

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 7. November 2016 betreffend die Umsatzsteuer der Jahre 2012 und 2014, vom 31. Oktober 2016 betreffend die Umsatzsteuer des Jahres 2013 und vom 4. November 2016 betreffend die Körperschaftsteuer der Jahre 2012, 2013 und 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 11. Oktober 2016 zur Steuernummer xx-xxx/xxxx zu Recht:

- I. Die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 11. Oktober 2016 betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2012 bis 2014 werden gem § 279 Abs 1 BAO abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge Bf) wurde im Jahr 2016 eine Außenprüfung durch das zuständige Finanzamt betreffend die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der Jahre 2012 bis 2014 und eine Nachschau betreffend den Zeitraum Jänner bis Oktober 2015 durchgeführt. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung, datiert vom 7. September 2016, wurde per Mail an die steuerliche Vertretung der Bf versendet. Der Außenprüfungsbericht datiert vom 27. September 2016.

Durch die Außenprüfung wurden eine Vielzahl von Feststellungen betreffend die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer (betreffend die Kapitalertragsteuer wird auf das Rechtsmittel zur Geschäftszahl RV/xxx/2018 verwiesen) der Prüfungsjahre und teilweise betreffend den (hier nicht strittigen) Nachschauzeitraum getroffen.

Auf das Wesentlichste zusammengefasst, betrafen die Feststellungen der Prüferin des Finanzamtes als wertmäßig größte Position die in Textziffer 9 des Außenprüfungsberichts als Scheinrechnungen qualifizierten Fremdleistungen, bei denen der bisher geltend gemachte Aufwand zu 50% gewinnmindernd anerkannt wurde. Die übrigen betraglich untergeordneten Feststellungen betrafen Aufwendungen für die laut Meinung des Finanzamtes der betriebliche Zusammenhang nicht nachgewiesen werden konnte bzw eine steuerwirksame Geltendmachung nicht zulässig war.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 11. Oktober 2016 Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren und neue Sachbescheide betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2012 bis 2014.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2012 und 2014, datiert mit 7. November 2016, sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2013, datiert mit 31. Oktober 2016, und gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2012 bis 2014, datiert mit 4. November 2016, wurden inhaltlich gleichlautende Beschwerden am 8. November 2016 beim Finanzamt eingebracht. Darin wurde die Aufhebung bzw Abänderung der angefochtenen Bescheide und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Hinsichtlich der Feststellungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2012 bis 2014 wurde auf das Wesentlichste zusammengefasst in den Beschwerden vorgebracht, dass es aus Sicht der Bf keine Schlussbesprechung gegeben habe, der Bf nicht die Möglichkeit gegeben wurde, gegebenenfalls zu Unklarheiten und Fragen Stellung nehmen zu können, der Bf nicht die Möglichkeit gegeben wurde, zu Fragen bzw Beanstandungen der Behörde Stellung zu nehmen, und somit das Recht auf Parteiengehör verletzt worden wäre.

Mit Datum vom 10. Jänner 2017 wurde von der Prüferin des Finanzamtes eine Stellungnahme zu den Beschwerden der Bf, mit der Empfehlung die Beschwerden als unbegründet abzuweisen, erstellt. Hinsichtlich der Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide wurden die im § 250 Abs 1 BAO normierten Inhaltserfordernisse einer Bescheidbeschwerde aufgelistet und darauf hingewiesen, dass aus den vorgelegten Beschwerden nicht hervorgehe, welche Punkte der Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 angefochten würden. Hinsichtlich des behaupteten mangelnden Parteiengehörs verwies die Prüferin darauf, dass die bei der steuerlichen Vertretung der Bf vorhandenen Unterlagen „sehr wohl gesichtet wurden“. Daraus hätte sich ein Fragenkatalog ergeben, der am 9. Mai 2016 als Vorhalt an die steuerliche Vertretung der Bf versendet worden wäre. Darin wäre im Detail auf die einzelnen strittigen Subunternehmen eingegangen worden und wären auch die steuerlichen Konsequenzen

ausführlich dargelegt worden. In der Folge verwies die Prüferin auf die in zwei Schritten am 17. und 21. Juni 2016 übermittelten Antworten betreffend zweier Subunternehmen.

Mit Datum vom 7. Februar 2017 wurde die Stellungnahme der Prüferin an die steuerliche Vertreterin der Bf zur allfälligen Gegenäußerung übermittelt.

Mit Datum vom 31. März 2017 wurde von der steuerlichen Vertreterin der Bf ein Konvolut von Unterlagen übermittelt. Darin wurde ausschließlich auf die wesentlichen Punkte eines Vorhalts der Prüferin vom 9. Mai 2016 im Außenprüfungsverfahren Bezug genommen und auf die Stellungnahme der Prüferin nicht eingegangen. Eine Vielzahl der angeführten Sachverhalte und übermittelten Unterlagen betraf überdies Sachverhalte, die letztendlich nicht zu Feststellungen durch die Außenprüfung geführt hatten.

