 benannt, gemeint wohl die Subunternehmen 1.

Tz. 10 Fremdleistungen - Fa. Subunternehmen 2 [Anmerkung BFG: korrekte Bezeichnung Subunternehmen 2]

Sachverhalt: Der auf dem Konto 584000 - Bauleistungen RC - erfasste Fremdleistungsaufwand aus Eingangsrechnungen der Fa. Subunternehmen 2 kann nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, da ein tatsächlicher Leistungsaustausch aus nachstehenden Gründen verneint werden muss:

a) Es konnten keine näheren Angaben über die lt. ER geleisteten Arbeiten gemacht werden und auch keine Arbeitsaufzeichnungen über die genaue Leistung vorgelegt werden.

b) lt. Beantwortung des Fragebogens sollten Kopien des FB-Auszuges, Gewerbeschein, ATU-Nummernabfrage, Ausweiskopien und sonstiges Material vorgelegt werden, welche jedoch nicht vorgelegt werden konnten.

c) Es konnte kein Schriftverkehr, wie auch keine Zahlungsempfangsbestätigungen zur Geschäftsbeziehung vorgelegt werden. Nur eine Bestätigung der Bezahlung aller offener Forderungen der Fa. Subunternehmen 2. Mit Stichtag 19.02.2014, wobei lt. Saldenliste 2013 - 2015 eine offene Verbindlichkeit von € 254.700,- besteht.

d) Nur eine Entsendemeldung nach § 7b Abs 3 u. 4 AVRAG: Die nach dieser Bestimmung verpflichtende Meldung der Beschäftigung von ausländischen Arbeitnehmer/innen, die zur Erbringung von fortgesetzten Arbeitsleistungen nach Österreich entsandt werden, an die Zentrale Koordinationsstelle durch ausländische Arbeitgeber/innen spätestens eine Woche vor Arbeitsbeginn ist im gesamten Leistungszeitraum nicht erfolgt. Entsendemeldung für xxx. und Bauvorhaben xxx.

e) Im zentralen Melderegister [Anmerkung Bundesfinanzgericht: gemeint wohl MIAS – Mehrwertsteuer-Informations-Austausch-System] wurden nur Leistungen in Höhe von € 18.442 gemeldet. Dieser Betrag entspricht der einzigen vorgelegten Eingangsrechnung.

e) Es wird auf das Dokument "Vorbereitung zur Schlussbesprechung", wie auch den durch den GF Hm Gesellschafter 1 ausgefertigten Fragebogen hinsichtlich Sub-Unternehmertätigkeit der Fa. Subunternehmen 3 [Anmerkung Bundesfinanzgericht - gemeint wohl Subunternehmen 2], verwiesen.

Steuerliche Würdigung: Da eine Leistungserbringung durch die genannte Firma aus den zuvor angeführten Gründen nicht nachgewiesen werden konnte, noch glaubwürdig erscheint, aber erbrachte Leistungen durch andere Leistungsträger zu vermuten sind, wird ein tatsächlich entstandener Lohnaufwand mit 50% der geltend gemachten Nettoaufwendungen geschätzt, was auf der Erfahrung beruht, dass für Schwarzlöhne etwa die Hälfte des regulären Lohnaufwandes bezahlt werde (Vgl. UFSW RV/1027-W/02 v. 12.5.2003; UFSW RV/2299-W/12 v. 13.5.2013).

Überdies wurde zu den Eingangsrechnungen unter der Kennzahl 082 Vorsteuer (Bauleistungen) ein Betrag in Höhe von € 4.467,- (Anmerkung BFG – gemeint wohl 68.586,71 Euro wie auch nachfolgend im Bericht dargestellt) in Abzug gebracht, welcher aus selbigen oben genannten Gründen zu versagen ist [...]

Übersicht strl. Auswirkung – Feststellungsbescheid 2013

Vorsteuer (Bauleistungen) - 68.586,71

Übersicht strl. Auswirkung – Feststellungsbescheid 2013

Fremdleistungsaufwand Fa. xxx* 342.933,50

50 % Lohnaufwand geschätzt: 171.466,75

USt.-Passivierung - 68.586,71

Nichtanerkannter Fremdleistungsaufwand 102.880,04

* Anmerkung Bundesfinanzgericht: Im Bericht als Fa. Subunternehmen 3 benannt, gemeint wohl die Subunternehmen 2.

Im Rahmen der Außenprüfung wurden an die Bf umfangreiche Fragenkataloge betreffend die einzelnen Subunternehmen, mit der Aufforderung die darin angeführten Unterlagen vorzulegen, übermittelt. Diese Kataloge umfassten die nachfolgend angeführten 17 Fragestellungen:

„1) Wie und wann kam die Geschäftsverbindung mit dieser Gesellschaft (Firma) zustande?

2) Welche Person trat im Namen dieser Gesellschaft (Firma) auf?

3) Welche Unterlagen haben Sie abverlangt, um sich von der Existenz der Gesellschaft (Firma) zu überzeugen?

4) Wie, bzw. anhand welcher Unterlagen haben Sie überprüft, dass jene Person, welche für diese Gesellschaft (Firma) auftritt, auch berechtigt ist, Angebote, Aufträge etc. für diese Gesellschaft anzunehmen?

5) Wie wurden Angebote erstellt? Gibt es schriftliche Preisangebote, schriftliche Auftragsvereinbarungen, sowie schriftliche Auftragsbestätigungen? Wenn ja, dann sind diese vorzulegen.

6) Wie und anhand welcher Unterlagen wurden die Rechnungsinhalte überprüft? Existieren Bautagesberichte, Regiestundenlisten etc, aus denen ersichtlich ist, welche Arbeiter der Subfirma auf den jeweiligen Baustellen/Einsatzorten wann und wie lange eingesetzt waren? Wenn ja, dann sind diese vorzulegen.

7) Wie und wo erfolgte die Rechnungsübergabe?

8) Durch wen erfolgte die Rechnungsübergabe?

9) Wie bzw wann erfolgte die Bezahlung dieser Gesellschaft (Firma)?

10) Wenn Barzahlung, wer kassierte die Beträge?

11) Anhand welcher Unterlagen haben Sie sich überzeugt, dass diese Person befugt ist, Gelder für die Gesellschaft (Firma) zu kassieren?

12) Wenn Banküberweisungen getätigt wurden, auf welche Bank bzw auf welche Konten?

13) Welche Beträge sind aufgrund der Rechnungslegungen im Prüfungszeitraum noch nicht bezahlt und warum – gibt es spezielle Zahlungsvereinbarungen (schriftlich)?

14) Ist die Geschäftsbeziehung zu dieser Gesellschaft (Firma) noch aufrecht?

15) Haben Sie sich vergewissert, ob die für die Subfirma arbeitenden Leute Arbeitsbewilligungen hatten, bzw bei der Krankenkasse angemeldet waren?

16) Waren Sie jemals in den Firmenräumlichkeiten dieser Gesellschaft (Firma)?

17) Haben Sie jemals eine telefonische Kontaktaufnahme mit dieser Gesellschaft (Firma) gesucht? Wenn ja, über welche Telefonnummer?“

Beschwerde

Mit Datum vom 10. Februar 2017 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf **Beschwerde** gegen die aufgrund der Außenprüfung mit Datum vom 11. Jänner 2017 erlassenen Feststellungsbescheide gem § 188 BAO der Jahre 2013 und 2014 erhoben. Hinsichtlich der Nichtanerkennung von an die Bf fakturierten Fremdleistungen durch verschiedene Subunternehmen wurde in der Beschwerde unter anderem ausgeführt: „Wir beantragen die Aufhebung in folgenden Punkten [...]

Ad Umsatzsteuer: Anerkennung der Vorsteuern aus Bauleistungen § 19 UStG aller strittigen Subunternehmer und Aufhebung der Umsatzhinzuschätzungen im Jahr 2013 € 120.000 und im Jahr 2014 € 150.000.

Ad Gewinn: Anerkennung aller Subunternehmerleistungen als Betriebsausgabe ...“

Beantragt wurde die Zeugeneinvernahme von fünf ausschließlich mit Vor- und Nachname angeführten Personen, die jeweils einem der strittigen Fremdleister zugeordnet wurden.

In dem mit Begründung betitelten zweiten Teil der Beschwerde führte der steuerliche Vertreter weiter aus:

„Umsatzhinzuschätzung:

Es gibt keine negativen Kassafehlbestände. Das Buchhaltungsprogramm lässt negative Kassensalden gar nicht zu. Der Prüferin wurde wiederholt erklärt wie die Buchhaltung und Bilanz erstellt wird: Die Bf hat sich ab 2013 die Buchhaltung selbst gemacht (eigenes Programm) und auf Basis Saldenliste zum 31.12 wurde vom Steuerberater die Bilanz erstellt. Dieser hat wiederum ein eigenes Programm. Die Zahlen aus der Saldenliste wurden also in sein EDV-System übertragen und dann die Bilanz erstellt. Die Klientin musste sodann die

Schlussbilanz in ihr System wieder übernehmen. Keine optimale Vorgangsweise, aber zulässig. Die Klientin war aufgrund des neuen Programms anfänglich überfordert, musste unzählige Einschulungen über sich ergehen lassen und so aus „ihren Fehlern“ lernen.

Welche Fehler beim Buchen aufgetreten sind, hat der Buchhalter Mitarbeiter Bf der Prüferin deutlich aufgezeigt. Auch hinsichtlich fehlender Ausgangsrechnungsnummern wurde sie ausführlich informiert und ihr gezeigt, dass diese Nummern sehr wohl vorhanden sind. Eine Umsatzhinzuschätzung wegen formeller und materieller Mängel kommt daher nicht in Frage. Die Höhe und Aufteilung in § 19 UStG Umsätze und 20% Umsätze ist ein eigenes Kapitel.

Die Prüferin hat die Umsatzhinzuschätzung im Verhältnis 50/50 vorgenommen. Aufgrund der Bilanzen 2013 und 2014 ist klar ersichtlich, dass das Verhältnis etwa 96/4 ist!!

Die jährlichen Umsatzhinzuschätzungen aus dem Titel formelle,- materielle Mängel, sowie Kassafehlbeträge werden nicht anerkannt, da die einzelnen Mängel erklärt werden konnten und diese zu keiner Umsatzerhöhung führen. Die Aufteilung in §19UStG Umsätze und 20%Umsätze ist falsch.

Nichtanerkennung der Vorsteuern aus KZ 082:

Hier wurde wahrlich sehr kreativ vorgegangen.

Die Subfirmen wurden nicht anerkannt, somit stehe auch kein Vorsteuerabzug § 19 UStG Bauleistungen zu.

Vergessen wurde jedoch, dass die selben Beträge ja auch als Steuerschuld gem.§ 19 UStG gemeldet wurden. Somit ergebnisneutral!

Die einzige richtige Vorgangsweise wäre also gewesen auch die Steuerschuld § 19 UStG zu stornieren!

Entweder es handelt sich um „Scheinfirmen“, wie die Prüferin ja unterstellt, oder nicht. Es kann aber nicht sein, dass ein Vorsteuerabzug, der selbst nie ergebniswirksam war, weil Ausgleich durch Steuerschuld § 19 UStG KZ 048, jetzt schlagend wird.

Nichtanerkennung der Subunternehmer:

Ad Subunternehmen 3; Unterlagen vorhanden; der Prüferin seinerzeit auch vorgelegt; ob sie Kopien erstellt hat, wissen wir nicht. Warum sie jetzt bestreitet keine Unterlagen erhalten zu haben, verstehen wir nicht.

Ad Subunternehmen 4: Unterlagen vorhanden; der Prüferin seinerzeit auch vorgelegt; ob sie Kopien erstellt hat, wissen wir nicht. Warum sie jetzt bestreitet keine Unterlagen erhalten zu haben, verstehen wir nicht.

Ad Subunternehmen 5; Unterlagen vorhanden: der Prüferin seinerzeit auch vorgelegt; ob sie Kopien erstellt hat, wissen wir nicht. Warum sie jetzt bestreitet keine Unterlagen erhalten zu haben, verstehen wir nicht. Die Firma ist sogar heute noch für die Bf tätig. Der Geschäftsführer kommt wöchentlich ins Büro der Gesellschaft.

Ad Subunternehmen 1: Unterlagen vorhanden; der Prüferin seinerzeit auch vorgelegt; ob sie Kopien erstellt hat, wissen wir nicht. Warum sie jetzt bestreitet keine Unterlagen erhalten zu haben, verstehen wir nicht. Herr Gf Subunternehmen 1 ist sogar jetzt als Mitarbeiter der Bf gemeldet und kann jederzeit Auskunft erteilen.

Ad Subunternehmen 2: Unterlagen vorhanden; der Prüferin seinerzeit auch vorgelegt; ob sie Kopien erstellt hat, wissen wir nicht. Warum sie jetzt bestreitet keine Unterlagen erhalten zu haben, verstehen wir nicht. Die Gesellschaft ist sogar noch laufend für die Bf tätig!

Alle strittigen Subunternehmen haben die Leistungen tatsächlich erbracht und sind jederzeit auskunftsbereit. Zu jedem Unternehmen gibt es schriftliche Aufträge, Ausweise, Firmenbuch, Meldezettel, Gewerbescheine, teilweise Entsendebestätigungen. Diese Unterlagen wurden der Prüferin schon seinerzeit vorgelegt und können jetzt jederzeit wieder eingesehen werden. Die einzelnen Begründungen im Prüfbericht sind derart allgemein gehalten und falsch oder mangelhaft, dass man daraus schließen muss der Sachverhalt wurde von der Prüferin nicht richtig festgestellt.“

Der Beschwerde beigelegt war eine **Stellungnahme** der Bf, deren Kernaussagen im Folgenden zusammengefasst dargestellt werden.

Ad Umsatzhinzuschätzung laut Tz. 4

Zu den im Außenprüfungsbericht festgestellten Buchhaltungsmängeln und die daraus abgeleiteten Umsatzhinzuschätzungen wurde auszugsweise ausgeführt, dass sämtliche fehlende Informationen bzw Unterlagen nachgereicht worden wären. Hinsichtlich der Lücken bei den Ausgangsrechnungen wurde auf die Unerfahrenheit des Unternehmens mit der Buchhaltungssoftware abgestellt und dass es im Zusammenhang mit der Verbuchung von Teil- und Schlussrechnungen zu den angeführten Lücken gekommen sei. Dies sei mit der Prüferin

anhand einer stichprobenartigen Überprüfung erörtert worden und seien sämtliche Rechnungen als verbucht, teilweise jedoch mit vertauschten Rechnungsnummern, vorgefunden worden. Die negativen Kassenstände in den Jahren 2013 und 2014 seien bereits mit dem steuerlichen Vertreter der Bf geklärt worden. Die von der Außenprüfung vorgenommene Schätzung sei in dieser Höhe nicht nachvollziehbar, da die Firma zu 95% für Baufirmen gearbeitet habe und nur ca 10-20 Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgestellt worden wären.

Ad Nicht abzugsfähiger Fremdleistungsaufwand laut Tz. 6ff

Zu den im Außenprüfungsbericht nicht als Betriebsaufwand berücksichtigten Fremdleistungen wurden die nachfolgenden zusammengefasst dargestellten Ausführungen erstattet:

Ad Subunternehmen 3

Zu den unterschiedlichen Unterschriften auf den Geldeingangsbestätigungen des Fremdleisters und der auf dem vorgelegten Ausweis des Geschäftsführers xxx Geschäftsführer Subunternehmen 3 und der Musterzeichnungserklärung laut Firmenbuch wurde erläutert, dass dies nicht geprüft werden könne, da dieser immer Stempel und Kassabuch dabei gehabt hätte und nicht bekannt wäre, wie er unterschreibe. Zu den fehlenden Detailaufzeichnungen (Schriftverkehr etc) wurde angegeben, dass es bei den einzelnen Projekten jeweils nur eine Position gegeben habe und entweder m²-Preise oder Pauschalen vereinbart worden wären. Der Auftragswert wäre im Werkvertrag festgehalten worden und da die Flächen vor Baubeginn bekannt gewesen wären, hätten die Preise vorab vereinbart werden können. Hinsichtlich der Frage, warum es keine Aufzeichnungen über die genaue Leistung gäbe (keine Angaben welche Mitarbeiter, wann welche Tätigkeit ausgeführt haben), wurde erläutert, dass die Abrechnung der Leistungen „im Putz“ generell in m² erfolge und durch den Vergleich der Ein- und Ausgangsrechnungen überprüft werden könne. Ob alle Mitarbeiter des Fremdleisters im Leistungszeitraum angemeldet waren, könne nicht überprüft werden. Die Arbeiter seien eventuell über die Wintersaison abgemeldet und 2014 wieder neu angemeldet worden oder die Leistungen seien von den Herrn Geschäftsführer Subunternehmen 3 und Gf Subunternehmen 3 selber durchgeführt worden.