Mit Beschwerdeentscheidungen vom 26. September 2017 wurde sämtliche Beschwerden, im Wesentlichen mit Verweis auf die bereits in der Niederschrift bzw im Außenprüfungsbericht dargelegten Ausführungen, als unbegründet abgewiesen.

Mit Datum vom 25. Oktober 2017 wurden sechs Vorlageanträge betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 2012 bis 2014 elektronisch über Finanzonline eingebracht. Betreffend die Beschwerdegründe wurde auf die Ausführungen in den Beschwerden verwiesen.

Mit Datum vom ttmj wurde über die Bf ein Konkursverfahren eröffnet, mit Datum vom ttmj wurde die Masseunzulänglichkeit festgestellt, eine Schließungsanordnung verfügt und wurde die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Mit Datum vom 26. August 2024 wurde die Rechtssache der erkennenden Gerichtsabteilung zur Entscheidung übertragen.

Mit Datum vom 7. August 2025 wurden vom Masseverwalter die Anträge auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Mit Beschluss vom 6. Oktober 2025 wurde die belangte Behörde aufgefordert, die aus Sicht des Bundesfinanzgerichts teilweise nicht nachvollziehbaren Einzel- und Summenwerte betreffend die festgestellten Gewinnauswirkungen aufzuklären.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2025 wurden von der belangten Behörde die vom Bundesfinanzgericht festgestellten Einzel- und Summendifferenzen bestätigt. Woher die Differenzen stammen, konnte nur hinsichtlich eines Betrages über 393,33 Euro, der im Jahr 2013 in der Summe der Textziffer 8 des Außenprüfungsberichts fehlte, nachvollzogen werden.

Die Antwort der belangten Behörde wurde am 8. Oktober 2025 an den Masseverwalter übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Allgemeines

Die Bf wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ttmmjj mit Sitz in der politischen Gemeinde Ort gegründet und im Firmenbuch mit der FN xxx eingetragen. Der eingetragene Geschäftszweig war der des Baumeisters. Als selbständiger Alleingeschäftsführer agierte im Streitzeitraum Name Gf, seit ttmmjj wurden zur gemeinsamen Vertretung zusätzlich Name Gf2, Name Gf3 und Name Gf4 als Geschäftsführer bestellt. Bis zum ttmmjj waren die vorgenannten Geschäftsführer zu je 25% Gesellschafter der Bf. Ab ttmmjj wurde der Anteil von Name Gf4 auf 10% reduziert, die übrigen drei Gesellschafter hielten 30% der Anteile.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Ort mit der Zahl xxx vom ttmmjj wurde über die Gesellschaft ein Konkursverfahren eröffnet und die Auflösung verfügt. Zum Zeitpunkt des Ergehens des Erkenntnisses ist das Konkursverfahren weiter anhängig. Die Insolvenzschuldnerin hat eine wesentliche Forderung gegenüber dem am ttmmjj verstorbenen Gesellschafter-Geschäftsführer Name Gf.

Aufgrund der Forderung der Insolvenzschuldnerin gegenüber der Verlassenschaft nach dem verstorbenen Name Gf wurde über das Vermögen der Verlassenschaft ein Konkursverfahren mit der Zahl xxx am ttmmjj beim Handelsgericht Ort eröffnet. Betreffend den Gesellschafter-Geschäftsführer Name Gf2 wurde mit der Zahl xxx vom Bezirksgericht xxx mit Wirkung vom ttmmjj ein Schuldenregulierungsverfahren eingeleitet.

1.1. Bewirtungsspesen

Am Konto 7660 Repräsentationsaufwand wurden die nachfolgend angeführten Aufwendungen unter Geltendmachung der Vorsteuer verbucht.

	2012	2013	2014
Bewirtungsspesen	1.493,36	2.161,38	3.772,69
Vorsteuer	220,67	342,47	640,48

Nachweise darüber, wer konkret bewirtet wurde, und ob es sich dabei allenfalls um Geschäftsfreunde der Bf handelte und die Bewirtung der Werbung diente, wurden nicht beigebracht.

1.2. Telefonrechnungen

Am Konto 7382 Mobiltelefone wurden die nachfolgend angeführten Aufwendungen unter Geltendmachung der Vorsteuer verbucht. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass ein

Teil der verbuchten Aufwendungen betrieblich veranlasst war und schätzt diese, analog der Vorgehensweise der belangten Behörde, mit 50% der verbuchten Aufwendungen. Die für den Vorsteuerabzug erforderlichen Eingangsrechnungen wurden nicht vorgelegt, bei den vorgelegten Zusammenstellungen des Mobilfunkunternehmens handelt es sich um keine Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

	2012	2013	2014
Aufwand Telefonrechnungen	2.707,91	2.395,01	2.833,04
Vorsteuer	541,58	479,00	566,61
Kürzung 50% laut Finanzamt	1.353,96	1.197,51	1.416,52
Vorsteuer	270,79	239,50	283,30
Kürzung 50% laut BFG	1.353,96	1.197,51	1.416,52
100 % Vorsteuer	541,58	479,00	566,61

Nachweise darüber, welchen Personen die Telefonaufwendungen zugeordnet werden können, wurden nicht beigebracht.

1.3. Mobiltelefone

Im Unternehmen wurden über den Prüfungszeitraum verteilt, wie nachfolgend dargestellt, eine Vielzahl von Mobiltelefonen angeschafft und sofort aufwandswirksam verbucht. Analog der Vorgehensweise der belangten Behörde schätzt das Bundesfinanzgericht, dass eine betriebliche Veranlassung der Anschaffungen für jedes zweite Streitjahr gegeben ist.

	2012	2013	2014
Aufwand Mobiltelefone nicht abzugsfähig	1.002,42	1.023,16	3.386,67
Vorsteuer	200,48	204,63	677,33

Im Jahr 2012 wurden zum Beispiel sechs und im Jahr 2014 zehn Telefone angeschafft. Konkrete Nachweise darüber welche Telefone von welchen Gesellschaftern oder Dienstnehmern in welchen Zeiträumen benutzt wurden und welche Telefone an welche konkreten Personen verschenkt wurden, wurden nicht beigebracht. Ebenso wenig wurde Nachweise hinsichtlich des behaupteten Verschleißes von mehr als einem Telefon je Gesellschafter und Jahr vorgelegt.

1.4. Doppelbuchung

Der nachfolgend angeführte Aufwand und die Vorsteuer wurden sowohl bei Verbuchung der Eingangsrechnungen als auch bei der Zahlung gewinnmindernd und insoweit doppelt erfasst.

2013

Doppelbuchung	393,33
Vorsteuer	78,67

1.5. Nächtigungsaufwand

Die betriebliche Veranlassung des nachfolgend angeführten gewinnmindernd und mit Vorsteuerabzug verbuchten Nächtigungsaufwandes wurde nicht nachgewiesen.

2014

Nächtigungsaufwand	174,00
Vorsteuer	16,00

1.6. Vermittlungsgebühr

Für den im Jahr 2014 verbuchten nachfolgend angeführten Aufwand und die Vorsteuer für die Vermittlung eines Objektes in Ort wurde die betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen.

2014

Vermittlungsgebühr	1.361,82
Vorsteuer	272,36

1.7. Polizeistrafen

In der Finanzbuchhaltung wurden die nachfolgend angeführten Organstrafverfügungen gewinnmindernd verbucht, eine Korrektur in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung ist nicht erfolgt.

2012	2013	2014
------	------	------

Polizeistrafen	343,00	560,00	732,00
----------------	--------	--------	--------

1.8. Reisebüroaufwendungen

Für den im Jahr 2013 verbuchten nachfolgend angeführte Aufwand eines Reisebüros wurde die betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen.

2013

Reisebüroaufwendungen	275,00
-----------------------	--------

1.9. Privataufwendungen Gesellschafter-Geschäftsführer Ausland

Es handelt sich um privat veranlasste nachfolgend angeführte Ausgaben des Gesellschafter-Geschäftsführers Name Gf.

2014

Privataufwendungen Geschäftsführer Ausland	954,62
--	--------

1.10. Fremdleistungen - Scheinrechnungen

Die Bf erzielte aus ihrer Tätigkeit im Geschäftszweig „Baumeister“ im Jahr 2012 steuerbare Umsätze in Höhe von 0,779 MEUR, im Jahr 2013 in Höhe von 0,912 MEUR und im Jahr 2014 in Höhe von 1,884 MEUR.

In der Saldenliste 2012 wurden 0,214 MEUR-Fremdleistungen, für das Jahr 2013 wurden 0,242 MEUR und für das Jahr 2014 wurden 0,236 MEUR-Fremdleistungen, jeweils auf den Konten 5700 Fremdleistungen und 5770 Bauleistungen von Subunternehmen, verbucht.

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

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist festzustellen, dass die bei der Bf verbuchten Eingangsrechnungen der nachfolgend angeführten Subunternehmen als Scheinrechnungen zu qualifizieren sind und die in den Rechnungen angeführten Leistungen nicht von den Rechnungsausstellern erbracht wurden. Vielmehr dienten die Rechnungen dem Zweck, die Beschäftigung von Schwarzarbeitern durch die Bf zu verdecken.

Die Bf konnte die behaupteten Auftrags- und Leistungsverhältnisse insbesondere mangels entsprechender Dokumentationen und Grundaufzeichnungen nicht glaubhaft machen. Bei den Rechnungsausstellern handelt es sich nicht um die tatsächlichen Empfänger der von der Bf als Aufwand abgesetzten Beträge.

Festzuhalten ist, dass der Bf als Beschäftigterin der nicht korrekt angemeldeten Dienstnehmer der Scheinunternehmen tatsächlich ein wesentlich geringerer Personalaufwand erwachsen ist als der von der Bf aufgrund der Scheinrechnungen verbuchte Aufwand.