Ad Subunternehmen 4

Hinsichtlich der für den Leistungszeitraum fehlenden Geschäftsführereigenschaft des Herrn Gf Subunternehmer 4 wurde in dem von der Bf im Zuge der Außenprüfung retournierten Fragebogen erläutert, dass sich dieser bei einem ersten Besprechungstermin Mitte August 2013 als Geschäftsführer vorgestellt habe. Mit diesem habe es auch stetig Kontakt gegeben und wäre von der Bf nicht überprüft worden, ob es eine Geschäftsführerwechsel gegeben habe. Auch die Barzahlungen habe immer Herr Gf Subunternehmer 4 entgegengenommen und unterschrieben. Dabei anwesend sei auch eine Person gewesen, die sich als Herr Gf2

Subunternehmen 4 vorgestellt habe, erst Anfang 2015 wäre ein Firmenbuchauszug übergeben worden, aus dem hervorging, dass Herr Gf Subunternehmer 4 nicht mehr Geschäftsführer sei. Danach habe es keinen weiteren Kontakt mit Herrn Gf Subunternehmer 4 bzw dem Fremdleister gegeben. Sämtliche Vereinbarungen wären während der laufenden Geschäftsbeziehung in den Büroräumlichkeiten der Bf abgeschlossen worden. Herr Gf Subunternehmer 4 und Herr Gf2 Subunternehmen 4 wären in das Büro der Bf gekommen und hätten die Flächenprüfungen und Abrechnungen durchgeführt. Zu den unterschiedlichen Unterschriften auf den vorgelegten Dokumenten wird ausgeführt, dass diese nicht überprüft werden können, weil die Werkverträge mitgenommen und unterfertigt retourniert worden wären, während die Zahlungsbestätigungen vor Ort immer von Herrn Gf Subunternehmer 4 unterfertigt worden wären. Hinsichtlich der Frage, dass es keinen Zusammenhang der vorgelegten Unterlagen zum angeblichen Leistungserbringer gäbe, wurde erläutert, dass die Abrechnung der Leistungen im Estrich generell in m² erfolge und durch den Vergleich der Ein- und Ausgangsrechnungen überprüft werden könne. Dass der Fremdleister in 2015 als Scheinunternehmen qualifiziert wurde, könne nicht geprüft werden, da dieser bis 2014 für die Bf aktiv gewesen wäre und der letzte persönliche Kontakt Mitte 2013 stattgefunden habe. Hinsichtlich der Frage, warum es keine Aufzeichnungen über die genaue Leistung gäbe (keine Angaben welche Mitarbeiter, wann welche Tätigkeit ausgeführt haben), wurde erläutert, dass die Abrechnung der Leistungen „im Putz“ generell in m² erfolgen würden und durch den Vergleich der Ein- und Ausgangsrechnungen überprüft werden könne.

Ad Subunternehmen 5

Zur Frage der unzureichenden Leistungsbeschreibung, bzw welche konkreten Leistungen für welche betraglich nachvollziehbaren Gegenleistungen vereinbart bzw verrechnet wurden, wurde erläutert, dass sämtliche Werkverträge vorlägen und eine Zuordnung möglich wäre. Zur Frage des fehlenden Schriftverkehrs zur Geschäftsbeziehung wurde ausgeführt, dass der Geschäftsführer Gf Subunternehmen 5 mehrmals die Woche in Wien gewesen wäre und sämtliche Besprechungen in den Büroräumlichkeiten der Bf geführt worden wären, einzelne E-Mails würden aufliegen. Zu den unterschiedlichen Unterschriften auf den Werkverträgen und Zahlungsempfangsbestätigungen wurde erläutert, dass die Unterschriften von Herrn Gf Subunternehmen 5 und seiner Frau Gf2 Subunternehmen 5 stammen würden. Zu den fehlenden Entsendemeldungen nach § 7b Abs 3 und 4 AVRAG wurde erläutert, dass Entsendemeldungen vorliegen würden. Zu den fehlenden MIAS-Meldungen wurde erläutert, dass dies von der Bf nicht überprüft werden könne. Warum sämtliche Zahlungen bar abgewickelt wurden, wurde damit erklärt, dass dies eine Grundvoraussetzung des Geschäftsführers gewesen wäre, da dieser ansonsten die Leistungen nicht erbracht hätte. Die Leistungserbringung sei durch Personalmangel erforderlich gewesen und seien Barzahlungen nicht verboten gewesen. Hinsichtlich der Frage, warum es keine Aufzeichnungen über die genaue Leistung gäbe (keine Angaben welche Mitarbeiter, wann welche Tätigkeit ausgeführt

haben), wurde erläutert, dass die Abrechnung der Leistungen „im Putz“ generell in m² erfolge und durch den Vergleich der Ein- und Ausgangsrechnungen überprüft werden könne.

Ad Subunternehmen 1

Zur Frage der unzureichenden Leistungsbeschreibung und dass keine Werkverträge vorgelegt wurden, wurde erläutert, dass sämtliche Werkverträge vorlägen und eine Zuordnung möglich wäre, die Texte und Leistungsbeschreibungen müssten nur verglichen werden. Zur Frage, warum die Leistungen bis 2015 in der Saldenliste ausgewiesen und nicht vollständig bezahlt wurden, wurde ausgeführt, dass es viele Schäden seitens des Fremdleisters gegeben habe (Mängel, Pönalen etc), die zu einem Abzug durch die Bf geführt habe, da diese Schäden durch eigene Mitarbeiter der Bf behoben werden mussten. Somit wären Beträge einbehalten bzw in Abzug gebracht worden. Hinsichtlich der Frage, warum es keine Aufzeichnungen über die genaue Leistung gäbe (keine Angaben welche Mitarbeiter, wann welche Tätigkeit ausgeführt haben), wurde erläutert, dass die Abrechnung der Leistungen „im Putz“ generell in m² und m³ erfolge und durch den Vergleich der Ein- und Ausgangsrechnungen überprüft werden könnten. Die Arbeiten wären vom Geschäftsführer des Fremdleisters persönlich durchgeführt worden und wären dazu Unterlagen vorhanden. Warum sämtliche Zahlungen bar abgewickelt wurden, wurde damit erklärt, dass dies eine Grundvoraussetzung des Geschäftsführers war, da er sonst die Arbeiten nicht durchgeführt hätte, dies wäre aufgrund von Personalmangel und pönalisierten Terminen erforderlich gewesen und wären Barzahlungen nicht verboten gewesen. Hinsichtlich des fehlenden Leistungsnachweises durch den Fremdleister wurde ausgeführt, dass sämtliche erforderliche Unterlagen vorliegen würden.

Ad Subunternehmen 2.

Zur Frage der unzureichenden Leistungsbeschreibung und dass keine Werkverträge vorgelegt wurden, wurde erläutert, dass sämtliche Werkverträge vorlägen und eine Zuordnung möglich wäre. Zur Frage des fehlenden Schriftverkehrs wurde ausgeführt, dass die Geschäftsführerin Gf Subunternehmen 2 einmal in der Woche in Wien gewesen wäre und sämtliche Besprechungen in den Räumlichkeiten der Bf geführt worden wären, es liege jedoch sehr viel Schriftverkehr (E-Mails, Leistungsprüfblätter etc) vor. Zu den fehlenden Zahlungsempfangsbestätigungen wurde ausgeführt, dass Kontobelege aufliegen, die Barzahlungsbelege fehlen würden. Zu den fehlenden Entsendemeldungen gem § 7a Abs 3 und 4 AVRAG wurde ausgeführt, dass laut den unterfertigten Rechnungen und Werkverträgen sowie Prüfblättern weitere Entsendemeldungen vorliegen müssten. Warum die im System MIAS vom Fremdleister gemeldete Summe der einzigen vorgelegten Eingangsrechnung entspreche, sei nicht nachvollziehbar, da Rechnungen, Werkverträge und Überweisungsbelege vorlägen. Hinsichtlich der Frage, warum es keine Aufzeichnungen über die genaue Leistung gäbe (keine Angaben welche Mitarbeiter, wann welche Tätigkeit ausgeführt haben), wurde erläutert, dass die Abrechnung der Leistungen „im Estrich“ generell in m² und m³ erfolge (Vergleich der Eingangs-

und Ausgangsrechnungen) und es zudem Leistungsübersichten und Prüfblätter, jedoch nicht bei jeder Rechnung dokumentiert, gäbe. Zur Frage, warum erfolgte Banküberweisungen nicht auf das auf den Rechnungen des Fremdleisters angeführte Konto gingen, wurde ausgeführt, dass auf einer Eingangsrechnung mit der Nummer 20130028 eine alte Kontonummer angeführt worden wäre, jedoch bereits per Mail die neue Kontonummer bekannt gegeben worden wäre. Hinsichtlich einer Bestätigung des Fremdleisters, dass zum Stichtag 19. Februar 2014 keine offenen Forderungen des Leistungserbringers vorliegen, obwohl am Konto offene Lieferverbindlichkeiten bei der Bf in der Saldenliste 2013 über 254.700 Euro ausgewiesen wurden, wurde ausgeführt, dass sich das Schreiben auf die Fremdunternehmen beziehe. Zudem gäbe es noch offene Beträge aufgrund teilweiser enormer Schäden und habe es auch noch 2014 Zahlungen gegeben.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Datum vom 21. Juli 2017 hat die belangte Behörde eine **Beschwerdevorentscheidung** gem § 262 BAO (im Folgenden teilweise mit BVE abgekürzt) erlassen, die Bescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 2013 und 2014 und über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO über die Jahre 2013 und 2014 wurden abgeändert. Mit Datum vom 27. Juli 2017 wurde die gesonderte Begründung zu den geänderten Bescheiden nachweislich mit Rückscheinbrief zugestellt. In der Begründung wurde der Prüfungsablauf, beginnend mit der Prüfungsanmeldung am 6. Oktober 2015, wie nachfolgend auszugsweise dargestellt, ausführlich dargestellt.

Ad Umsatzhinzuschätzung

Die Umsatzhinzuschätzungen aufgrund von festgestellten Mängeln in der Buchhaltung und Kassenfehlbeträgen wurden von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung jeweils mit dem gerundeten Wert des festgestellten Kassenfehlbetrages und somit in Abänderung zum Ergebnis der Außenprüfung mit der Hälfte der bisherigen Zuschätzung angesetzt. Für das Jahr 2013 wurden 60.000 Euro und für 2014 wurden 75.000 Euro, jeweils nach Abzug der zu passivierenden Umsatzsteuern auf 50% des bisherigen Zurechnungsbetrages, gewinnerhöhend angesetzt.

Zu den Buchhaltungsmängeln und den Kassenfehlbeträgen wurde eine niederschriftliche Befragung mit dem Geschäftsführer Gesellschafter 1 am 20. November 2015 angeführt. In dieser Besprechung habe Gesellschafter 1 unter anderem zu Protokoll gegeben: *„Befragt zu Arbeitsaufzeichnungen gebe ich an, dass diese erst ab Sommer 2015 komplett und 2014 sind die Daten unvollständig vorhanden, auch zu 2013 haben wir teilweise Daten, wir werden alle Daten zu 2013 und 2014 vorlegen.“* Auf die Frage, ob Baustellen auch bar bezahlt würden, gab der Geschäftsführer an: *„Es werden zu 99 % die Baustellen nicht bar bezahlt, kleine Baustellen*

werden bar kassiert. Erinnern kann ich mich an eine Adresse in xxx." Die belangte Behörde verweist in ihrer Begründung weiter auf Adressen an die Warenlieferungen, zu denen aber keine Ausgangsrechnungen in der Buchhaltung vorgefunden wurden. Eine im Rahmen dieser Besprechung vorgelegte Ausgangsrechnung über 39.594,30 Euro an die vorgenannte Adresse in xxx wäre bis dato noch nicht verbucht. Dazu habe der Geschäftsführer angegeben, dass die Zahlung noch nicht erfolgt sei und daher vermutlich die Buchung fehle. Weiter führte die belangte Behörde aus, dass das Bild vermittelt wurde, *„als wäre dem Buchhalter nicht klar, dass Rechnungen, deren Einbringung fraglich ist, trotzdem eingebucht werden müssen.“*

In einer zweiten Besprechung im Beisein des Buchhalters Mitarbeiter Bf mit Niederschrift vom 14. Juli 2016 hinsichtlich der Kassenfehlbeträge und der fehlenden Ausgangsrechnungen habe dieser angegeben: *„Der Geschäftsführer Herr Gesellschafter 1 hat laufend Barzahlungen aus seiner eigenen Geldbörse bezahlt und mir dann diese Belege nach geraumer Zeit zum Verbuchen gebracht, dadurch entstanden Ungereimtheiten in der Kassa. Die Bauleiter selber haben auch zB Diesel eingekauft, diesen mit eigenem Geld bezahlt. Nach Ablauf des Monats kommen die Bauleiter dann mit den Belegen und ich zahle ihnen das Geld zurück.“* Die Verbuchung erfolgt im Kassabuch als Ausgang, unterjährig entsteht so ein negativer Kassenbestand von zB 2014 € 71.819,74.“ Die belangte Behörde führte aus, dass nicht aufgeklärt werden konnte, woher der laufende Geldbestand stamme, lediglich am Jahresanfang und am Jahresende würde das Kassakonto einen positiven Saldo ausweisen.

Dies wurde ergänzt um zwei Darstellungen der Kassafehlbeträge 2013 und 2014 und von niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des Buchhalters der Bf Mitarbeiter Bf.

In der Niederschrift vom 14. Juli 2016 habe Mitarbeiter Bf ausgesagt: *„Eine Handkassa gibt es bei uns nicht, [...] ein Kassasturz ist daher nicht möglich.“*

Zu den rückdatierten Buchungen habe Mitarbeiter Bf angegeben: *„Die Rechnung der Adresse xxx habe ich nun im Zuge der Jahreserklärung eingebucht. Gemäß der ersten Niederschrift von November, wo sie sagten, dass die Rechnung in die Buchhaltung aufgenommen werden muss, habe ich diese Rechnung mit einfließen lassen.“*

In der Besprechung am 5. Oktober 2016 wurden von Seiten der belangten Behörde der Bf im Besprechungsprotokoll die festgestellten Buchhaltungsmängel zur Kenntnis gebracht:

„a. Nicht nachvollziehbare deckungsungleiche Um- und Nachbuchungen: Hierzu gibt Herr Mitarbeiter Bf an, Rücksprache mit dem Steuerberater zu halten, da er selbst keine Angaben machen kann.“

b. Buchhaltungslücken: Erneut gibt Herr Mitarbeiter Bf an, dass es sich hierbei um stornierte Ausgangsrechnungen handelt, welche zB zu früh gelegt wurden. Er gibt an, dass er keine

Ausbildung und Erfahrung auf dem Gebiet der Buchhaltung hat und es sich um eine von ihm fehlerhafte Behandlung solcher Geschäftsvorfälle handelt.

c. Kassenfehlbestände: Befragt zu den Kassenfehlbeträgen wird angegeben, dass es sich bei den Kassabuchungen um keine Handkassa handelt. Es werden lt. Eigenen Angaben lediglich fiktive Belege, welche ein Mitarbeiter oder Hr. Gesellschafter 1 aus der eigenen Geldbörse bezahlt aufbewahrt und in die Kassa eingebucht. Im Laufe der Zeit nimmt sich Herr Gesellschafter 1 dieses Geld zurück. Bei den restlichen Mitarbeitern werden die bezahlten Belege gesammelt und zu einem späteren Stichtag, je nach Betriebsbegebenheit und Geschäft, rückgezahlt. Auch hier gibt Hr. Mitarbeiter Bf an, diesen Fehler begangen zu haben, da er es nicht besser wusste.

d. Zu den nachgebuchten Ausgangsrechnungen wird seitens BP vorgebracht, dass AR mit einem Systemdatum vom 04.12.2015 rückdatiert auf das Buchungsdatum 03.09.2014 eingebucht wurden. Hr Mitarbeiter Bf gab dazu an, nicht zu wissen, dass dies nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und verweist abermals auf seine Unwissenheit.

e. Zu den einzeln besprochenen Vorkommnissen wurde mehrmals darauf hingewiesen, dass es sich um äußerst gravierende Buchhaltungsmängel handelt, und die Vollständigkeit der vorgelegten Buchhaltung in keinsten Weise glaubhaft gemacht werden konnte, wodurch die Schätzungsverpflichtung gem. § 184 BAO gegeben war.“

Zu den Umsatzhinzuschätzungen wurde im Punkt 2 der Begründung zur Beschwerdeentscheidung ausgeführt: „Wie bereits im Verfahrensablauf erläutert, enthielt die durch den Buchhalter übergebene Buchhaltung sehr hohe Kassenfehlbeträge, welche das ganze Wirtschaftsjahr über vorhanden sind. Im Verfahrensablauf wurden diesbezüglich 2 Screenshots der Kassenfehlbeträge beigefügt. Aufgrund der Tatsache, dass Hr. Mitarbeiter Bf von einer fiktiven Kassa, ohne tatsächlich vorhandener Handkasse spricht, lässt hier von keiner ordnungsmäßigen und vollständigen Buchhaltung ausgehen.

Die Tatsache, dass bereits in der ersten Befragung die erste vorgelegte Rechnung nicht verbucht war, lässt die Annahme zu, dass in weiteren Fällen ähnlich vorgegangen wurde. Aufgrund der hohen Anzahl an Lücken (auch wenn diese nachträglich rekonstruiert wurden), Fehlbuchungen und der Tatsache des nachträglichen Einbuchens von Ausgangsrechnungen, lässt eine Vollständigkeit massiv in Zweifel zu ziehen. Trotz Bemühungen seitens des Buchhalters, die einzelnen Sachverhalte aufzuklären, hat es die BP zur Aufgabe, eine den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten zu kommende Schätzung vorzunehmen. Die vorliegende, nicht verbuchte, Rechnung mit ausgewiesener Umsatzsteuer, lässt die Vermutung zu, dass weitere mit 20 % zu versteuernden Umsätzen nicht in die Buchhaltung eingeflossen sind. Daher erfolgte die Zuschätzung unter der Aufteilung von 50:50, trotz eines Umsatzverhältnisses von 95:5.

Auf Grundlage der in Punkt 4 folgenden Beantwortung der gestellten Auskunftersuchen, wodurch keine weiteren Adressen aufgetaucht sind, welche keinen Niederschlag in der

Buchhaltung gefunden haben, wird die Umsatzhinzuschätzung im Rahmen der BVE auf die Kassenfehlbeträge reduziert, wobei angenommen werden kann, dass dadurch alle Feststellungen, hinsichtlich Fehler der Buchhaltung, abgedeckt sind.“

Im Ergebnis wurden im Rahmen der Beschwerdeentscheidung 50% der in der Außenprüfung geschätzten Hinzuschätzungen von 120.000 Euro im Jahr 2013, somit 60.000 Euro, und von 150.000 Euro im Jahr 2014, somit 75.000 Euro, ergebniswirksam zugerechnet:

<u>Zurechnungen lt. BP + nach Änderungen lt. BVE</u>	2013	2014
ad Tz 4 Zuschätzung	60.000,00	75.000,00
USt Passivierung (50% Zuschätzung)	-6.000,00	-7.500,00
	54.000,00	67.500,00

Anmerkung BFG: Im ursprünglichen von der belangten Behörde abgeänderten Erstbescheid des Jahres 2014 betreffend die Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO war ein offensichtlicher Rechenfehler im Zusammenhang mit der Passivierung der Umsatzsteuer. Im Bericht über die Außenprüfung wurde die Passivierung mit – 26.830,50 (richtig wäre - 7.500 Euro gewesen), abgerechnet; der Differenzbetrag in Höhe von 19.330,50 (26.830,50 abzüglich 7.500,00) wurde in der Beschwerdeentscheidung den Einkünften hinzugerechnet.

Ad Nichtanerkennung der Vorsteuer aus KZ 082

Die getroffenen Änderungen aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung wurden in der Beschwerdeentscheidung von der belangten Behörde dahingehend geändert, dass auch die Umsätze aus den nicht anerkannten Leistungen der Subunternehmer ausgeschieden wurden. Somit wurden sowohl die Umsatz- als auch die Vorsteuer aus den Bauleistungen neutralisiert. Im Zuge dessen wurden die im Rahmen der Feststellung der Einkünfte vorgenommenen Passivierungen der Umsatzsteuer bei den nicht anerkannten Fremdleistungen rückgängig gemacht.

Ad Fremdleistungen

Hinsichtlich der strittigen Fremdleistungen wurden in der Beschwerdeentscheidung in Abänderung zu den nach der Außenprüfung ergangenen beschwerdegegenständlichen Bescheiden betreffend die Subunternehmen 5 101.500 Euro im Jahr 2014 und betreffend die Subunternehmen 2 44.863 Euro im Jahr 2014 als Betriebsaufwand anerkannt. Diese Änderungen erfolgten im Zusammenhang mit den nach dem Abschluss der Außenprüfung bei der belangten Behörde einlangenden Amtshilfeersuchen aus Slowenien betreffend die Subunternehmen 5 und aus Ungarn betreffend die Subunternehmen 2.

<u>ad Fremdleistungen Subunternehmen Slowenien</u>	nicht anerkannt lt. BP	280.633,80
	zus. Anerkannt lt. BVE	-101.500,00
		179.133,80
	davon 50% Zurechnung	89.566,90
<u>ad Fremdleistungen Subunternehmen Ungarn</u>	nicht anerkannt lt. BP	342.933,50
	zus. Anerkannt lt. BVE	-44.863,00
		298.070,50
	davon 50% Zurechnung	149.035,25

Verwiesen wurde von der belangten Behörde zunächst auf die Besprechung vom 5. Oktober 2016, bei der im Punkt g auf die fehlenden Unterlagen zu den Fremdleistungen hingewiesen wurde: *„Als letzter Punkt wurde vereinbart, dass die bezüglich der Sub-Unternehmer angeforderten Unterlagen aufbereitet und nachgereicht werden. Es wird mehrmals darauf verwiesen, dass eine nicht lückenlose Aufarbeitung zur Versagung des Aufwandes der Fremdleistungen führt!“* Am 11. Oktober 2016 sei folgende Anfrage an die Bf übermittelt worden, *„Die Anzahl der Firmen mit zu hinterfragenden Leistungen ist grösser als erwartet, bei den angesprochenen Firmen bitte ich Sie daher, mir sowohl alle Eingangsrechnungen, als auch alle damit in Verbindung stehenden Zahlungsbelege einzuscannen und in nach Subleistender sortierten Ordnern zu übermitteln. Legen Sie bitte zu den oben angeführten Unternehmen einen Rahmenvertrag oder Werkverträge vor, eine detaillierte Leistungsbeschreibung sowie die dazugehörigen Ausgangsrechnungen. Weiters bitte ich Sie den oben im Anhang ersichtlichen Fragenkatalog pro Subunternehmer auszufüllen und mir zu retournieren.“*

Die Beantwortung sollte so erfolgen, dass man den Geschäftsgang nachvollziehen kann. In Verbindung damit möchte ich Sie auch (dort wo vorhanden) auf die erhöhte Mitwirkungspflicht im Auslandssachverhalt gem. § 115 BAO hinweisen.“

Unterlagen zu den einzelnen Fremdleistern wären dann am 25. Oktober 2016 an die Prüferin übergeben worden. Die dabei übergebene Mappe beinhaltete die von der Bf beantworteten Fragebögen und weitere Unterlagen je Fremdleister.

Aus Sicht der belangten Behörde wären viele Unterlagen übergeben worden, aber würden auch eine Vielzahl von Unterlagen fehlen und die Fragebögen wären nicht „ordentlich“ ausgefüllt worden, da zB auf die Frage, *„Wie und anhand welcher Unterlagen wurden die Rechnungsinhalte überprüft? Existieren Bautagesbericht, ... Wenn ja, dann sind diese vorzulegen.“*, bei drei der Fremdleister eine wortgleiche Beantwortung erfolgte, *„VORHER BESICHTIGT UND AUSGEMACHT BVH DURCH FIX M2 IST BEI UNSEREN FIRMA LEISTUNG ZU ABRECHNEN DURCH ARBEITSAUFZEICHNUNGEN VON MITARBEITER FIRMA Subunternehmen 5.“* Dies betraf sowohl den Fragebogen der Subunternehmen 5, aber auch den der Subunternehmen 4 und der Subunternehmen 3.

Viele Antworten wären in den verschiedenen Fragebögen mehrfach gleich beantwortet. Vor allem auch die Fragen zur Überprüfung der Existenz wären vorwiegend standardmäßig beantwortet und zwar mit „Firmenbuchauszug, Ausweiße [sic] der Geschäftsführung“, obwohl diese Unterlagen in den meisten Fällen nicht beigelegt worden wären.

Abschließend wurde im allgemeinen Teil der Begründung von der belangten Behörde ausgeführt, dass von Seiten der Bf nicht glaubhaft gemacht werden konnte, dass die Leistungen von den in den Rechnungen angeführten Unternehmern auch tatsächlich erbracht worden wären. Hinsichtlich der in der Beschwerde beantragten Zeugeneinvernahme wurde ausgeführt: *„Die in Österreich nicht mehr gemeldeten Geschäftsführer einerseits (Gf2 Subunternehmen 4 xxx -Wegzug 15.02.2016 - GF bei Subunternehmen 4, Gf3 Subunternehmen 3 - Wegzug 25.02.2015 - GF bei Subunternehmen 3), und weitere Eindrücke (zB am 10.03.2017 beantwortetes Auskunftersuchen der Fa. Subunternehmen 2) machen eine Vorladung unmöglich bzw. aus Sicht der BP unerheblich.“*

In weiterer Folge wurde in der Begründung der Beschwerdeentscheidung auf die einzelnen Sub- bzw Fremdleistungsunternehmer im Detail eingegangen. Eingangs wurde von der belangten Behörde ausgeführt: *„Es ist festzuhalten, dass es sich bei sämtlichen rechnungsausstellenden österreichischen Sub Unternehmern um bereits aufgelöste Firmen handelt, oder die GF bereits nicht mehr in Österreich gemeldet sind, also nun nicht mehr auffindbar sind [...]“*.

Ad Subunternehmen 3

„Entgegen den Angaben in der Beschwerde wurden keine Werkverträge und wie in allen oben ersichtlichen Fällen auch kein Schriftverkehr vorgelegt. Es wurden vorgelegt: FB-Auszug, Gewerbeanmeldung (mit Ing. xxx als gewerbertl. GF), Bescheid über die Vergabe einer UID Nummer, Stattgabe von Aufnahme in HFU Liste durch DLZ AGH, Bestätigungen für den Dienstgeber über gemeldete Dienstnehmer (außer Hrn. Ing. xxx keine Mitarbeiter im Zeitpunkt der Leistungserbringung) Ausweiskopien des früheren und letzten GF, HFL) Listenabfrage von 19.11.2015, und alle verbuchten Eingangsrechnungen. Lt. Angabe im Fragebogen fand die Geschäftsbeziehung ausschließlich über Hrn. Geschäftsführer Subunternehmen 3 statt, es wurde eine Ausweiskopie vorgelegt. Die Unterschrift auf der Ausweiskopie ist deckungsgleich mit der Unterschriftsprobe im Firmenbuch. Lediglich die Unterschriften auf den vorgelegten Zahlungsempfangsbestätigungen weisen ein anderes Schriftbild auf. Das Unternehmen gibt dazu in der Beschwerde an, dass eine Überprüfung der Unterschrift nicht möglich wäre, da man nicht wisse, wie Hrn. Geschäftsführer Subunternehmen 3 sonst unterschreibt. Wenn die Ausweiskopie vorliegt ist anzunehmen, dass eine Prüfung jederzeit möglich ist. Da ein vollständiges Schriftbild in den Unternehmensunterlagen vorhanden war, ist eine Überprüfung diesbezüglich auch zumutbar.“

Nichtanerkannter Fremdleistungsaufwand (50%) laut BVE 2013

11.167,50

Ad Subunternehmen 4

„Entgegen den Angaben im Fragebogen und der Beschwerde wurden die folgenden Unterlagen nicht vorgelegt: FB-Auszug, Gewerbe, ATU Nummer, DLZ-AGH, Ausweise von GF

Im Zuge der Beschwerde wird angegeben, dass der erste Besprechungstermin Mitte August 2013 war und zu diesem Zeitpunkt noch Hr. Gf Subunternehmer 4 als GF tätig war (lt. Überprüfung des Firmenbuchs). Diese Aussage kann nicht nachvollzogen werden, da im Zuge der Übergabe der Unterlagen kein Firmenbuchauszug überreicht wurde. Lediglich eine Abfrage, dass die Subunternehmen 4 am 23.05.2016 in die Liste der Scheinunternehmen aufgenommen wurde und Auftragsschreiben sowie Werkverträge wurden übermittelt.

Durch die Bp wurde festgestellt, dass die Unterschriften nicht deckungsgleich mit den Musterzeichnungen der aktuellen GF und auch nicht mit der Unterschrift vom ehemaligen GF Hrn. Gf Subunternehmer 4 sind und auch die Unterschriften auf den Werkverträgen nicht zu den Unterschriften auf den Zahlungsempfangsbestätigungen passen. Das geprüfte Unternehmen gibt aber an, ausschließlich mit Hrn. Gf Subunternehmer 4 in Kontakt getreten zu sein. Auch hätte dieser die Barzahlungen entgegen genommen. Im Zuge der Beschwerde wurde erstmalig angegeben, dass auch Hr. Gf2 Subunternehmen 4 (letzter GF) in den Geschäftsräumlichkeiten der Bf gewesen wäre.

Das in der Beschwerde vorgebrachte Argument, dass die Werkverträge mitgenommen werden würden und die Barzahlungsbestätigungen immer vor Ort unterschrieben werden würden, ist unlogisch. Nachdem im Fragebogen angegeben wurde, dass die Geschäftsbeziehung ausschließlich in den Geschäftsräumlichkeiten der Bf stattfand, kann nicht nachvollzogen werden, weshalb ein Abgleich nicht möglich sein sollte.

Es ist nach dem Gesamtbild der Feststellungen nicht davon auszugehen, dass eine tatsächliche Leistungserbringung durch das besagte Unternehmen stattfand.“

Nichtanerkannter Fremdleistungsaufwand (50%) laut BVE 2014

33.632,50

Ad Subunternehmen 5

„Entgegen den Angaben in der Beschwerde wurden weder FB-Auszug noch Geschäftsführerausweis vorgelegt. Im Ordner enthalten waren, eine Eingangsrechnung in Höhe von € 48.325,40 und Zahlungsempfangsbestätigungen über einen Betrag von € 48.000,- übergeben. Es wurden keine Unterlagen bzgl. der Überprüfung der Existenz des Unternehmens vorgelegt und die Arbeitsaufzeichnungen sind grundsätzlich in Zweifel zu ziehen. Die restlichen vorgelegten Auftragsschreiben und Rechnungen betreffen das Jahr 2016 und sind daher für 2013 unerheblich. Der Firmenstempel, wie auch die Unterschrift auf der einzigen vorgelegten

Eingangsrechnung ist vollkommen different zu den Unterschriften auf dem Auftragsschreiben und den vorgelegten Zahlungsempfangsbestätigungen.

Am 01.10.2017 wurde ein Auskunftersuchen an das zentrale Verbindungsbüro in Slowenien bzgl. der Sachverhaltsklärung mit dem dort ansässigen Sub-Unternehmen gestellt, welches am 29.03.2017 beantwortet wurde. Im Rahmen der Fa. Subunternehmen 5 ist keine der überprüften Rechnungen in die Buchhaltung bzw. in die dort abgegebenen Erklärungen eingeflossen. Die Fa. Subunternehmen 5 gibt dazu an, dass die gelegten Rechnungen zum größten Teil wieder storniert werden sollten. Im Zusammenhang damit wurden iHv € 161.962,- Storno-Rechnungen der Subunternehmen 5 vorgelegt. Nach Angaben des kontaktierten Sub-Unternehmens wurde lediglich ein Betrag iHv € 53.500,- tatsächlich in Form von Barzahlungen beglichen. Zu Storno Rechnungen wurde kein Schriftverkehr vorgelegt.

Aufgrund dieser Beantwortung wird entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung ein Fremdleistungsaufwand in Höhe von € 101.500,- anerkannt. Auch die Umsatzsteuer und Vorsteuer daraus wird anerkannt.“

Nichtanerkannter Fremdleistungsaufwand (50%) laut BVE 2014

89.566,90

Ad Subunternehmen 1

„Es wurde trotz Verlangung aller Unterlagen, siehe oben - Pkt. Allgemeines, Verfahrensablauf nur eine Eingangsrechnung vorgelegt (ER 29-2013). Die Rechnungssumme dieser ER beträgt € 29.400,- wobei Zahlungsempfangsbestätigungen nur für € 9.500,- vorgelegt wurden. Es wurden während der gesamten Geschäftsbeziehung in 2013 alle Zahlungen bar getätigt. In der Buchhaltung ist ein Aufwand in Höhe von € 149.390,90 gebucht, wovon lediglich 40.470,18 bezahlt wurden. Über den Aufwand wurde, abgesehen von der einen vorgelegten Eingangsrechnung, keine Rechnung vorgelegt. Zu dieser Rechnung ist anzumerken, dass sich der Leistungszeitraum von Juli bis September 2013 erstreckt, die Rechnung aber bereits im August 2013 ausgestellt wurde. Wie ist eine Abrechnung in m2 möglich, wenn die Leistungserbringung noch nicht abgeschlossen ist? Zahlungsbestätigungen sind nur für € 9.500,- vorhanden. Am xxx wurde das Konkursverfahren über das betroffene Unternehmen eröffnet. Das Unternehmen meldete ab Jänner 2013 nur noch geringfügigste Umsätze, wobei im Zuge einer Betriebsprüfung der Subunternehmen 1 keine Leistungserbringung an die Bf festgestellt werden konnte.

Entgegen der Aussage im Rahmen der Beschwerde, wurden im Zuge der Unterlagenübergabe lediglich ein Firmenbuchauszug (Datum: 19.10.2016) und ein Wocheneinteilungsplan, welcher sich nicht zur Bestätigung der Leistungserbringung eignet, vorgelegt. Der Plan enthält den

Namen der Subfirma, jeweils eine Kalenderwoche zB. KW 29 mit den Tagen 08.07. 14.07.2013, wobei die KW 29 im Jahr 2013 tatsächlich folgende Tage beinhaltete:

KW 29 15.7. 16.7. 17.7. 18.7. 19.7. 20.7. 21.7.

Weiters ist in dem vorgelegten Excel-Sheet die jeweilige Baustelle vermerkt und eine Spalte mit der Angabe Estrich m2, wobei diese nicht ausgefüllt wurde. Das gleiche Bild zeigt sich auch bei den restlichen vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen, weswegen die BP zur Annahme kommt, dass die Arbeitsaufzeichnungen in Summe nicht geeignet sind um eine Leistungserbringung nachzuweisen. Es kann keine Abrechnung in qm erfolgen, wenn keine Aufzeichnungen zur tatsächlich erbrachten Arbeitsleistung in qm vorliegen.

Es ist festzuhalten, dass kaum Unterlagen zur Fa. Subunternehmen 1 vorgelegt wurden, auch die Begründung, dass die restlichen nicht bezahlten ~ € 109.000,- der Aufwandssumme aufgrund von Schäden seitens der Fa. Gf Subunternehmen 1 einbehalten wurden ist nicht glaubhaft. Es handelt sich hierbei um ca. 73 % des Gesamtaufwandes, welcher nicht beglichen wurde und in den Salden 2015 immer noch offen ist. Es wurde diesbezüglich kein Schriftverkehr vorgelegt. Im Fragebogen wird angegeben, dass der GF Gf Subunternehmen 1 in die Türkei verzogen ist.“

Nichtanerkannter Fremdleistungsaufwand (50%) laut BVE 2013

74.695,45

Ad xxx Kft (Anmerkung BFG – korrekte Bezeichnung Subunternehmen 2)

„Im Zuge der Übergabe der Unterlagen wurde lediglich eine Rechnung (€ 18.442,-) samt Überweisungsbestätigungen (€ 17.060,15) übergeben. Die restlichen übergebenen Rechnungen betrafen die Fremdunternehmen und sind somit nicht zu berücksichtigen. Das Schreiben der Fa. Subunternehmen 2, welches nach Zahlung von offenen € 9.894,- keine weiteren Forderungen bestätigt, richtet sich entgegen den Angaben in der Beschwerde sehrwohl an die Bf.