Die geleisteten Lohnzahlungen der Bf an nicht angemeldete Dienstnehmer wurden mit 50% des nicht anerkannten Fremdleistungsaufwandes geschätzt.

a) ***1***

Am Konto 5770 Bauleistungen Subunternehmen wurde im Zeitraum Februar bis August 2012 ein Aufwand von 77.608,50 Euro gewinnmindernd verbucht.

Das Unternehmen wurde mit der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom ttmmjj gegründet. Mit Beschluss des Handelsgerichts Ort vom ttmmjj wurde der Konkurs über das Unternehmen eröffnet und die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Mit weiterem Beschluss vom ttmmjj wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und das Unternehmen am ttmmjj gem § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Im hier strittigen Jahr 2012 wurde am ttmmjj eine Änderung des Betriebssitzes im Firmenbuch eingetragen. Als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer war im Leistungszeitraum Name Gf bis zum ttmmjj eingetragen. Dieser war am jeweiligen Sitz polizeilich mit einem Nebenwohnsitz gemeldet. Mit Abtretungsvertrag vom ttmmjj hat er seine Anteile veräußert. Nach dem ttmmjj war der Geschäftsführer nicht mehr im Inland polizeilich gemeldet, sein Aufenthalt ist unbekannt.

Ein Abgleich der bei der Bf verbuchten Eingangsrechnungen mit den als bei der belangten Behörde als Kontrollmaterial vorliegenden Fakturen an fremde dritte Unternehmen ergab, dass diese Fakturen teilweise völlig unterschiedlich gestaltet waren, verschiedene Bankkonten auf den Fakturen angegeben waren und diese mit unterschiedlichen Stempeln und Unterschriften versehen waren. Auch nach der im Firmenbuch eingetragenen Adressänderung des Subunternehmens wurde eine Rechnung an die Bf mit der vorherigen Adresse ausgefertigt.

Eine Betriebsprüfung bei dem Subunternehmen durch das Finanzamt Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) für den Zeitraum 2008 bis 2011 und den Nachschauzeitraum 1/2012 bis 10/2012 ergab, dass die dort verbuchten Fremdleistungen ebenfalls von Unternehmen stammen, die als Betrugsfirmen lediglich Scheinrechnungen erstellten.

Bei einer Begehung des Firmensitzes durch die Finanzpolizei am 25. September 2012 wurde festgestellt, dass an der Adresse weder die Firma noch der Geschäftsführer oder Dienstnehmer angetroffen wurden und keine Geschäftstätigkeiten stattfanden. Somit wurde die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmens ab 1. Oktober 2012 begrenzt.

Der steuerliche Vertreter des Unternehmens hat mit Datum vom ttmmjj seine Vollmacht zurückgezogen. Die Belege und Buchhaltungsunterlagen für den Zeitraum 2008 bis 2011 und 1/2012 bis 7/2012 wurden der Betriebsprüfung übergeben. Diese hat festgestellt, dass die

Unterlagen nicht vollständig vorlagen und teilweise nicht den wahren Gegebenheiten entsprachen.

Außer den vorgelegten Eingangsrechnungen wurden keine Unterlagen, die einen Leistungsaustausch belegen können, vorgelegt. Insbesondere fehlen die Werkverträge, jeglicher Schriftverkehr und Nachweise hinsichtlich der geleisteten Arbeiten des Subunternehmens, Arbeitsaufzeichnungen zu den einzelnen Baustellen und Flächen bzw Kubaturen und die Namen der auf den Baustellen tätigen Dienstnehmer.

Somit wurden Fremdleistungen der ***1*** für das Jahr 2012 in Höhe von 77.608,50 Euro nicht nachgewiesen.

b) ***2***

Am Konto 5770 Bauleistungen Subunternehmen wurde im Zeitraum von September bis Dezember 2012 ein Aufwand in Höhe von 135.736,35 Euro und im Zeitraum Februar bis September 2013 in Höhe von 115.152,60 Euro gewinnmindernd verbucht.

Das Unternehmen wurde mit der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom ttmmjj errichtet. Mit Datum vom ttmmjj erfolgte ein Wechsel in der Position des Geschäftsführer-Gesellschafters von Name Gf auf Name Gf2. Die amtswegige Löschung gem § 40 FBG wurde am ttmmjj im Firmenbuch eingetragen. Der letzte beim Firmenbuch eingereichte Jahresabschluss datiert vom ttmmjj und umfasst das am 31. Dezember 2011 endende Kalenderjahr.

Bei einer Umsatzsteuersonderprüfung durch das Finanzamt Wien 3/16/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) für den Zeitraum 2/2013 bis 7/2013 konnte durch den Prüfer kein Kontakt mit dem Geschäftsführer hergestellt werden, der steuerliche Vertreter gab bekannt, dass er seit zirka 1,5 Jahren keinen Kontakt zum Klienten habe. Eine Besichtigung des Betriebsortes ergab, dass dort keine Hinweise auf das Unternehmen vorgefunden und weder am 19. Juli 2013 noch am 28. August 2013 dort Personen angetroffen wurden.