Es bleibt nach wie vor ein offener Aufwand in der Buchhaltung des geprüften Unternehmens in der Höhe von € 255.000,-. Der offene Aufwand würde ~ 75 % der gesamten Aufwandssumme betragen, dies erscheint mehr als unglaubwürdig. Es wurde bezüglich der angeblich schadhaften Arbeitsleistung kein Schriftverkehr vorgelegt.

Im Fragebogen wurde angegeben, dass das Unternehmen seit 2012 durchgehend für die Fa. Bf tätig ist, wobei das Unternehmen 2012 ruhend gemeldet war. Die übergebenen AI Formulare betreffen andere Firmen (2 x deutsche Firmen, 1 x Fremdunternehmen). Weiters wurde eine Handelsregisterauszug, ein Dienstleisterregisterauszug, eine gemeinsame Steuerbescheinigung und eine Bestätigung, dass die GF nicht vorbestraft ist, vorgelegt. Die beigegefügte

Entsendemeldung verfügt über keine Transaktionsnummer, das bedeutet, dass diese auch nicht abgegeben wurde.

*In einem, die Fa. Subunternehmen 2. betreffend gestellten Auskunftersuchen, bestätigt die Fa. eine Leistungsbeziehung, wobei die Angaben sich gravierend von den, der BP vorliegenden unterscheiden. Der GF der Fa. Subunternehmen 2. gibt an, den GF der Bf nicht zu kennen und die Geschäftsbeziehung nur aufgrund von in Österreich arbeitenden Bekannten erfolgte. Geringe nach Dezember erfolgte Arbeiten wurden lt. Angaben Anfang 2014 verrechnet. Bestätigt werden Rechnungen in Höhe von € 48.605,- unter dem Vermerk, dass aufgrund von angeblichen Schäden nur € 44.863,- tatsächlich bezahlt wurden. **Die Fa. Subunternehmen 2. konnte alle Rechnungen, wie auch die Buchhaltung, Bezahlung und die Leistungsaufzeichnungen zu der Leistungssumme von € 44.863,- belegen und vorweisen, weshalb die Leistung in diesem Ausmaß, entgegen dem Prüfbericht, als erbracht anzusehen ist. Die BVE wird dahingehend abgeändert.***

Nichtanerkannter Fremdleistungsaufwand (50%) laut BVE 2013

149.035,25

In der Begründung zur Beschwerdeentscheidung wurde abschließend von der belangten Behörde hinsichtlich der strittigen Fremdleistungen ausgeführt: „Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest für wenige wahrscheinlich erscheinen lässt. Die oben dargestellten Feststellungen lassen die Beurteilung der BP, dass es sich bei den vorgelegten Eingangsrechnungen um Scheinrechnungen zur Geltendmachung überhöhter Betriebsausgaben handelt, jedenfalls als wesentlicher erscheinen, als die Behauptung der Bw., dass die in den Rechnungen angeführten Leistungen von den rechnungsausstellenden Subunternehmen erbracht wurden. Insgesamt muss aufgrund der eindeutigen Indizienlage davon ausgegangen werden, dass die von der Bw. bezahlten Aufwendungen im Zusammenhang mit den von den angeblichen Subunternehmen in Rechnung gestellten Leistungen in Wahrheit nicht von diesen Unternehmen erbracht wurden.“

Hinsichtlich der Schlussbesprechung wurde ausgeführt: „Zur Wahrung des Parteienghörtens gem. § 115 Abs. 2 wurde am 24.11.2016 ein Excel Dokument als Vorbereitung zur Schlussbesprechung übermittelt, welches alle Feststellungen enthielt. Es wurde ein Schlussbesprechungstermin für den 06.12.2016 vereinbart, welcher aber aufgrund Termenschwierigkeiten der steuerlichen Vertretung nicht wahrgenommen werden konnte. Es wurde in weiterer Folge am 05.12.2016 auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung verzichtet.“

Zusammenfassung Änderung Gewinnermittlung nach Beschwerdeverentscheidung

	2013	2014
Zuschätzung	+ 60.000,00	+ 75.000,00
USt.-Passivierung von 50%	- 6.000,00	- 7.500,00
Saldo Zuschätzung	+ 54.000,00	+ 67.500,00

	2013	2014
Privataufwendungen	+ 10.771,13	+ 21.000,29
USt.-Passivierung	- 595,50	- 1.880,60
Saldo Privataufwendungen	+ 10.175,63	+ 19.119,69

Nicht anerkannte Fremdleistungen mit 50% (USt.-Passivierung in der BVE neutralisiert)

	2013	2014
Subunternehmen 3		+ 11.167,50
Subunternehmen 4		+ 33.632,50
Subunternehmen 5		+ 89.566,90
Subunternehmen 1	+ 74.695,45	
Subunternehmen 2	+ 149.035,25	
Saldo Fremdleistungen	+ 223.730,70	+ 134.366,90

Zur besseren Nachvollziehbarkeit werden nachfolgend vom Bundesfinanzgericht die nach dem jeweiligen Verfahrensstand gegliederten Einkünfte dargestellt:

1) Erstbescheid 2013 bzw Erklärung 2014	2013	2014
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.477,96	174.491,57
Sonderbetriebsausgaben Komplementär	-7.390,26	-20.646,18
Anteil Einkünfte Komplementär	93.087,70	153.845,39
		lt. Erklärung
2) Außenprüfung	2013	2014
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.477,96	174.491,57
Zu-/Abrechnungen lt. BP	265.872,95	253.359,33
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP	366.350,91	427.850,90
Sonderbetriebsausgaben Komplementär	-7.390,26	-20.646,18
Anteil Einkünfte Komplementär	358.960,65	407.204,72
3) Beschwerdeentscheidung	2013	2014
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP	366.350,91	427.850,90
Zu-/Abrechnungen lt. BVE	22.033,39	-32.372,95
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BVE	388.384,30	395.477,95
Sonderbetriebsausgaben Komplementär	-7.390,26	-20.646,18
Anteil Einkünfte Komplementär	380.994,04	374.831,77

Sämtliche Einkünfte wurden dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter Gesellschafter 1 als Komplementär zugewiesen, von diesem wurden im Jahr 2013 Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 7.390,26 und im Jahr 2014 in Höhe von 20.646,18 geltend gemacht und sind diese Beträge analog den Feststellungsbescheiden in den Einkünften enthalten.

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 25. August 2017 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf ein **Vorlageantrag** eingebracht. In der Begründung wurde ausgeführt, dass „die Klientin nicht mit den Feststellungen hinsichtlich der Subunternehmen einverstanden sei. Diese haben tatsächlich für die Bf gearbeitet und wurden hierfür auch bezahlt. Unterlagen hierzu würden in Papierform nachgereicht werden“.

Mit Datum vom 5. September 2017 wurden, wie im Vorlageantrag angekündigt, weitere Unterlagen nachgereicht. Es handelt sich um das bereits mit der Beschwerde vom 10. Februar 2017 als **Stellungnahme** der Bf bezeichnete Konvolut, dem weitere Unterlagen

(Fakturen, Werkverträge, Kopien von Reisepässen, Firmenbuchauszüge usw) in unstrukturierter Form beigelegt waren.

Nicht bestritten wurden die im Rahmen der Beschwerdeentscheidung geänderten Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2013 und 2014 und die im Rahmen der Beschwerdeentscheidung abgeänderten ertragsteuerlichen Zuschätzungen der Jahre 2013 und 2014.

Am 13. März 2018 erfolgte die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und wurde von der belangten Behörde beantragt der Beschwerde iS der Beschwerdeentscheidung teilweise stattzugeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Allgemeines

Die Bf wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28. September 2002 gegründet und war im Streitzeitraum im Baugewerbe tätig. Der im Firmenbuch ausgewiesene Geschäftszweig wurde mit „Spezialestriche-Bodenbeläge“ angegeben.

Als unbeschränkt haftender Gesellschafter agierte im Streitzeitraum Gesellschafter 1, als Kommanditist Gesellschafter 2. Mit Einbringungsvertrag vom xxx haben die Gesellschafter Gesellschafter 1 und ein weiterer Gesellschafter (Gesellschafter 2 war inzwischen ausgeschieden) ihre gesamten Mitunternehmeranteile in die Rechtsnachfolger eingebracht. Durch die Einbringung aller Mitunternehmeranteile auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2017 erlosch die Gesellschaft ohne weitere Liquidation und wuchs das Unternehmen im Weg der Gesamtrechtsnachfolge gem § 142 UGB bei der übernehmenden Rechtsnachfolger an. Die Löschung der Gesellschaft wurde im Firmenbuch am xxx eingetragen.

1.2. Umsatzhinzuschätzung

Die Buchhaltung der Bf wies für den Prüfungszeitraum gravierende Mängel auf. Hinsichtlich der Ausgangsrechnungen der Bf gab es Lücken bei den Rechnungsnummern. Im Rahmen der ersten Befragung der Bf am 20. November 2015 durch die Außenprüfung wurden von der Bf verschiedene **nicht** in der Finanzbuchhaltung verbuchte Rechnungen vorgelegt.

Die Systematik der Buchhaltung war teilweise nicht nachvollziehbar, die Nummerierung der Ausgangsrechnungen war nicht fortlaufend und gab es bei Stornierungen eine Systematik, die Lücken und Duplikate in der Rechnungsnummernvergabe erzeugte.

Es wurden erhebliche Kassenfehlbeträge von bis zu 61.561 Euro im Jahr 2013 und bis zu 71.677 Euro im Jahr 2014 festgestellt, deren Ursache von der Bf nicht aufgeklärt werden konnte. Vom Unternehmen wurde angegeben, dass es keine Handkasse gibt und dass ein Kassasturz daher nicht möglich ist.

Weiter wurden in der im Rahmen der Ausdehnung des Prüfungszeitraums auf das Jahr 2014 erneut vorgelegten Buchhaltung 2014 im Vergleich zu der ursprünglich vorgelegten Buchhaltung für den (ursprünglichen) Nachschauzeitraum 2014 bisher nicht erfasste Ausgangsrechnungen rückdatiert nachverbucht.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer wurde ein Aufteilungsschlüssel im Verhältnis von 50:50 der Umsätze aus Bauleistungen und der steuerpflichtigen Umsätze angenommen. Die nicht in der Buchhaltung verbuchten und im Rahmen der Besprechung am 20. November 2015 vorgelegten Rechnungen waren umsatzsteuerpflichtig und kann somit angenommen werden, dass das erklärte Umsatzverhältnis von 95:5 der Bauleistungen zu den steuerpflichtigen Leistungen nicht der Realität entsprach. Somit waren 50% der Umsatzzuschätzungen mit einem Steuersatz von 20% der Umsatzsteuer zu unterwerfen und gewinnmindernd zu passivieren.

	2013	2014
Zuschätzungen (= Kassenfehlbestände)	+ 60.000,00	+ 75.000,00
Davon 50% mit 20% USt (Passivierung)	- 6.000,00	- 7.500,00
Gewinnauswirkung	+ 54.000,00	+ 67.500,00

1.3. Fremdleistungen

Die Bf erzielte aus ihrer Tätigkeit im Geschäftszweig „Spezialestriche-Bodenbeläge“ im Jahr 2013 steuerbare Umsätze in Höhe von xxx MEUR und im Jahr 2014 in Höhe von xxx MEUR. In der Steuererklärung 2013 wurden 0,723 MEUR-Fremdleistungen und für das Jahr 2014 wurden 0,649 MEUR-Fremdleistungen, jeweils unter der Kennzahl 9110 Fremdpersonal, erklärt.

Mit der Erbringung dieser Leistungen wurden laut den der Abgabenbehörde vorgelegten Buchhaltungsunterlagen teilweise in- und ausländischen Subunternehmen beauftragt. Die

behaupteten Leistungen der Subunternehmen wurden im Streitzeitraum zum Teil gar nicht bzw wenn überhaupt überwiegend bar beglichen.

Folgende (im Verfahren strittige) Fremdleistungen wurden in den Jahren 2013 und 2014 gewinnmindernd verbucht:

a) 2013

Subunternehmen 1	149.390,90
Subunternehmen 2	342.933,50

b) 2014

Subunternehmen 3	22.335,00
Subunternehmen 4	67.265,00
Subunternehmen 5	280.633,80

Die Leistungen wurden von der Bf tatsächlich an ihre jeweiligen Auftraggeber erbracht, dies wurde durch die teilweise Vorlage von Ausgangsrechnungen der Bf an fremde dritte Auftraggeber belegt. Die Leistungen wurden jedoch nicht bzw nur eingeschränkt von den oben angeführten Subunternehmen, die Fakturen gelegt und über die Leistungen abgerechnet haben, erbracht. Die geleisteten Lohnzahlungen der Bf an nicht angemeldete Arbeitnehmer wurden mit 50% des nicht anerkannten Fremdleistungsaufwandes geschätzt.

1.3.1. Subunternehmen 1

Die Subunternehmen 1 wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30. April 2012 gegründet. Unbeschränkt haftender Gesellschafter war Gf Subunternehmen 1. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom xxx mit der Zahl xxx wurde der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet. Mit Beschluss dieses Gerichts vom xxx wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben. Mit Datum vom xxx wurde die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht. Mit Schreiben vom 21. Jänner 2014 wurde vom Masseverwalter gegenüber der belangten Behörde bekanntgegeben, dass hinsichtlich der Steuererklärungen 2012 eine Schätzung gem § 184 BAO beantragt werde, da ihm als Insolvenzverwalter kein Kontakt zur Insolvenzschuldnerin möglich war/ist und er über keinerlei Unterlagen verfüge.

Die Bf hat im Jahr 2013 aufgrund von Eingangsrechnungen der Subunternehmen 1 für den Zeitraum 7-9/2013 Fremdleistungsaufwand in Höhe von 149.390,90 Euro verbucht.

Für den Zeitraum 8-9/2013 wurden Empfangsbestätigungen über erhaltene Barzahlungen der Subunternehmen 1 über 40.470,18 Euro vorgelegt. Die offenen 108.970,72 Euro waren in der im Außenprüfungsverfahren vorgelegten Saldenliste zum 31.12.2015 noch offen. In der Beschwerde wurde dazu vorgebracht, dass die Arbeiten der Subunternehmen 1 mangelhaft gewesen und die Zahlungen einbehalten worden wären, da die Schadensbehebung durch Dienstnehmer der Bf erfolgte. Es wurden weder Unterlagen noch Schriftverkehr zu den behaupteten Mängeln vorgelegt.

Die Subunternehmen 1 meldete ab Jänner 2013 nur mehr geringe Umsätze, im Zuge einer Außenprüfung bei der Subunternehmen 1 wurden keine Umsätze an die Bf festgestellt.

Der im Außenprüfungsverfahren vorgelegte Firmenbuchauszug datiert vom 10. Oktober 2016 und ist aufgrund des Leistungszeitraums 7-9/2013 nicht geeignet nachzuweisen, wer im Leistungszeitraum die zeichnungsberechtigten Personen des Subunternehmens waren.

Weder im Außenprüfungs- und im Beschwerdeverfahren noch mit dem Vorlageantrag wurden der Gewerbeschein, der Nachweis einer UID-Abfrage, die Dienstgebernummer, der Meldezettel des Geschäftsführers und ein Nachweis, dass die Subunternehmen 1 im Leistungszeitraum in der HFU-Gesamtliste (Liste der haftungsfreistellenden Unternehmen) eingetragen war, vorgelegt. Mit dem Vorlageantrag wurden der Führerschein und eine Bankomatkarte des unbeschränkt haftenden Gesellschafters übermittelt.

In den von der Bf vorgelegten Werkverträgen mit der Subunternehmen 1 wurden Bedingungen und Vereinbarungen getroffen, die aus Sicht der Bf einer Beweisvorsorge im Sinne der Einhaltung eines speziellen Sorgfaltsmaßstabes im Bau- und Baunebengewerbe entsprechen. Genau diese Unterlagen wie Arbeitsaufzeichnungen, Bauzeit- und Terminpläne, Ausweiskopien der Geschäftsführer des Subunternehmens, Meldezettel des Geschäftsführers, Ausweise der Dienstnehmer des Subunternehmens, Passfotos der Dienstnehmer des Subunternehmens, Aufenthalts- bzw Arbeitsbewilligungen der Dienstnehmer des Subunternehmens, Beschäftigungs- bzw Entsendebewilligungen und gültige EU-Entsendebestätigungen wurden im Verfahren größtenteils **nicht** vorgelegt.

Es wurden kein Schriftverkehr und keine Nachweise hinsichtlich der geleisteten Arbeiten des Subunternehmens und Arbeitsaufzeichnungen zu den einzelnen Baustellen und Flächen bzw Kubaturen vorgelegt. Der vorgelegte Wocheneinteilungsplan ist nicht geeignet, einen Leistungsnachweis zu erbringen, da die angegebenen Tage zum einen nicht mit den Kalenderwochen übereinstimmen und die Spalte „Estrich in m²“ nicht befüllt ist, somit die Erbringung der Leistungen nicht belegt und eine Leistungskontrolle für die Bf mangels Aufzeichnungen nicht möglich war.

Somit wurden Fremdleistungen der Subunternehmen 1 in Höhe von **149.390,90 Euro** nicht nachgewiesen.