Die per Telefon auf das Tonband der Buchhalterin des Unternehmens gesprochene Ankündigung der Begrenzung der Umsatzsteueridentifikationsnummer durch das Finanzamt, falls sich der Geschäftsführer nicht bei der Finanz melde und Unterlagen vorlege, blieb ergebnislos.

Gegen das Unternehmen lagen zum damaligen Zeitpunkt vier Strafanträge der Finanzpolizei vor und wurden zwei Strafbescheide bereits erlassen. Die Umsatzsteueridentifikationsnummer wurde begrenzt und die amtswegige Löschung des Unternehmens im Firmenbuch veranlasst.

Im Prüfungsverfahren wurden dem Finanzamt die Eingangsrechnungen, teilweise mit unterschiedlichen Schriftbildern, eine Abfrage der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer und die Erfassung des Subunternehmens in der HFU-Liste

(Liste der haftungsfreistellenden Unternehmen), die letzten beiden Unterlagen allerdings mit Datum vom 20. Juni 2013, obwohl die ersten Eingangsrechnungen vom September 2012 stammen, vorgelegt. Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 17. März 2017 wurden diverse Anmeldungen von Dienstnehmern bei der Österreichischen Gesundheitskasse vorgelegt, eine Zuordnung dieser Dienstnehmer zu konkreten an die Bf erbrachten Leistungen bzw Baustellen wurde nicht vorgenommen.

Auf den Fakturen wurde die UID der Bf teilweise handschriftlich ausgebessert, die Unterschriften auf den Fakturen und den Barzahlungsbestätigungen stimmen nicht überein.

Außer den vorgenannten Unterlagen wurden keine Nachweise vorgelegt, die einen Leistungsaustausch belegen könnten. Insbesondere fehlen die Werkverträge, jeglicher Schriftverkehr und Nachweise hinsichtlich der geleisteten Arbeiten des Subunternehmens, Arbeitsaufzeichnungen zu den einzelnen Baustellen und Flächen bzw Kubaturen und die Namen der auf den Baustellen tätigen Dienstnehmer.

Somit wurden Fremdleistungen der ***2*** für das Jahr 2012 in Höhe von 135.736,35 Euro und für das Jahr 2013 von 115.152,60 Euro nicht nachgewiesen.

c) ***3***

Am Konto 5320 Wareneinkauf innergemeinschaftlicher Erwerb 20% wurde im August 2013 ein Aufwand in Höhe von 2.120,00 Euro verbucht.

Verbucht wurde die 1. Teilrechnung für „*Innenausbauten gemäß Werkvertrag*“ und wurde als Baustelle eine Adresse in Ort angeführt.

Vorgelegt wurden eine undatierte Bestätigung des Subunternehmens an die Bf, dass „*die im Offert angeführten Trockenbautätigkeiten*“ durchgeführt werden würden. Die Abfrage der Gültigkeit der Umsatzsteueridentifikationsnummer bei der Europäischen Kommission stammt vom 9. Juni 2013. Weiter eine Bestätigung an einen Name Bevollmächtigter, dass dieser bevollmächtigt wurde, in der Zeit vom 9. Juni bis 30. September 2013 die Leitung der Tätigkeiten des Subunternehmens in Österreich zu übernehmen und ihm vom Subunternehmen weitere vier Mitarbeiter zugewiesen werden würden. Weiter eine Ansässigkeitsbestätigung der slowakischen Finanzverwaltung, einen übersetzten Handelsregistrauszug, eine Kopie des Personalausweises des Geschäftsführers und eine Kopie einer slowakischen Zusammenfassenden Meldung, in der weder der Leistungs- bzw Meldezeitraum noch die Umsatzsteueridentifikationsnummer der Bf angeführt wurde.

Bereits im Rahmen des Prüfungsverfahrens wurden, anders als im Prüfbericht und in der Niederschrift ausgeführt, Meldungen einer Entsendung nach Österreich gem § 7b Abs 3 und 4 AVRAG (ZKO 3), versehen mit Transaktionsnummern und den konkreten

Leistungszeitraum und die auf der Faktura angeführte Baustelle betreffend, an die Zentrale Koordinationsstelle des Bundesministeriums für Finanzen übermittelt.

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 handelte, die nicht in die Zusammenfassende Meldung aufzunehmen waren.

Aufgrund der vorgenannten und für das Bundesfinanzgericht schlüssigen Unterlagen wurden Fremdleistungen der ***3*** für das Jahr 2013 in Höhe von 2.120,00 nachgewiesen.

d) ***4***

Am Konto 5770 Bauleistungen Subunternehmen wurde im Zeitraum von Oktober bis Dezember 2013 ein Aufwand in Höhe von 112.024,72 Euro und im Zeitraum von April bis Dezember 2014 ein Aufwand in Höhe von 131.767,72 Euro gewinnmindernd verbucht.

Das Unternehmen wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ttmmjj gegründet. Mit Beschluss des Handelsgerichts Ort vom ttmmjj wurde der Konkurs über das Unternehmen eröffnet und die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Mit weiterem Beschluss vom ttmmjj wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben und das Subunternehmen am ttmmjj gem § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Mit Datum vom ttmmjj übernahm Name Gf sämtliche Anteile der Gesellschaft und wurde zum Alleingeschäftsführer bestellt. Seit diesem Datum war der Geschäftsführer in Österreich polizeilich gemeldet und wurde dieser am 3. Oktober 2014 amtlich abgemeldet.