1.3.2. Subunternehmen 2

Aktenkundig ist ein von der Bf mit dem Vorlageantrag übermittelter nicht von einem gerichtlich beeideten Dolmetscher übersetzter Handelsregisterauszug. Demnach wurde das Unternehmen am xxx in Ungarn gegründet. Selbständig vertretungsbefugt als Geschäftsführerin seit 10. September 2010 war Gf Subunternehmen 2.

Die Bf hat im Jahr 2013 aufgrund von Eingangsrechnungen der Subunternehmen 2 für den Zeitraum 8-12/2013 Fremdleistungsaufwand in Höhe von 342.933,50 Euro verbucht. Davon wurden von der Bf an das Subunternehmen 44.863 Euro tatsächlich bezahlt.

Im Verfahren vorgelegt wurde eine Rahmenvereinbarung vom 15. Juli 2013 über „Estricharbeiten“ in „Diversen Bauvorhaben 2013“ ohne Angabe eines Auftragswertes, dazu fünf Werkverträge und Ausgangsrechnungen an die nicht beschwerdegegenständliche Fremdundunternehmen. Ebenfalls aktenkundig sind zwei gleichlautende Bestätigungen, in denen die Subunternehmen 2 bestätigt, dass *„mit der Auszahlung von 9.894,00 sämtliche Forderungen der Firma Subunternehmen 2 gegenüber der Firma Bf bis zum Stichtag 19.2.2014 vollständig beglichen sind und keine weitere Zahlungsansprüche gestellt werden“*; mit dem Vorlageantrag wurde von der Bf eine gleichlautende Bestätigung übersendet, geändert war die Bezeichnung des Gläubigers; *„... gegenüber der Firma Fremdundunternehmen ...“* und mit einem Stempel dieses nicht beschwerdegegenständlichen Unternehmens versehen. Laut der im Außenprüfungsverfahren vorgelegten Saldenliste der Jahre 2013 – 2015 bestand eine offene Verbindlichkeit der Bf über 254.700 Euro gegenüber dem Subunternehmen.

Der mit dem Vorlageantrag übermittelte Ausdruck aus dem Dienstleistungsregister des österreichischen Bundesministeriums für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft mit der Zahl GZ: BMFW-xxx betrifft den nicht beschwerdegegenständlichen Zeitraum 14. Dezember 2015 – 13. Dezember 2016, der hier strittige Leistungszeitraum umfasste den Zeitraum 8-12/2013.

Die im Verfahren vorgelegte Meldung einer Entsendung nach Österreich gem § 7b Abs 3 und 4 AVRAG betrifft eine nicht beschwerdegegenständliche Gesellschaft und wurde überdies nicht an die Zentrale Koordinationsstelle des Bundesministeriums für Finanzen (ZKO) übermittelt (Transaktionsnummer fehlt). Eine der mit dem Vorlageantrag übermittelten Entsendungsmeldungen datiert vom 29. Februar 2016 und betrifft einen nicht strittigen Zeitraum, weitere derart übermittelte Meldungen betreffen nicht die Bf bzw wurden diese offenbar nicht an die ZKO übermittelt (fehlende Transaktionsnummern).

Hinsichtlich der im Außenprüfungsverfahren von der belangten Behörde beanstandeten fehlenden „Zusammenfassenden Meldungen“ des Subunternehmens ist darauf hinzuweisen,

dass es sich bei den strittigen sonstigen Leistungen um Grundstücksleistungen handelt, die nicht in die „Zusammenfassende Meldung“ aufzunehmen waren.

Das mit dem Vorlageantrag übermittelte E-Mail des Subunternehmens betreffend des Wunsches nach Übersendung eines Aufmassblattes für eine Baustelle datiert vom 17. Oktober 2016 und betrifft somit nicht den streitgegenständlichen Leistungszeitraum 8-12/2013.

Die Subunternehmen 2 hat nach eigenen Angaben für den streitgegenständlichen Zeitraum fünf Ausgangsrechnungen über insgesamt 48.605 Euro an die Bf ausgestellt. Davon wurden von der Bf Leistungen in Höhe von 44.863 Euro an die Subunternehmen 2 bezahlt. Die Bf hat betreffend dieses Subunternehmens jedoch 342.933,50 Euro an Fremdleistungsaufwand gewinnmindernd verbucht.

Bezahlt wurden die Fakturen 20130028 vom 16. August 2013 über 18.442 Euro, 20130053 vom 5. September 2013 über 4.917 Euro, 20130054 vom 4. Oktober 2013 über 6.246 Euro, 20130056 vom 23. Oktober 2013 über 8.721 Euro und 20130075 vom 6. Dezember 2013 über 10.280 Euro. Diesbezüglich existieren für jede Faktura ein Rechnungsprüfblatt und wurden Überweisungsbelege vorgelegt.

Im Außenprüfungsverfahren wurde nur eine Faktura vorgelegt, es handelte sich um die Faktura 20130028 vom 16. August 2013 über 18.442 Euro. Die mit dem Vorlageantrag nachgereichten Unterlagen (Werkverträge und Fakturen) betreffen alle ein anderes Unternehmen, die nicht streitgegenständliche Fremdunternehmen.

In den von der Bf vorgelegten Werkverträgen mit der Subunternehmen 2 wurden Bedingungen und Vereinbarungen getroffen, die aus Sicht der Bf einer Beweisvorsorge im Sinne der Einhaltung eines speziellen Sorgfaltsmaßstabes im Bau- und Baunebengewerbe entsprechen. Genau diese Unterlagen wie Arbeitsaufzeichnungen, Bauzeit- und Terminpläne, Ausweiskopien der Geschäftsführer des Subunternehmens, Meldezettel des Geschäftsführers, Ausweise der Dienstnehmer des Subunternehmens, Passfotos der Dienstnehmer des Subunternehmens, Aufenthalts- bzw Arbeitsbewilligungen der Dienstnehmer des Subunternehmens, Beschäftigungs- bzw Entsendebewilligungen und gültige EU-Entsendebestätigungen wurden im Verfahren größtenteils nicht vorgelegt.

Es wurden kein Schriftverkehr und keine Nachweise hinsichtlich der geleisteten Arbeiten des Subunternehmens und Arbeitsaufzeichnungen zu den einzelnen Baustellen und Flächen bzw Kubaturen vorgelegt.

Somit wurden Fremdleistungen der Subunternehmen 2 in Höhe von **298.070,50 Euro** nicht nachgewiesen.

1.3.3. Subunternehmen 3

Das Unternehmen wurde mit Errichtungsvertrag vom xxx gegründet. Im streitgegenständlichen Leistungszeitraum 9-12/2013 agierte xxx Geschäftsführer Subunternehmen 3 ab xxx als Geschäftsführer des Unternehmens. Von xxx war Gf Subunternehmen 3 als Geschäftsführer eingetragen. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom xxx mit der Zahl xxx wurde ein Konkursverfahren eröffnet, mit Beschluss vom xxx wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und mit Datum vom xxx wurde die Gesellschaft gem § 40 Firmenbuchgesetz (FBG) infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Im gesamten Verfahren wurden keine Werkverträge der Bf mit dem Subunternehmen vorgelegt, ebenso keine schriftlichen Aufzeichnungen (Schriftverkehr, E-Mails etc) hinsichtlich des behaupteten Geschäftsverhältnisses. Vorgelegt wurden sämtliche Eingangsrechnungen, nachträglich mit Datum vom 19. November 2015 eingeholte Bestätigungen hinsichtlich des Eintrages in die HFU-Liste des Subunternehmens im Zahlungszeitpunkt und Schreiben, auf denen von der Subunternehmen 3 bestätigt wurde, dass die angeführten Barzahlungen erhalten wurden.

Die Unterschriften auf diesen Barzahlungsbestätigungen wurden laut Ausführungen der Bf in der Beschwerde vom Geschäftsführer xxx Geschäftsführer Subunternehmen 3 vorgenommen (*„Herr Geschäftsführer Subunternehmen 3 hatte immer einen Stempel und ein Kassabuch dabei und unterschrieben, uns ist nicht bekannt wie Herr Geschäftsführer Subunternehmen 3 sonst unterschreibt.“*). Die Unterschriften auf der im Verfahren vorgelegten Ausweiskopie und der Musterzeichnung im Firmenbuch sind ident, die auf den Barzahlungsbestätigungen weisen ein anderes Schriftbild auf und wäre es der Bf zumutbar gewesen, da die Ausweiskopie der Bf vorlag, die Unterschriften auf Übereinstimmung zu überprüfen.

Im Leistungszeitraum war bei der Subunternehmen 3 nur der gewerberechtliche Geschäftsführer als Dienstnehmer angemeldet, Aufzeichnungen, welche Personen oder wiederum Subunternehmen der Subunternehmen 3 die übertragenen Leistungen ausgeführt haben, wurden nicht vorgelegt. Laut Firmenbuch wurde der letzte Jahresabschluss der Subunternehmen 3 zum Stichtag 31. Dezember 2012 eingereicht. Vom Masseverwalter wurde mit Datum vom 3. Juli 2015 eine Sachverhaltsdarstellung an das Landesgericht für Strafsachen Wien mit dem Verdacht auf Vorliegen eines Sozialbetrugsunternehmens eingebracht.

Bei der Subunternehmen 3 wurde für den Zeitraum 2010 – 2012 und den Nachschauzeitraum 1-11/2013 eine Außenprüfung durchgeführt. Dabei wurden über 1 MEUR an Fremdleistungen, die bei der Subunternehmen 3 gewinnmindernd verbucht waren, als Schein- bzw Deckungsrechnungen nicht anerkannt.

Es wurden keine Arbeitsaufzeichnungen, kein Bauzeit- und Terminpläne, keine Ausweise der Dienstnehmer des Subunternehmens, keine Passfotos der Dienstnehmer des Subunternehmens, keine Aufenthalts- bzw Arbeitsbewilligungen der Dienstnehmer des

Subunternehmens, keine Beschäftigungs- bzw Entsendebewilligungen und keine gültigen EU-Entsendebestätigungen vorgelegt.

Der vorgelegte Wocheneinteilungsplan ist nicht geeignet, einen Leistungsnachweis zu erbringen, da die Spalte „Estrich in m²“ nicht befüllt ist, somit die Erbringung der Leistungen nicht belegt und eine Leistungskontrolle für die Bf mangels Aufzeichnungen nicht möglich war.

Somit wurden Fremdleistungen der Subunternehmen 3 in Höhe von **22.335 Euro** nicht nachgewiesen.

1.3.4. Subunternehmen 4

Das Unternehmen wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom xxx errichtet. Als Geschäftsführer agierte bis zum xxx xxx Gf Subunternehmer 4, ab xxx Gf2 Subunternehmen 4 xxx.

Mit Beschlüssen des Landesgerichts Wiener Neustadt vom xxx, Zahl xxx, und vom xxx, Zahl xxx, wurde jeweils der Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gem § 63 Insolvenzordnung (IO) zurückgewiesen. Mit Datum vom xxx wurde das Unternehmen als Scheinunternehmen gem § 8 Sozialbetrugsbekämpfungs-gesetz (SBBG) qualifiziert und erfolgte diesbezüglich eine Eintragung in das Firmenbuch gem § 3 Abs 1 Z 15a Firmenbuchgesetz (FBG). Mit Datum vom xxx erfolgte die amtswegige Löschung gem § 40 FBG.

Im strittigen Leistungszeitraum 1-4/2014 war Gf2 Subunternehmen 4 xxx Geschäftsführer, xxx Gf Subunternehmer 4 war bereits im September 2013 ausgeschieden. In dem im Außenprüfungsverfahren vorgelegten Fragebogen wurde von der Bf jedoch angegeben, dass „Der Geschäftsführer persönlich – Hr Gf Subunternehmer 4“ im Namen der Gesellschaft aufgetreten sei.

Die Werkverträge und Eingangsrechnungen wurden inzwischen vollständig vorgelegt, einige Barzahlungsbestätigungen fehlen. Die Unterschriften auf den vorgelegten Zahlungsbestätigungen stimmen weder mit denen des im Leistungszeitraum eingetragenen Geschäftsführers Gf2 Subunternehmen 4 xxx noch mit der des vorherigen Geschäftsführers xxx Gf Subunternehmer 4 überein.

Mit dem Vorlageantrag wurden einige der bisher nicht im Verfahren vorgelegten Unterlagen (Firmenbuchauszug, Gewerbeschein vom xxx – Leistungszeitraum 1-4/2014, UID-Nummernabfrage, HFU-Bestätigungen) an das Bundesfinanzgericht übermittelt.

In den von der Bf vorgelegten Werkverträgen mit der Subunternehmen 4 wurden Bedingungen und Vereinbarungen getroffen, die aus Sicht der Bf einer Beweisvorsorge im Sinne der Einhaltung eines speziellen Sorgfaltsmaßstabes im Bau- und Baunebengewerbe entsprechen. Genau diese Unterlagen wie Arbeitsaufzeichnungen, Bauzeit- und Terminpläne, Ausweiskopien

der Geschäftsführer des Subunternehmens, Meldezettel des Geschäftsführers, Ausweise der Dienstnehmer des Subunternehmens, Passfotos der Dienstnehmer des Subunternehmens, Aufenthalts- bzw Arbeitsbewilligungen der Dienstnehmer des Subunternehmens, Beschäftigungs- bzw Entsendebewilligungen und gültige EU-Entsendebestätigungen wurden im Verfahren größtenteils nicht vorgelegt.

Es wurden kein Schriftverkehr und keine Nachweise hinsichtlich der geleisteten Arbeiten des Subunternehmens und Arbeitsaufzeichnungen zu den einzelnen Baustellen und Flächen bzw Kubaturen vorgelegt.

Somit wurden Fremdleistungen der Subunternehmen 4 in Höhe von **67.265 Euro** nicht nachgewiesen.

1.3.5. Subunternehmen 5

Das Unternehmen wurde am xxx in Slowenien gegründet, der im Handelsregister eingetragene Firmenwortlaut ist Subunternehmen 5 xxx Die Anteile wurden zur Gänze von der Geschäftsführerin Gf2 Subunternehmen 5 gehalten, als (zusätzlich) vertretungsberechtigte Person war xxx Gf Subunternehmen 5 eingetragen.

Mit dem Vorlageantrag wurden sämtliche Werkverträge, Eingangsrechnungen und Zahlungsbestätigungen vorgelegt. Weiter wurden Unterlagen in slowenischer Sprache wie zB der Handelsregisterauszug, der Gewerbeschein und ein Unterschriftsprobenblatt von Gf2 Subunternehmen 5 und xxx Gf Subunternehmen 5 übermittelt.

Die Unterschriften auf den Werkverträgen, den Fakturen und den Zahlungsbestätigungen sind nicht deckungsgleich. Die Unterschrift auf den Fakturen stimmt mit der auf dem Unterschriftsprobenblatt von Gf2 Subunternehmen 5 überein, die Unterschriften auf den Werkverträgen und Zahlungsbestätigungen stimmen weder mit der von Gf2 Subunternehmen 5 noch von xxx Gf Subunternehmen 5 überein.

Die im Verfahren vorgelegten Entsendemeldungen gem §7b Abs 3 und 4 AVRAG betreffen in fünf Fällen den strittigen Leistungszeitraum 3-12/2014. Als Beschäftigterbetrieb werden jedoch gerade nicht die Bf, sondern ein anderes rechtlich existentes Unternehmen mit der Bezeichnung „Fremdunternehmen“)“ angeführt, auch die mit dem Vorlageantrag übermittelten Entsendemeldungen weisen als Beschäftigterbetrieb nicht die Bf sondern ebenfalls das vorgenannte andere Unternehmen mit der Bezeichnung „Fremdunternehmen“ auf.

Die Subunternehmen 5 hat nach eigenen Angaben Fakturen über 265 TEUR an die Bf ausgestellt, davon wurden Fakturen über 162 TEUR storniert und wurde bestätigt, dass 53.500 Euro tatsächlich eingegangen sind. Von der Bf wurden im bisherigen Verfahren Barzahlungsbestätigungen über 48.000 Euro vorgelegt und Aufwendungen in Höhe von 280.633,80 Euro aufwandswirksam erfasst.

Anders als die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass von der Bf insgesamt Zahlungen über 53.500 Euro an das Subunternehmen für tatsächlich erbrachte Leistungen getätigt wurden. Die belangte Behörde hat in der Beschwerdevorentscheidung sowohl die von der Subunternehmen 5 bestätigten 53.500 Euro als auch 48.000 Euro, für die Zahlungsbestätigungen vorgelegt wurden, als Aufwand anerkannt ($280.633,80 \text{ abzüglich } 48.000 \text{ abzüglich } 53.500 = 179.133,80 \text{ Euro}$ nicht nachgewiesene Fremdleistungen laut BVE). Die von der Bf vorgelegten Zahlungsbestätigungen über 48.000 Euro finden Deckung in dem vom Subunternehmen bestätigten Zahlungseingang und wurden vom Subunternehmen nur insgesamt nur 53.500 Euro an erhaltenen Barzahlungen bestätigt ($280.633,80 \text{ abzüglich } 53.500 = 227.133,80 \text{ nicht anerkannte Fremdleistungen laut Bundesfinanzgericht}$).

In den von der Bf vorgelegten Werkverträgen mit der Subunternehmen 4 wurden Bedingungen und Vereinbarungen getroffen, die aus Sicht der Bf einer Beweisvorsorge im Sinne der Einhaltung eines speziellen Sorgfaltsmaßstabes im Bau- und Baunebengewerbe entsprechen. Genau diese Unterlagen wie Arbeitsaufzeichnungen, Bauzeit- und Terminpläne, Ausweiskopien der Geschäftsführer des Subunternehmens, Meldezettel des Geschäftsführers, Ausweise der Dienstnehmer des Subunternehmens, Passfotos der Dienstnehmer des Subunternehmens, Aufenthalts- bzw Arbeitsbewilligungen der Dienstnehmer des Subunternehmens, Beschäftigungs- bzw Entsendebewilligungen und gültige EU-Entsendebestätigungen wurden im Verfahren größtenteils nicht vorgelegt.

Es wurden kein Schriftverkehr und keine Nachweise hinsichtlich der geleisteten Arbeiten des Subunternehmens und Arbeitsaufzeichnungen zu den einzelnen Baustellen und Flächen bzw Kubaturen vorgelegt.

Somit wurden Fremdleistungen der Subunternehmen 5 in Höhe von **227.133,80 Euro** nicht nachgewiesen.

1.3.6. Vorliegen von Scheinrechnungen und Nichterfüllung von Dokumentations- und Sorgfaltspflichten

Scheinrechnungen

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist festzustellen, dass die in den unter den Punkten 1.3.1. bis 1.3.5. angeführten Eingangsrechnungen der Subunternehmen 1, der Subunternehmen 2, der Subunternehmen 3, der Subunternehmen 4 und der Subunternehmen 5 als Scheinrechnungen zu qualifizieren sind und die in den Rechnungen angeführten Leistungen nicht von den Rechnungsausstellern erbracht wurden. Vielmehr dienten die

Rechnungen lediglich dem Zweck, die Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch die Bf zu verdecken.

Die Bf hat die behaupteten Auftragsverhältnisse insbesondere mangels entsprechender fremdüblicher Dokumentationen nicht glaubhaft gemacht. Bei den Rechnungsausstellern handelt es sich nicht um die tatsächlichen Empfänger der von der Bf abgesetzten Beträge.

Weiter ist festzustellen, dass der bei der Bf als Beschäftigterin der nicht angemeldeten Arbeiter angefallene Personalaufwand jedenfalls geringer war als der von der Bf auf der Grundlage der angeführten Scheinrechnungen verbuchte Aufwand. Die Zahlungen der Bf erfolgten überwiegend in Form von Barauszahlungen, diese erreichten der Höhe nach die in den gegenständlichen Eingangsrechnungen ausgewiesenen Rechnungsbeträge nicht und sind nicht den fakturierenden Subunternehmen zugeflossen.

Es liegt folglich in den Streitjahren jeweils ein Mehrgewinn vor, der im Betriebsvermögen der Bf keinen Niederschlag gefunden hat und ist insoweit zwingend von einem Rückfluss von Geldern an die Bf auszugehen.

Dokumentations- und Sorgfaltspflichten

Die Bf hat betreffend die Subunternehmen 1, die Subunternehmen 2, die Subunternehmen 3, die Subunternehmen 4 und die Subunternehmen 5 die branchenüblichen und vor allem die laut den vorgelegten Werkverträgen der Bf mit den Subunternehmen ausdrücklich vereinbarten Dokumentations- und Sorgfaltspflichten nicht beachtet. Es wurden keine Kostenvoranschläge, Angebotsschreiben, Stundenaufzeichnungen, Baustellendokumentationen, Aufzeichnungen über die m² oder m³ der behaupteten erbrachten Leistungen der Subunternehmen vorgelegt. Die Namen der beschäftigten Arbeiter sind der Bf nicht bekannt und hat die Bf auch keine Unterlagen vorgelegt, aus denen die Identität der Arbeiter hervorgeht.

Im Ergebnis ist vor diesem Hintergrund festzustellen, dass die Bf bei der Gestaltung ihrer Geschäftsbeziehungen zu den strittigen Subunternehmen - ohne dass hierzu Feststellungen zu Gepflogenheiten in der jeweiligen Branche erforderlich wären (vgl in diesem Zusammenhang zB VwGH 7.6.2021, Ra 2021/13/0035) - ihren eigenen in den Werkverträgen mit den Subunternehmen vereinbarten Dokumentations- und Sorgfaltspflichten nicht nachgekommen ist.

2. Beweiswürdigung

2.1. Allgemeines

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rechtsprechung zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, 2014/13/0025; Ritz, BAO ⁷ § 167 BAO Rz 8).

Die Feststellungen hinsichtlich der Gründung der Bf, der Personen die als Gesellschafter fungierten, der Vermögensübernahme gem § 142 UGB und der Löschung der Gesellschaft ergeben sich aus dem Firmenbuch und dem dort elektronisch einsehbaren Dokumentenverzeichnis.

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

2.2. Umsatzhinzuschätzungen

Die Umsatzhinzuschätzung bzw die Herabsetzung der Zuschätzung auf 50% im Rahmen der Beschwerdevorentscheidungen mit 60.000 Euro für das Jahr 2013 und 75.000 Euro für das Jahr 2014 ergeben sich aus dem im Bericht über die Außenprüfung vom 13. Dezember 2018 bei der Bf getroffenen Feststellungen und aus den Ausführungen in der Bescheidbegründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juli 2017.

Neben den von der Bf nicht aufgeklärten Kassenfehlbeständen wurde eine nicht verbuchte Ausgangsrechnung festgestellt, wobei von Seiten der belangten Behörde trotz einer Vielzahl von Ungereimtheiten nur die aufgerundeten Kassenfehlbestände als Basis für die Zuschätzung herangezogen wurden.

In der Niederschrift vom 14. Juli 2016 mit Mitarbeiter Bf MSc, dem Buchhalter der Bf, wurden von diesem zu seiner Qualifikation als Buchhalter folgende, auszugsweise zitierte, Aussage getätigt: *„Ich habe keine Ausbildung als Buchhalter und musste das Buchungswesen selbst erlernen. Daher konnte ich nicht mit allen Situationen umgehen, dies konnte zu Ungereimtheiten führen. Alles, was regelmäßig ist, kann ich verbuchen und kann richtig damit umgehen. Alles, was keine Standardsituation ist, zB Zahlungen in einem späteren Zeitraum, die in einen früheren Zeitraum gehören sind für mich schwierig. Mit wird jegliches Material auf den Tisch gelegt und ich muss damit umgehen. Als Beispiel ich habe eine Rechnung, die hinausgeht, habe diese gebucht, später wird diese Teilrechnung gezahlt, abzüglich Änderungen bzw. Korrekturen, dann stelle ich eine zweite Teilrechnung mit dem neuen richtigen Betrag und habe*

dazwischen keine Erlösberichtigung durchgeführt [...] Dies zeigt, dass gewisse Differenzen aufgrund des buchhalterischen Nichtwissens entstanden sind. Ich bin ja in diesem Bereich nicht gelernt gewesen.“

Zu den Kassenfehlbeträgen wurde von Mitarbeiter Bf auszugsweise ausgeführt: „Eine Handkassa gibt es bei uns nicht, da wir keine Bareingänge mehr haben, hat dies für uns keinen Sinn. Die Bauleiter und der GF zahlen die kleinen Beträge lfd. vom eigenen Geld und am Ende der Buchungsperiode wird das Geld an die betr. Personen vom Bankkonto zurückgezahlt. Ein Kassasturz ist daher keiner möglich [...] Der Kassabestand vom NS Zeitraum 2015 in Höhe von € 179.000,- ist unmöglich, damit meine ich, dass max. ein Kassabestand von € 1.000,- möglich wäre, abgesehen davon, dass wir keine Handkassa führen. Ich kann mir das im Zhg. mit fehlenden Aufwänden erklären. Genau dies meinte ich mit den nicht zeitnahen Buchungen und den nicht periodengerechten Einbuchungen [...] ich habe den Kassenstand niemals überprüft, wenn ich einen Beleg bekommen hab, habe ich diesen verbucht ohne weiter nachzudenken und diesen irgendwo zuzuordnen. Auch bei dem negativen Kassenstand, Herr Gesellschafter 1 schaut nicht darauf [...]“

Zu den fehlenden Ausgangsrechnungen wurde von Mitarbeiter Bf auszugsweise ausgeführt: „Die Rechnung der Adresse xxx habe ich nun im Zuge der Jahreserklärung eingebucht. Gemäß der ersten Niederschrift von November, wo sie sagten, dass diese Rechnung in die Buchhaltung aufgenommen werden muss, habe ich diese Rechnung mit einfließen lassen [...] Bei ein oder zwei Adressen habe ich nichts gefunden, mein Problem hierbei ist, ich war auch nicht immer da und ich weiß auch nicht wie ich hier vorgehen soll. Wir haben oft über Parallelgassen verrechnet, daher fällt die Zuordnung schwer. Ich werde mir die Adressen noch einmal durchsehen.“

2.3. Fremdleistungen

Die vom erkennenden Gericht getroffenen Feststellungen beruhen auf den jeweils angeführten im Verfahren vorgelegten aktenkundigen Unterlagen. Soweit kein expliziter Verweis auf einzelne Beweismittel erfolgt, beruhen die getroffenen Feststellungen einerseits auf den im Bericht über das Ergebnis der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung vom 13. Dezember 2016 dargelegten, nicht der Aktenlage widersprechenden Feststellungen, und andererseits auf den Ausführungen in der Bescheidbegründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juli 2014⁷ betreffend die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO der Jahre 2013 und 2014 durch die belangte Behörde.

Da die von der Bf an die jeweiligen Auftraggeber fakturierten Leistungen auch erbracht worden sein müssen, ist davon auszugehen, dass sich die Bf nicht korrekt angemeldeter Arbeitnehmer bedient haben muss. Mangels Unterlagen und unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenen Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberabgabe etc regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten

ausmacht und an "Schwarzarbeiter" nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden, wird der Aufwand gem § 184 BAO mit 50% der nicht belegten Fremdleistungen durch Subunternehmen geschätzt.

Es ist allgemein bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehören. So wurde etwa in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (523 der Beilagen XXIII. GP - Regierungsvorlage - Materialien) zur Notwendigkeit einer besonderen Haftung von Auftrag gebenden Unternehmen in der Baubranche unter anderem wie folgt ausgeführt: *"Zur Frage, warum ein derartiges Sonderhaftungsrecht gerade für den Bereich der Baubranche Platz greifen soll, wird auf die Erläuterungen zum Ministerialentwurf des Sozialbetrugsgesetzes, BGBl. I Nr. 152/2004, verwiesen. Demnach besteht von zehn zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldeten Baufirmen bei ca. neun Firmen der Verdacht des Sozialbetruges. Von ca. 800 Firmenbuchanmeldungen von im Baubereich tätigen Firmen pro Jahr existieren rund 600 bis 700 ein Jahr später nicht mehr. Dadurch entsteht ein fiskalischer Schaden zwischen 800 und 1 000 Millionen Euro pro Jahr. Nach etwa sechs bis neun Monaten eröffnen derart unredliche Firmen den Konkurs, ohne die öffentlichen Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen. Die ArbeitnehmerInnen wenden sich in der Folge mit ihren Ansprüchen an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds."*

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

In Bezug auf das Abzugsverbot für Barzahlungen von Bauleistungen an Unternehmer (129/ME XXV. GP - Ministerialentwurf - Wirkungsorientierte Folgenabschätzung Steuerreformgesetz 2015), normiert in § 20 Abs 1 Z 9 EStG 1988 und in Kraft seit 1. Jänner 2016 wurde in den Erläuterungen ausgeführt: *„Die Beschäftigung von Subunternehmern im Baugewerbe birgt ein hohes Betrugspotential in sich. Zahlungen an Subunternehmer werden vom Auftraggeber als Betriebsausgaben abgesetzt, die korrespondieren steuerliche Erfassung bei den Empfängern unterbleibt aber. Das stellt insbesondere bei der Barzahlung des Entgelts ein erhebliches Problem dar, weil die Empfänger für die Finanzverwaltung vielfach nicht greifbar sind. Es soll daher ein Abzugsverbot für Barzahlungen bei Weitergabe von Bauaufträgen eingeführt werden:*

Geringfügige Barauszahlungen bis 500 Euro sollen weiterhin nicht betroffen sein; Beträge über 500 Euro sollen aber beim Zahler nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sein. Damit soll ein Anreiz gesetzt werden, Entgelte nicht mehr in bar auszuzahlen. Der zahlende Unternehmer hat es in der Hand, das Abzugsverbot durch Überweisung auf ein Girokonto nicht wirksam werden zu lassen. In diesem Fall ist die Nachprüfbarkeit des Empfängers wesentlich einfacher möglich.“

Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts (vgl zB RV/7104669/2020 vom 16. März 2021 für den Zeitraum 2012 und 2013; RV/5101505/2018 vom 4. Jänner 2022 zum Zeitraum 2013 und 2014 ua) geht hervor, dass es im Baugewerbe vielfach geübte Praxis ist, Betrugsunternehmen als Subunternehmer vorzuschieben. Diese Unternehmen führten oft keine Tätigkeit aus und dienten lediglich dazu, Schein- bzw Deckungsrechnungen auszustellen. In einem Fall besorgte sich der "Auftraggeber" selbst Schwarzarbeiter und benötigte daher nur Scheinbelege, um dies zu verdecken. Alternativ stellte der vermeintliche Subunternehmer die Schwarzarbeiter, die überhaupt nicht oder nur der Form halber bei der Sozialversicherung angemeldet wurden, selbst zur Verfügung. Eine Abfuhr von Abgaben an das Finanzamt bzw an die Sozialversicherung erfolgte durch die vermeintlichen Subunternehmer nicht. Durch eine solche Konstruktion wollte der "Auftraggeber" sowohl die Zahlung der lohnabhängigen Abgaben wie der Lohnsteuer oder der Sozialversicherungsbeiträge vermeiden als auch durch die Verbuchung der vom Subunternehmen ausgestellten Rechnung einen geringeren Betrag an Umsatz- und Einkommen- bzw Körperschaftsteuer abführen.

Den Schwarzarbeitern werden regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt und wurden in den Schein- bzw Deckungsrechnungen daher üblicherweise Rechnungsbeträge ausgewiesen, die über die tatsächlich bezahlten Beträge hinausgehen (vgl zB BFG 30.7.2020, RV/7102378/2018, mwN).

Der VwGH hat zB mit Beschluss eine Parteirevision zurückgewiesen (vgl 18.11.2024, 2024/13/0051) und im Zusammenhang mit der Frage von Subunternehmerleistungen in der Baubranche zu einem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ausgeführt; „*Weiters traf das Bundesfinanzgericht Feststellungen über die im Baubereich üblichen Gepflogenheiten. Dazu führte es aus, dass vor der Beauftragung von Subunternehmen eine Kontrolle des Firmenbuchauszuges, der (gewerberechtlichen) Befugnisse, der technischen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der beruflichen Zuverlässigkeit erfolge. Bei der Beauftragung und Auftragsabwicklung von Subunternehmerleistungen werde auf einen Werkvertrag mit Lichtbildausweis des/der Zeichnungsberechtigten, die Anmeldung von Mitarbeitern, die Rechnungsprüfung, die Zahlung und auf sonstige Dokumentationen (zB Bautagesberichte, Baustellenfotos, Pläne, Schriftverkehr, Besprechungsnotizen) geachtet [...].“*

Im vorliegenden Beschwerdefall hat das Bundesfinanzgericht die Feststellung getroffen, dass die Subunternehmen 1, die Subunternehmen 2, die Subunternehmen 3, die Subunternehmen 4

und die Subunternehmen 5 Schein- bzw Deckungsrechnungen ausgestellt haben, um einen Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug im oben beschriebenen Sinn zu ermöglichen.

In den im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Werkverträgen der Bf mit den verschiedenen Subunternehmen wurden von den Vertragsparteien besondere Absprachen getroffen. Diese entsprechen im Wesentlichen den in der bereits zitierten VwGH-Entscheidung vom 11. November 2024 angeführten Sorgfaltsmaßstäben in der Baubranche und muss daher davon ausgegangen werden, dass der Bf im Zeitpunkt der Unterfertigung der Werkverträge wusste, welche Unterlagen notwendig sind, um einen Leistungsaustausch nachweisen zu können und somit die Aufwendungen gewinnwirksam absetzen zu können.

Auszugsweise werden nachfolgend diese Werkvertragsbedingungen angeführt:

„1. Allgemeine Bedingungen

- Als wesentlicher Bestandteil der Werkvereinbarung gelten die **Werk- bzw Detailpläne**
- Der Leistungs- und Lieferumfang des Auftragnehmers, enthält die Herstellung des Werkes [...] in Abstimmung mit der vom Auftraggeber bestellten örtlichen Bauleitung und dessen aufgelegtem **Lang- bzw Kurzlistungsverzeichnis**
- Der Auftragnehmer ist verpflichtet, alle Vorarbeiten (**zB Genehmigungen, Ansuchen und dgl**) ab Auftragserteilung dem Auftraggeber vor Beginn der Arbeiten vorzulegen [...] Die im Auftrag angeführten Lieferungs-, Beginn-, Zwischen- und Endtermine sind im **Bautagebuch** des Auftragnehmers einzutragen und zu bestätigen. Sämtliche Leistungen des Auftragnehmers sind mit **firmeneigenem Personal** durchzuführen.
- Der Auftragnehmer hat eine Woche vor Fertigstellung des Leistungs- und Lieferumfanges mit dem Auftraggeber den **Termin einer Vorabnahme schriftlich zu vereinbaren**.

2. Terminvereinbarungen

- Bei Terminverzug 5% Pönale pro Werktag, **Bauzeitplan** ist fix einzuhalten.
- Der Auftragnehmer verpflichtet sich, die ihm übertragenen Leistungen [...] dem **Terminplan** bzw dem jeweiligen Baufortschritt entsprechend durchzuführen.