Bei einer Außenprüfung durch das Finanzamt Wien 3/16/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) für den Zeitraum 2013 und den Nachschauzeitraum 1/2014 bis 11/2014 konnte durch den Prüfer kein Kontakt mit dem Geschäftsführer hergestellt werden. Eine Besichtigung des Betriebsortes am 10. März 2014 ergab, dass dort keine Hinweise auf das Unternehmen vorgefunden und keine Personen angetroffen wurden.

Im Zuge dieser Prüfung wurde festgestellt, dass es sich bei einer großen Anzahl der verbuchten Fremdleistungen um Scheinrechnungen handelt und wurden im Jahr 2013 ein Betrag in Höhe von 3,6 MEUR und im Jahr 2014 ein Betrag in Höhe von 8,2 MEUR an Aufwendungen steuerlich nicht anerkannt.

Ausgangsrechnungen des Subunternehmens an fremde dritte Kunden, die der belangten Behörde als Kontrollmaterial vorlagen, wiesen zum Teil ein völlig anderes Schriftbild als die Fakturen an die Bf auf.

Gegen das Unternehmen wurde mit Datum vom 20. Jänner 2015 durch die Finanzpolizei ein Strafantrag wegen fehlender Anmeldung zur Sozialversicherung von drei auf einer Baustelle des Unternehmens am 15. November 2014 angetroffener ungarischer Arbeitnehmer eingebracht.

Außer den vorgenannten Unterlagen wurden keine Nachweise vorgelegt, die einen Leistungsaustausch belegen könnten. Insbesondere fehlen für den Großteil der Fakturen die Werkverträge, mit der Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2017 wurden nur zwei Werkverträge und Auszüge aus dem Gewerberegister vorgelegt. Sonstiger Schriftverkehr und Nachweise hinsichtlich der geleisteten Arbeiten des Subunternehmens, Arbeitsaufzeichnungen zu den einzelnen Baustellen und Flächen bzw Kubaturen und die Namen der auf den Baustellen tätigen Dienstnehmer wurden durch die Bf nicht vorgelegt.

Somit wurden Fremdleistungen der ***4*** für das Jahr 2013 in Höhe von 112.024,72 Euro und für das Jahr 2014 von 131.767,72 Euro nicht nachgewiesen.

e) ***5***

Am Konto 5700 Fremdleistungen wurde im April 2013 ein Aufwand in Höhe von 5.000,00 Euro unter Geltendmachung von 20% Vorsteuer gewinnmindernd verbucht.

Das Unternehmen wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ttmjj gegründet. Mit Beschluss des Handelsgerichts Ort vom ttmjj wurde der Konkurs über das Unternehmen eröffnet und die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Mit weiterem Beschluss vom ttmjj wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und das Unternehmen am ttmjj gem § 30 Abs 2 UGB gelöscht.

Die Rechnungen über die Vermietung von Fahrzeugen und Gerüsten wurden von der Bf bar bezahlt.

Weitere Unterlagen zur Aufklärung des Sachverhaltes, wie zB die Mietverträge, welches konkrete Fahrzeug zur Verfügung gestellt wurde und sonstiger Schriftverkehr wurden von der Bf nicht vorgelegt.

Insoweit sind die verbuchten Fremdleistungen in Höhe von 5.000,00 Euro nicht nachgewiesen und der Vorsteuerabzug nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts nicht anzuerkennen (im Bericht der Außenprüfung wurde unrichtigerweise und im Widerspruch zu den Ausführungen im Außenprüfungsbericht und der Niederschrift der Bruttobetrag von 6.000 Euro nicht anerkannt, die Vorsteuer wurde bislang nicht korrigiert).

f) ***6***

Am Konto 7400 Mietaufwand 20% wurde im März 2013 ein Aufwand in Höhe von 6.200,00 Euro netto unter Geltendmachung von 20% Vorsteuer gewinnmindernd verbucht.

Das Unternehmen wurde mit der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom ttmmjj gegründet. Als Geschäftsführer war seit ttmmjj Name Gf eingetragen, sämtliche Anteile hält seit Mitte 2010 die in Bulgarien ansässige Name Gesellschafter. Der letzte beim Firmenbuch eingereichte Jahresabschluss zum 31. Dezember 2007 wurde am ttmmjj übermittelt. Mit Beschluss des Handelsgerichts Ort vom ttmmjj wurde der Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gem § 63 IO zurückgewiesen. Mit Eintragung vom ttmmjj wurde die Firma gem § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Verrechnet wurden an die Bf die Mietkosten für ein „*Bürozimmer in einer Bürogemeinschaft samt Büroservice und Sekretariat, Postbearbeitung und sonstige Bürodienste*“ für den Zeitraum 1 bis 12/2012 mit Rechnung vom 6. März 2013 und die Mietkosten für ein Lager. Auf den Fakturen sind jeweils ein Firmenstempel und eine Unterschrift mit dem Vermerk „*BAR erhalten*“ angeführt. Die Unterschriften stimmen nicht mit der beim Firmenbuch hinterlegten Musterzeichnung des eingetragenen Geschäftsführers überein.