3. Zahlungsvereinbarungen

- Bei fehlenden Unterlagen (**Aufmassblätter, Lieferscheine, Baustellenadresse, etc**) wird die Zahlungsfrist ausgesetzt, bis sämtliche Unterlagen vorgelegt worden sind.

- *Sämtliche Arbeiten in Regie [...] und Mehrstärken werden nur nach Vorlage eines **unterfertigten Regieblattes** durch den zuständigen Bauleiter akzeptiert.*

4. *Besondere Vertragsbestimmungen*

- ***Ausweise** der auf der Baustelle arbeitenden Leute müssen in Kopie bei der Bauleitung und im Büro hinterlegt sein. Die Originale müssen immer mitgebracht werden.*

- *Wichtig: Bitte folgende Unterlagen kopieren und beilegen*

- o **Firmenbuchauszug***
- o **Gewerbeschein***
- o **Geschäftsführer Ausweis***
- o **Geschäftsführer Meldezettel***
- o **Dienstgebernummer***
- o **Unbedenklichkeitserklärung***

5. *Arbeitnehmerschutzvorschriften und Ausländerbeschäftigung*

- *Der Auftragnehmer ist verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass alle mit der Leistungserfüllung eingesetzten Arbeitskräfte des Auftragnehmers vor dem erstmaligen Beginn der Arbeiten dem Auftraggeber **persönlich vorgestellt** werden. Voraussetzung für die Zulässigkeit der Arbeitsaufnahme auf der Baustelle ist das Vorliegen der hierfür erforderlichen gesetzlichen Voraussetzungen.*

- *Wird vom Auftraggeber eine Kennzeichnung (**Identitätskarte**) der am Erfüllungsort tätigen Arbeitskräfte angeordnet, so haftet der Auftragnehmer dem Auftraggeber für die genaue Einhaltung dieser Anordnung [...]*

- *Unabhängig von der Anordnung der Kennzeichnung bringt der Auftragnehmer für jeden von ihm am Erfüllungsort (Baustelle) eingesetzten Arbeiter unaufgefordert und vor Beginn der erstmaligen Arbeit den **Reisepass (Personalausweis), die Anmeldung zur Sozialversicherung, sowie Passfoto** bei. Werden ausländische Arbeitskräfte beschäftigt, die nicht Staatsangehörige eines EWR-Mitgliedsstaates sind, sind jene Dokumente im Original anlässlich der Arbeitsaufnahme des Ausländers vorzuweisen, aus denen sich die Zulässigkeit der Beschäftigung in Österreich ergibt. Der Auftragnehmer hat die **Beschäftigungsbewilligung, die Entsendebewilligung, die EU-Entsendebestätigung oder die Anzeigebestätigung** dem Auftraggeber in Kopie zur Verfügung zu stellen und die Originale in seinem Betrieb zur Einsichtnahme bereit zu halten [...]"*

Der überwiegende Teil dieser ausdrücklich in den Werkverträgen angeführten Unterlagen und Dokumentationspflichten wurde von der Bf im Verfahren nicht vorgelegt.

Welche Personen tatsächlich die strittigen Leistungen erbracht haben, konnte im Verfahren von der Bf nicht aufgeklärt werden. Ebenso konnte von der Bf nicht dargelegt werden, wie die von ihr im Beschwerdeverfahren mehrmals angeführten Abrechnungsmodalitäten der Leistungen in m² oder m³ mit den Subunternehmen erfolgen hätten sollen, wenn keine Aufzeichnungen darüber vorgelegt werden konnten, die belegen können, welche konkreten Flächen oder Kubaturen eines Auftrages bearbeitet wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgeführt, dass ein Unternehmer, der sich bei Durchführung eines ihm erteilten Auftrages eines Subunternehmers bedient, auch über Unterlagen verfügt, die den Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Subunternehmer dokumentieren können, während bei gänzlichem Fehlen derartiger Unterlagen die Schlussfolgerung zulässig ist, dass ein diesbezüglich behaupteter Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat (vgl. VwGH 29.11.2000, 95/13/0029). Die Leistungserbringung durch die Subunternehmen erscheint aus Sicht des erkennenden Gerichtes daher insbesondere im Hinblick auf das Fehlen jeglicher abwicklungstechnischer Dokumente für den überwiegenden Teil der von der Bf geltend gemachten Aufwendungen unglaublich, sodass das erkennende Gericht von Scheinrechnungen ausgeht.

Es widerspricht den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass derartige umfangreiche Leistungen ohne Kontrollmöglichkeiten über die von den Subunternehmen erbrachten Arbeiten hinsichtlich Qualität und Quantität von der Bf bezahlt wurden.

Nur hinsichtlich jenes Teiles der Aufwendungen, die im Rahmen des behördlichen Informationsaustausches mit den Finanzbehörden Ungarns betreffend die Subunternehmen 2 und Sloweniens betreffend die Subunternehmen 5 von diesen beiden Unternehmen als erbracht und bezahlt bestätigt wurden, geht das Gericht von einem Leistungsaustausch zwischen der Bf und den Subunternehmen aus.

Angesichts des sich aus dem Sachverhalt und der Beweiswürdigung ergebenden Gesamtbildes der Verhältnisse erscheint es nach Ansicht des erkennenden Gerichtes als schlüssig und als im Einklang mit der Aktenlage und dem allgemeinen Erfahrungsgut stehend, dass die Leistungen überwiegend nicht von den namhaft gemachten Subunternehmen erbracht wurden. Die von der Bf vorgelegten Unterlagen belegen im Wesentlichen lediglich die rechtliche Existenz der Subunternehmen, ein aktives Tätigwerden für die Bf wurde nur für einen Bruchteil der abgesetzten Aufwendungen nachgewiesen und wurden diese Aufwendungen anteilig anerkannt. Im Einzelnen ist dazu ergänzend sowie zu den im Rahmen des Beschwerdeverfahrens erfolgten Vorbringens wie folgt auszuführen:

2.3.1. Subunternehmen 1

Die Feststellungen hinsichtlich der Gründung des Unternehmens, des unbeschränkt haftenden Gesellschafters und des Konkursverfahrens ergeben sich aus einer Abfrage im Firmenbuch und den dort einsehbaren elektronischen Unterlagen.

Die Höhe der verbuchten und von der Bf bezahlten Fremdleistungen ergeben sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Kontenauszügen der Finanzbuchhaltung.

Dass tatsächlich Leistungen von der Bf an deren Auftraggeber erbracht wurden, wird weder von der belangten Behörde noch vom Bundesfinanzgericht in Abrede gestellt.

Die Tatsache, dass die Subunternehmen 1 ab Jänner 2013 nur mehr geringfügige Umsätze erklärte und im Zuge einer Außenprüfung bei dem Subunternehmen keine Umsätze an die Bf festgestellt wurden ergibt sich aus den im Verfahren nicht bestrittenen Ausführungen der belangten Behörde in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 24. Juli 2017. Hat das Finanzamt in der Begründung der Berufungsentscheidung das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, dann ist es Sache des Berufungswerbers, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (vgl VwGH 16.9.1982, 81/16/0117; 24.11.1995, 92/17/0277). Die Bf hat sich zu den Ausführungen der belangten Behörde in der Begründung der Beschwerdeentscheidung nicht geäußert und keine Maßnahmen gesetzt diese zu widerlegen.

Die Bf brachte im Verfahren vor, dass die Werkverträge und eine Zuordnung der Subunternehmerleistungen zu den von der Bf verrechneten Leistungen an deren Auftraggeber vorlägen und dass sämtliche Leistungen vom Geschäftsführer persönlich ausgeführt worden wären. Im Außenprüfungs- und Beschwerdeverfahren wurde von der Bf behauptet, dass die Abrechnungen bei Estrich in m² oder m² stattfinden würden, diesbezüglich wurden jedoch keine Unterlagen mit Detailvereinbarungen und -abrechnungen zu den einzelnen Aufträgen vorgelegt.

Hinsichtlich der von der Bf nicht bezahlten Fakturen über 108.970,72 Euro wurden keine Unterlagen bzw Schriftverkehr von der Bf zu den behaupteten mangelhaften Arbeiten durch das Subunternehmen vorgelegt.

Es wurden keine der in den Werkverträgen der Bf mit den Subunternehmen angeführten Unterlagen vorgelegt.

Die in den besonderen Vertragsbestimmungen der Werkverträge normierten besonderen Vertragsbestimmungen hinsichtlich der Hinterlegung der Ausweise der auf den Baustellen arbeitenden „Leute“ wurde in keinem Fall nachgekommen, auch nicht hinsichtlich des Geschäftsführers des Subunternehmens, der persönlich Leistungen durchgeführt haben soll.

Die in den Werkverträgen normierten Bestimmungen hinsichtlich der Arbeitnehmerschutzvorschriften und Ausländerbeschäftigung wurden nicht dokumentiert. In keinem Fall wurde von Seiten der Bf dokumentiert, dass die am Erfüllungsort (Baustelle) eingesetzten Arbeiter vor Beginn der erstmaligen Arbeit den Reisepass (Personalausweis) vorgelegt hätten, ebenso fehlen die Nachweise, dass diese bei der Sozialversicherung angemeldet waren und die Passfotos der eingesetzten Arbeiter.

Nicht vorgelegt wurden die allenfalls notwendigen Beschäftigungsbewilligungen, die Entsendebewilligungen, die EU-Entsendebestätigungen oder die Anzeigebestätigungen.

Die vorgelegten Unterlagen beweisen nach Auffassung des Gerichtes zwar die rechtliche Existenz des Subunternehmens, Beweise dahingehend, dass dieses tatsächlich die abgerechneten Leistungen hinsichtlich der konkreten Baustellen und Flächen bzw Kubaturen erbracht hat, wurden nicht beigebracht.

Ein substantiiertes Vorbringen liegt somit seitens der Bf insoweit nicht vor.

2.3.2. Subunternehmen 2

Die Feststellung zur Gründung des Unternehmens ergeben sich aus dem mit dem Vorlageantrag von der Bf erstmals vorgelegten nicht beglaubigt übersetzten Handelsregistrauszug.

Die Höhe der verbuchten und von der Bf bezahlten Fremdleistungen ergeben sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Kontoauszügen der Finanzbuchhaltung

Der mit dem Vorlageantrag übermittelte Ausdruck aus dem Dienstleistungsregister des österreichischen Bundesministeriums für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft vom 7. Jänner 2016 beinhaltet keinen Leistungszeitraum, der streitgegenständliche Leistungszeitraum umfasst den Zeitraum 8-12/2013.

Die Feststellung dahingehend, dass das ausländische Subunternehmen nur einen Bruchteil der in Österreich als Aufwand verbuchten Fremdleistungen tatsächlich fakturiert hat, ergibt sich aus der Beantwortung eines Informationsaustausches gem den Artikeln 7, 15, 16 und 25-27 der Verordnung 904/2010/EU durch das Zentrale Verbindungsbüro der ungarischen Finanzverwaltung vom 10. März 2017. In dem Schreiben, auf das bereits in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung von der belangten Behörde Bezug genommen wurde, bestätigt das Subunternehmen, dass dieses tatsächlich nur 48.605 Euro an die Bf mit fünf Fakturen im fraglichen Zeitraum in Rechnung gestellt hat und davon 44.863 Euro von der Bf bezahlt wurden. Bei der Bf wurden jedoch 342.993,50 Euro als Aufwand am Konto 584000 verbucht. Bei der im Außenprüfungsverfahren von der Bf vorgelegten einzigen Rechnung handelt es sich um eine der fünf Fakturen, die vom Subunternehmen tatsächlich fakturiert wurden.

Die für das Gericht nachvollziehbaren und schlüssigen Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung betreffend die Angaben des Subunternehmens in der Beantwortung des Informationsaustausches wurden von Seiten der Bf nicht widerlegt.

Im Außenprüfungs- und Beschwerdeverfahren wurde von der Bf behauptet, dass die Abrechnungen bei Estrich in m² oder m² stattfinden würden, diesbezüglich wurden jedoch keine Unterlagen mit Detailvereinbarungen und -abrechnungen zu den einzelnen Aufträgen vorgelegt.

Es wurden keine der in den Werkverträgen der Bf mit den Subunternehmen angeführten speziellen Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt.

Die in den besonderen Vertragsbestimmungen der Werkverträge normierten besonderen Vertragsbestimmungen hinsichtlich der Hinterlegung der Ausweise der auf den Baustellen arbeitenden „Leute“ wurde in keinem Fall nachgekommen.

Ebenso wurden die in den Werkverträgen normierten Bestimmungen hinsichtlich der Arbeitnehmerschutzvorschriften und Ausländerbeschäftigung nicht dokumentiert. In keinem Fall wurde von Seiten der Bf dokumentiert, dass die am Erfüllungsort (Baustelle) eingesetzten Arbeiter vor Beginn der erstmaligen Arbeit den Reisepass (Personalausweis) vorgelegt hätten, ebenso fehlen die Nachweise, dass diese bei der Sozialversicherung angemeldet waren und die Passfotos der Arbeiter.

Nicht vorgelegt wurden die allenfalls notwendigen Beschäftigungsbewilligungen, die Entsendebewilligungen, die EU-Entsendebestätigungen oder die Anzeigebestätigungen. Mit dem Vorlageantrag wurde eine Bestätigung der Bauarbeiter-Urlaubs- & Abfertigungskasse (BUAK) vom 29. Oktober 2013, dass auf Grundlage der bei der BUAK einlangenden Arbeitnehmermeldungen zum Stichtag keine offenen Salden aushaften würden, übermittelt. Welche konkreten Arbeitnehmer auf welchen konkreten Baustellen davon betroffen waren, lässt sich aus der Bestätigung nicht ableiten.

Die vorgelegten Unterlagen beweisen nach Auffassung des Gerichtes zwar die rechtliche Existenz des Subunternehmens, Beweise dahingehend, dass dieses tatsächlich die abgerechneten Leistungen hinsichtlich der konkreten Baustellen und Flächen bzw Kubaturen erbracht hat, wurden nicht beigebracht.

Ein substantiiertes Vorbringen liegt somit seitens der Bf insoweit nicht vor.

2.3.3. Subunternehmen 3

Die Feststellungen hinsichtlich der Gründung des Unternehmens, der im strittigen Leistungszeitraum eingetragenen Geschäftsführer und des Konkursverfahrens ergeben sich aus einer Abfrage im Firmenbuch und den dort elektronisch einsehbaren Dokumenten.

Die Höhe der verbuchten und von der Bf bezahlten Fremdleistungen ergeben sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Kontoauszügen der Finanzbuchhaltung

Es wurden weder im Prüfungs- noch im Beschwerde- und Vorlageverfahren Werkverträge oder Schriftverkehr zum Nachweis einer Geschäftsbeziehung vorgelegt.

Dass die Unterschriften auf den Barzahlungsbestätigungen nicht mit denen auf der Ausweiskopie bzw der Musterzeichnung im Firmenbuch des xxx Geschäftsführer Subunternehmen 3 übereinstimmen, ist offensichtlich und wurde im Verfahren von der Bf nicht bestritten. Die Bf hat bereits im Außenprüfungsverfahren eine Ausweiskopie von xxx Geschäftsführer Subunternehmen 3 vorgelegt und hätte im Zeitpunkt der Barzahlungen die Möglichkeit gehabt, die Unterschriften auf den verschiedenen Dokumenten auf Übereinstimmung hin zu überprüfen.

Es wurde im gesamten Verfahren von der Bf nicht dargelegt welche Personen konkret die beauftragten Subleistungen durchgeführt haben, es wurden keine Dienstnehmer namhaft gemacht und keine Vereinbarungen über eine Weitergabe der Leistungen an von der Subunternehmerin beauftragte Unternehmen vorgelegt.

Die Feststellungen hinsichtlich der bei der Subunternehmen 3 durchgeführten Außenprüfung und der dabei getroffenen Feststellungen in Form von Schein- und Deckungsrechnungen in großem Umfang ergaben sich aus den für das Gericht elektronisch einsehbaren Daten der belangten Behörde.

Im Außenprüfungs- und Beschwerdeverfahren wurde von der Bf behauptet, dass die Abrechnungen bei Estrich in m² oder m² stattfinden würden, diesbezüglich wurden jedoch keine Unterlagen mit Detailvereinbarungen und -abrechnungen zu den einzelnen Aufträgen vorgelegt.

Es wurden keine Unterlagen wie Werk- und Detailpläne, Lang- bzw Kurzlistungsverzeichnisse, Bautagebücher, schriftliche Terminvereinbarungen für Vorabnahmen, Bauzeitpläne, Terminpläne, Aufmassblätter, Lieferscheine und Regieblätter vorgelegt.

In keinem Fall wurde von Seiten der Bf dokumentiert, dass die am Erfüllungsort (Baustelle) eingesetzten Arbeiter vor Beginn der erstmaligen Arbeit den Reisepass (Personalausweis) vorgelegt hätten, ebenso fehlen die Nachweise, dass diese bei der Sozialversicherung angemeldet waren und deren Passfotos.

Nicht vorgelegt wurden die allenfalls notwendigen Beschäftigungsbewilligungen, die Entsendebewilligungen, die EU-Entsendebestätigungen oder die Anzeigebestätigungen.

Die vorgelegten Unterlagen beweisen nach Auffassung des Gerichtes zwar die rechtliche Existenz des Subunternehmens, Beweise dahingehend, dass dieses tatsächlich die

abgerechneten Leistungen hinsichtlich der konkreten Baustellen und Flächen bzw Kubaturen erbracht hat, wurden nicht beigebracht.

Ein substantiiertes Vorbringen liegt somit seitens der Bf insoweit nicht vor.