Bei diesem Unternehmen fand für den Zeitraum 2/2012 bis 10/2013 eine Außenprüfung durch das Finanzamt Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) statt. Vom Prüfer wurde festgehalten, dass eine Kontaktaufnahme mit dem Unternehmen und dessen Organen nicht möglich war. Bei einer Betriebsbesichtigung am 24. Februar 2014 konnte kein aufrechtes Unternehmen festgestellt werden. Die Umsatzsteueridentifikationsnummer wurde daraufhin mit 24. Februar 2014 begrenzt.

Vom Unternehmen wurden seit 2009 keine Steuererklärungen eingereicht, die Umsätze und Gewinne wurden vom Finanzamt im Schätzungswege festgestellt.

Auf den Vorhalt der Prüferin zum festgestellten Sachverhalt wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2017 von der steuerlichen Vertretung der Bf lediglich ausgeführt, dass die Bf im angegebenen Zeitraum die Büroräume und das Lager benutzt und die vorgeschriebene Miete bezahlt habe. Die Unterschriften hätten durch die Bf nicht verglichen werden können. Ebenfalls wurde auf den beigelegten Mietvertrag verwiesen, dieser betrifft jedoch eine andere Vermieterin und auch die Adresse des Mietobjektes und der monatliche Mietzins differieren.

Außer den vorgenannten Unterlagen wurden keine Nachweise vorgelegt, die einen Leistungsaustausch und somit eine betriebliche Veranlassung belegen könnten.

Somit wurden Fremdleistungen der ***6*** für das Jahr 2013 in Höhe von 6.200,00 Euro nicht nachgewiesen und steht der Vorsteuerabzug in Höhe von 1.240,00 Euro nicht zu.

(Hinzuweisen ist, dass anders als im Außenprüfungsbericht und in der Niederschrift ausgeführt wurde bzw aus den Fakturen eindeutig ableitbar ist, der Betrag von 6.200,00 Euro von der Prüferin unrichtigerweise als Bruttobetrag berücksichtigt wurde und insoweit ein Aufwand in Höhe von 5.166,67 Euro und der Vorsteuerabzug in Höhe von 1.033,33 Euro versagt wurde).

g) ***7***

Am Konto 5770 Bauleistungen Subunternehmen wurde im November und Dezember 2014 ein Aufwand in Höhe von 100.950,00 Euro gewinnmindernd verbucht.

Das Unternehmen wurde mit der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom ttmmjj gegründet. Als Geschäftszweige waren das Baumeistergewerbe, Hoch- und Tiefbau, Innenausbau und Altbausanierung eingetragen. Als Geschäftsführer war seit ttmmjj Name Gf eingetragen. Mit Antrag vom ttmmjj an das Handelsgericht Ort wurde vom Geschäftsführer eine Änderung der Geschäftsadresse bekannt gegeben. Mit Beschluss des Handelsgerichts Ort vom ttmmjj wurde der Konkurs über das Unternehmen eröffnet und die Gesellschaft infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Mit Beschluss vom ttmmjj wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und mit Eintragung vom ttmmjj gem § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2017 durch die steuerliche Vertretung der Bf wurden korrigierte Rechnungen vorgelegt. Geändert wurden teilweise die Rechnungsnummern, die Adresse und Handynummer und die UID-Nummer der Bf als Leistungsempfänger hinsichtlich des Übergangs der Steuerschuld. Hinweise darauf, wer die Korrekturen vorgenommen hat, insbesondere unter Berücksichtigung des mit Beschluss vom ttmmjj eröffneten Konkurses, fehlen. Die Unterschriften auf den ursprünglichen Fakturen, den Barzahlungsempfangsbestätigungen und den korrigierten Fakturen stimmen überein, unterscheiden sich jedoch von der Musterfirmenzeichnung des damaligen Geschäftsführers bzw auch des ab ttmmjj neu eingesetzten Geschäftsführers.

Außer den vorgenannten Unterlagen wurden keine Nachweise vorgelegt, die einen Leistungsaustausch belegen könnten. Es wurden weder die Fragestellungen hinsichtlich der ersten Kontaktaufnahme mit dem Subunternehmen und zu den Details zur Auftragsvergabe beantwortet, noch der Schriftverkehr und die Grundaufzeichnungen zu den Baustellen, wie Stundenlisten, Kopien der Reisepässe der auf den Baustellen tätigen Dienstnehmer und deren Sozialversicherungsnachweise, vorgelegt.

Somit wurden Fremdleistungen der ***7*** für das Jahr 2014 in Höhe von 100.950,00 Euro nicht nachgewiesen.

Zusammenfassend stellen sich die nicht nachgewiesenen Fremdleistungen daher wie folgt dar:

Anmerkung zu 1.10.