2.3.4. Subunternehmen 4

Die Feststellungen hinsichtlich der Gründung des Unternehmens, des im strittigen Leistungszeitraum eingetragenen Geschäftsführers, der zurückgewiesenen Insolvenzverfahren und der Qualifikation als Scheinunternehmen ergeben sich aus einer Abfrage im Firmenbuch und der dort einsehbaren elektronischen Unterlagen.

Die Tatsache, dass die Subunternehmen 4 mit rechtskräftigem Bescheid vom xxx als Scheinunternehmen eingestuft wurde, ergibt sich aus dem öffentlich einsehbaren Register des Bundesministeriums für Finanzen (Abfrage durch die Außenprüfung mit Datum vom 12. Oktober 2018) und wurde diese Tatsache bereits im Außenprüfungsverfahren und in der Beschwerdeverentscheidung durch die belangte Behörde der Bf zur Kenntnis gebracht.

Die Höhe der verbuchten und von der Bf bezahlten Fremdleistungen ergeben sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Kontoauszügen der Finanzbuchhaltung.

Die Feststellungen dahingehend, dass der Ansprechpartner der Bf ein im Leistungszeitraum bereits nicht mehr aktiver Geschäftsführer des Subunternehmens war, ergeben sich aus dem Prüfbericht und den Ausführungen in der Begründung der Beschwerdeverentscheidung. Erstmals in der Beschwerde wurde, anders als in der Beantwortung des im Außenprüfungsverfahren beantworteten Fragebogens, von der Bf behauptete, dass auch der im Leistungszeitraum eingetragene Geschäftsführer bei den Barzahlungen aufgetreten sei. Diesbezügliche Nachweise wurden von Seiten der Bf nicht vorgelegt. Hinsichtlich den von der Bf nachgereichten Unterlagen wird auf das als Ergänzung zum Vorlageantrag übermittelte Dokumentenkonvolut verwiesen.

Im Außenprüfungs- und Beschwerdeverfahren wurde von der Bf behauptet, dass die Abrechnungen bei Estrich in m² oder m² stattfinden würden, diesbezüglich wurden jedoch keine Unterlagen mit Detailvereinbarungen und -abrechnungen zu den einzelnen Aufträgen vorgelegt.

Dass die Unterschriften auf den Barzahlungsbestätigungen nicht mit denen auf den Werkverträgen bzw der Musterzeichnung im Firmenbuch des xxx Gf Subunternehmer 4 und Gf2 Subunternehmen 4 xxx übereinstimmen, ist offenkundig und wurde im Verfahren von Seiten der Bf nicht widerlegt.

Es wurden keine der in den Werkverträgen der Bf mit dem Subunternehmen angeführten speziellen Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt.

In keinem Fall wurde von Seiten der Bf dokumentiert, dass die am Erfüllungsort (Baustelle) eingesetzten Arbeiter vor Beginn der erstmaligen Arbeit den Reisepass (Personalausweis) vorgelegt hätten, ebenso fehlen die Nachweise, dass diese bei der Sozialversicherung angemeldet waren und die Passfotos der Arbeiter.

Nicht vorgelegt wurden die allenfalls notwendigen Beschäftigungsbewilligungen, die Entsendebewilligungen, die EU-Entsendebestätigungen oder die Anzeigebestätigungen.

Die vorgelegten Unterlagen beweisen nach Auffassung des Gerichtes zwar die rechtliche Existenz des Subunternehmens, Beweise dahingehend, dass dieses tatsächlich die abgerechneten Leistungen hinsichtlich der konkreten Baustellen und Flächen bzw Kubaturen erbracht hat, wurden nicht beigebracht.

Ein substantiiertes Vorbringen liegt somit seitens der Bf insoweit nicht vor.

2.3.5. Subunternehmen 5

Die Feststellungen zur Gründung des Unternehmens und zu den vertretungsberechtigten Personen ergeben sich aus dem mit dem Vorlageantrag erstmals vorgelegten nicht beglaubigt übersetzten Handelsregistrauszug.

Die Höhe der verbuchten und von der Bf bezahlten Fremdleistungen ergeben sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Kontoauszügen der Finanzbuchhaltung.

Hinsichtlich der nicht übereinstimmenden Unterschriften auf den Werkverträgen, Fakturen und Barzahlungsbestätigungen wird auf die im Verfahren vorgelegten Unterlagen und das mit dem Vorlageantrag übermittelte Unterschriftenprobenblatt der Geschäftsführerin und des Zeichnungsberechtigten der Subunternehmen 5 verwiesen.

Die Entsendemeldungen wurden einerseits von der belangten Behörde im Außenprüfungsverfahren von der zuständigen Abteilung der Finanzpolizei abverlangt bzw wurden weitere Entsendemeldungen mit dem Vorlageantrag durch die Bf vorgelegt. Als Beschäftigungsbetrieb wurde im strittigen Leistungszeitraum in keinem einzigen Fall die Bf angegeben.

Die Feststellungen hinsichtlich der vom Subunternehmen tatsächlich erhaltenen Zahlungsbeträge und zu den stornierten Fakturen basieren auf der Beantwortung eines Ersuchens um Informationsaustausch gem den Artikeln 7, 15, 16 und 25-27 der Verordnung 904/2010/EU aus dem Mitgliedstaat Slowenien vom 29. März 2017, auf das bereits in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung von der belangten Behörde Bezug genommen wurde.

Es wurden keine der in den Werkverträgen der Bf mit dem Subunternehmen angeführten speziellen Arbeitsaufzeichnungen vorgelegt.

In keinem Fall wurde von Seiten der Bf dokumentiert, dass die am Erfüllungsort (Baustelle) eingesetzten Arbeiter vor Beginn der erstmaligen Arbeit den Reisepass (Personalausweis) vorgelegt hätten, ebenso fehlen die Nachweise, dass diese bei der Sozialversicherung angemeldet waren und die Passfotos der Arbeiter.

Nicht vorgelegt wurden die allenfalls notwendigen Beschäftigungsbewilligungen, die Entsendebewilligungen mit der Bf als Beschäftigterbetrieb, die EU-Entsendebestätigungen oder die Anzeigebestätigungen.

Die vorgelegten Unterlagen beweisen nach Auffassung des Gerichtes zwar die rechtliche Existenz des Subunternehmens, Beweise dahingehend, dass dieses tatsächlich die abgerechneten Leistungen hinsichtlich der konkreten Baustellen und Flächen bzw Kubaturen erbracht hat, wurden nicht beigebracht.

Ein substantiiertes Vorbringen liegt somit seitens der Bf insoweit nicht vor.

2.4. Beantragte Zeugeneinvernahme

In der Beschwerde vom 10. Februar 2017 wurde die Zeugeneinvernahme von Gf Subunternehmen 1 der Firma Subunternehmen 1, xxx Gf Subunternehmen 5 der Firma Subunternehmen 5, Gf Subunternehmen 2 der Firma Subunternehmen 2, Gf2 Subunternehmen 4 xxx der Firma Subunternehmen 4 und Gf Subunternehmen 3 der Firma Subunternehmen 3 beantragt.

Die belangte Behörde hat in der Bescheidbegründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juli 2017 über den Antrag wie folgt auszugsweise abgesprochen: „... Die in Österreich nicht mehr gemeldeten Geschäftsführer einerseits (Gf2 Subunternehmen 4 xxx -Wegzug 15.02.2016 - GF bei Subunternehmen 4, Gf3 Subunternehmen 3 - Wegzug 25.02.2015 - GF bei Subunternehmen 3), und weitere Eindrücke (zB am 10.03.2017 beantwortetes Auskunftersuchen der Fa. Subunternehmen 2) machen eine Vorladung unmöglich bzw. aus Sicht der BP unerheblich.“

Die Bescheidbegründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juli 2017 wurde nachweislich am 27. Juli 2017 an die Bf, z. H. Steuerlicher Vertreter, zugestellt.

Wenn die Adresse des Zeugen nicht genannt wird, liegt kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor (vgl VwGH 31.7.1996, 92/13/0020; 19.11.1998, 97/15/0010). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es die Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Ausland lebende Geschäftspartner, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (vgl

VwGH 29.5.2001, 96/14/0069; 23.4.2002, 98/14/0173; 24.6.2003, 2001/14/0084; 9.12.2004, 2000/14/0095), vgl Ellinger, Sutter, Urtz, § 169 BAO, E37 + E38.

Die in der Begründung einer Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung des Finanzamtes wirkt wie ein Vorhalt. Dies auch dann, wenn der Abgabepflichtige durch Antragstellung nach § 276 Abs 1 BAO die Wirkung der Berufungsvorentscheidung beseitigt. In einem solchen Fall obliegt es dem Abgabepflichtigen, die vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung zu widerlegen (vgl VwGH 25.4.1972, 1814/71).

Hat das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen dargelegt, dann ist es Sache des Berufungswerbers, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (vgl VwGH 16.9.1982, 81/16/0117; 24.11.1995, 92/17/0277).

Im Abgabenverfahren kommt der Berufungsvorentscheidung auch die Wirkung zu, der Partei Gelegenheit zu geben, von den darin festgehaltenen Ermittlungsergebnissen Kenntnis zu erlangen und dazu Stellung zu nehmen (vgl VwGH 20.4.1998, 93/17/0398; 20.3.2000, 95/17/0616).

Die Bf hat sich zu den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung in Bezug auf die Unmöglichkeit bzw Unerheblichkeit der Zeugeneinvernahme bzw -vorladung nicht geäußert und keine Maßnahmen gesetzt, die Zeugen entsprechend namhaft zu machen bzw die Ausführungen der belangten Behörde zu widerlegen. Insoweit liegt kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Umsatzhinzuschätzung

§ 163 BAO regelt eine Selbstverständlichkeit (vgl Stoll, BAO 1734). Wenn die äußere Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen keinen Anlass gibt, an der Ordnungsmäßigkeit zu zweifeln, ist von deren sachlichen Richtigkeit auszugehen. Aus § 184 Abs 3 BAO ergibt sich, dass bereits formelle Buchführungsmängel, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, die Schätzungsbefugnis der Behörde begründen (vgl VwGH 15.9.1982, 81/13/0202; VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012); vgl Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ § 163 BAO, Rz 1.

Die Befugnis zur Schätzung allein beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (vgl VwGH 20.11.2014, 2013/16/0085). Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist die Behörde verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen auf diesem Wege zu ermitteln (Schätzungsberechtigung). Die Verpflichtung beruht allein darauf, dass die Besteuerungsgrundlagen unmöglich zu ermitteln oder zu berechnen sind. Es handelt sich dabei also um eine rein objektive Voraussetzung (Fischerlehner in GedS Kögelberger 81); vgl Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ § 163 BAO, Rz 4.

Die Nichtaufbewahrung oder das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen (VwGH 30.5.2012, 2008/13/0230; VwGH 26.1.2012, 2009/15/0155), Buchführungsmängel wie fehlende Aufschreibungen über den täglichen Kassastand (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0204), Kalkulationsdifferenzen (VwGH 10.8.2010, 2009/17/0129) oder unaufgeklärt gebliebene Kassafehlbeträge (VwGH 22.11.2006, 2006/15/0036) begründen eine Schätzungsbefugnis (vgl Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ § 184 BAO, Rz 5).

Von sachlich unrichtigen Büchern oder Aufzeichnungen ist nach herrschender Literaturmeinung dann auszugehen (vgl Stoll, BAO 1218), wenn

- Bücher oder Aufzeichnungen schwerwiegende Mängel aufweisen, die von vornherein ein falsches Ergebnis vermuten lassen,
- offensichtliche Unvollständigkeiten und Unrichtigkeiten der Geschäftsaufzeichnungen bestehen, oder
- Fehler vorliegen, die über bloße Formalverstöße bzw über geringfügige Verletzungen der Ordnungsvorschriften hinausgehen.

Inhaltliche Buchführungsmängel liegen vor bei

- fehlender oder falscher Verbuchung einzelner Geschäftsvorfälle,
- unvollständiger Erfassung des Wareneinkaufs,
- Nichtverbuchung der Verkäufe,
- unvollständiger Erfassung der Einnahmen,
- **mangelhafter oder fehlender Kassenführung, Kassafehlbeträge**, Kassenüberbestände oder
- gröberen Inventurmängeln.

Im Vorlageantrag vom 25. August 2017 wurden die in der Beschwerdeentscheidung abgeänderten Umsatzhinzuschätzungen von Seiten der Bf nicht mehr thematisiert.

Verwiesen wird darüber hinaus auf die rechtlichen Ausführungen der belangten Behörde im Punk 2 der Bescheidebegründung zur Beschwerdeentscheidung vom 24. Juli 2017, denen das Bundesfinanzgericht vollinhaltlich folgt.

3.1.2. Fremdleistungen

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

Gemäß § 23 Abs 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend. Überdies ist gem § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gem § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen wesentlich sind. 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl zB VwGH 12.08.2024, 2024/13/0073).

Es entspricht der Rechtsprechung des VwGH, dass in Fällen von "Deckungsrechnungen" eine Schätzung der Betriebsausgaben ("Schwarzlöhne") vorgenommen werden kann (vgl z.B. VwGH 15.05.2019, 2018/13/0006; 11.06.2021, 2020/13/0005; 14.01.2022, 2021/13/0083; 31.01.2022, 2022/13/0001; 10.5.2022, 2022/15/0020; 23.08.2022, 2022/13/0072).

Im Hinblick darauf, dass davon ausgegangen wird, dass die von der Bf an deren Auftraggeber fakturierten Leistungen tatsächlich erbracht wurden und im Unternehmen dafür keine angemeldeten Arbeitnehmer zur Verfügung standen, ist der an die nicht angemeldeten Arbeitnehmer ausbezahlte Arbeitslohn mangels nachvollziehbarer Unterlagen schätzungsweise zu ermitteln. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenen Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberabgabe etc regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und "Schwarzarbeitern" nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden, wird der Aufwand gemäß § 184 BAO mit 50% der vom Bundesfinanzgericht nicht anerkannten Fremdleistungen der Subunternehmen berücksichtigt.

Nachfolgend werden die geänderten Einkünfte aufgrund des durch das Bundesfinanzgericht festgestellten Sachverhaltes dargestellt. In Abänderung zur Beschwerdeentscheidung werden hinsichtlich des Subunternehmens Subunternehmen 5 im Jahr 2014 ein Betrag in Höhe von 48.000 Euro zusätzlich nicht als Fremdleistungen anerkannt; insoweit erhöhen sich die Einkünfte im Jahr 2014 in Anrechnung der geschätzten Lohnkosten von 50% der nicht anerkannten Fremdleistungen um den Betrag von 24.000 Euro.

Auswirkungen auf die Einkünfte	2013	2014
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.477,96	174.491,57
Umsatzzuschätzungen (unstrittig)	54.000,00	67.500,00
Privataufwendungen (unstrittig)	10.175,63	19.119,69
nicht anerkannter Fremdleistungsaufwand	447.461,40	316.733,80
davon 50% Lohnkosten geschätzt	-223.730,70	-158.366,90
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BVE	388.384,29	419.478,16
Sonderbetriebsausgaben Komplementär	-7.390,26	-20.646,18
Anteil Einkünfte Komplementär	380.994,03	398.831,98

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Bescheidadressierung und Zustellfiktion gem §§ 191 Abs 2 + 3, 81 und 101 Abs 4 BAO iVm § 9 Abs 1 ZustG)

Mit Einbringungsvertrag vom xxx haben die Gesellschafter Gesellschafter 1 und ein weiterer Gesellschafter (der in den Streitjahren 2013 und 2014 eingetragene Gesellschafter Gesellschafter 2 war inzwischen ausgeschieden) ihre gesamten Mitunternehmeranteile in die Rechtsnachfolger eingebracht. Durch die Einbringung aller Mitunternehmeranteile auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2017 erlosch die Bf ohne weitere Liquidation und wuchs das Unternehmen im Weg der Gesamtrechtsnachfolge gem § 142 UGB bei der übernehmenden Rechtsnachfolger an.

In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge gem § 142 UGB sind noch durchzuführende Feststellungsverfahren gem § 188 BAO aufgrund der speziellen Regelung des § 191 Abs 2 BAO an die bisher im jeweiligen Feststellungszeitraum beteiligt gewesenen ehemaligen Gesellschafter zu richten, denen die gemeinschaftlichen Einkünfte zugeflossen sind (vgl VwGH 21.9..2005, 2005/13/0117).

Gem § 101 Abs 4 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren (§ 188 BAO) an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs 1 lit c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

§ 101 Abs 4 BAO gilt (nach Beendigung der Personengemeinschaft) nicht nur für Erstbescheide, sondern auch für Beschwerdeentscheidungen, Erkenntnisse sowie für Abänderungen oder Aufhebungen, wie etwa gem §§ 293, 293b, 299 und im Zuge einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO (vgl Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 101 Anm 21; Riesz in Frauenberger-Pfeiler/Riesz/Sander/Wessely, Zustellrecht³, § 101 BAO Rz 20, Ritz⁸, § 101 Rz 12).

Als Vertreter der gelöschten Bf gem § 81 BAO fungiert Gesellschafter 1, der auch als Geschäftsführer des Gesamtrechtsnachfolgers Rechtsnachfolger eingetragen ist. Als Zustellbevollmächtigter gem § 9 Abs 1 ZustG fungiert der steuerliche Vertreter der Bf, die Steuerlicher Vertreter, dieser agiert ebenso als steuerlicher Vertreter des Gesamtrechtsnachfolgers Rechtsnachfolger.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ob die Fremdleistungen tatsächlich von den in der Buchhaltung erfassten Subunternehmen erbracht wurden ist ebenso wie die Kassenfehlbestände in den Streitjahren eine Frage der Beweiswürdigung, zu deren Überprüfung der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz grundsätzlich nicht berufen ist (vgl VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066, Rn 13). Im Übrigen folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 31. Juli 2025