1.10. a)	77.608,50		
1.10. b)	135.736,35	115.152,60	
1.10. c)		nachgewiesen	
1.10. d)		112.024,72	131.767,72
1.10. e)		5.000,00	
1.10. f)		6.200,00	
1.10. g)			100.950,00
	213.344,85	238.377,32	232.717,72
davon 50% Schwarzlohnzahlungen	-106.672,43	-119.188,66	-116.358,86
davon 50% verdeckte Gewinnausschüttung = Gewinnzurechnung	106.672,43	119.188,66	116.358,86

2. Beweiswürdigung

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, Ro 2014/13/0025).

Hinsichtlich der Informationen zur Gründung der Gesellschaft, der Geschäftsführer und Gesellschafter und des Insolvenzverfahrens wird auf die Eintragungen im Firmenbuch verwiesen.

Die offene Forderung der Insolvenzschuldnerin ergibt sich aus dem Bericht des Masseverwalters vom ttmjj an das Handelsgericht Ort, der dem Bundesfinanzgericht vom Masseverwalter übermittelt wurde.

Das Ableben des Gesellschafter-Geschäftsführers Name Gf ergibt sich aus den elektronisch für das Gericht einsehbaren Grunddaten der Finanzverwaltung.

Die Informationen betreffend das Insolvenzverfahren über die Verlassenschaft des Name Gf und das Schuldenregulierungsverfahren über Name Gf2 wurden der Ediktsdatei der Republik Österreich entnommen.

Im Übrigen beruhen die Sachverhaltsfeststellungen auf den jeweils aktenkundigen Unterlagen.

2.1. Bewirtungsspesen

Im aktenkundigen Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf vom 31. März 2017 hat diese ausgeführt, dass keine detaillierten Aufzeichnungen „mitgeführt“ wurden, aber die Rechnungen ausschließlich Geschäftsessen bzw Besprechungen mit Bauleitern betreffen.

Die Feststellung, dass die Bf keinerlei Aufzeichnungen hinsichtlich des Werbecharakters der Bewirtungsspesen im Verfahren vorlegte, beruht auf den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung. Diesen Ausführungen, denen Vorhaltscharakter zukommt (vgl zB VwGH 6.2.2025, Ra 2024/13/0121; VwGH 7.9.2023, Ra 2022/15/0097), ist die Bf nicht entgegengetreten.

2.2. Telefonrechnungen

Im aktenkundigen Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf vom 31. März 2017 wurde ausgeführt, dass eine „bestätigte Aufstellung der Rechnungen“ beiliegt. Dabei handelt es sich nicht um die angeforderten Eingangsrechnungen, sondern um eine Kontoaufstellung des Mobilfunkunternehmens in der lediglich die Rechnungsnummern, die Zahlungsdaten und die Zahlungsbeträge ausgewiesen wurden.

Die Feststellung, dass die Bf keine der verbuchten Eingangsrechnungen im Verfahren vorlegte, und die daher von der belangten Behörde vorgenommene griffweise Schätzung der Aufwendungen beruhen auf den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung. Diesen Ausführungen, denen Vorhaltscharakter zukommt (vgl zB VwGH 6.2.2025, Ra 2024/13/0121; VwGH 7.9.2023, Ra 2022/15/0097), ist die Bf nicht entgegengetreten.

2.3. Mobiltelefone

Im aktenkundigen Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf vom 31. März 2017 wurde lediglich ausgeführt, dass die Mobiltelefone für die vier Gesellschafter angeschafft wurden.

Die Feststellung, dass die Bf nicht belegen konnte, welche der im Streitzeitraum angeschafften Mobiltelefone konkret von welchen Gesellschaftern genutzt wurde, und die daher von der belangten Behörde vorgenommene griffweise Schätzung der Aufwendungen beruhen auf den diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung. Diesen Ausführungen, denen Vorhaltscharakter zukommt (vgl zB VwGH 6.2.2025, Ra 2024/13/0121; VwGH 7.9.2023, Ra 2022/15/0097), ist die Bf nicht entgegengetreten.

2.4. Doppelbuchung

Auf die aktenkundigen Unterlagen (Vorhalt der Prüferin an die Bf vom 9. Mai 2016) wird verwiesen.

2.5. Nächtigungsaufwand

Auf die aktenkundigen Unterlagen (Vorhalt der Prüferin an die Bf vom 9. Mai 2016) wird verwiesen. Im Verfahren wurden von Seiten der Bf dazu keine Unterlagen vorgelegt, die die betriebliche Veranlassung belegen können.

2.6. Vermittlungsgebühr

Auf die aktenkundigen Unterlagen (Vorhalt der Prüferin an die Bf vom 9. Mai 2016) wird verwiesen. Im Verfahren wurden von Seiten der Bf dazu keine Unterlagen vorgelegt, die die betriebliche Veranlassung belegen können.

2.7. Polizeistrafen

Im aktenkundigen Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf vom 31. März 2017 wurde bestätigt, dass es sich um Strafen für Kurzparkzonen und um Polizeistrafen von Mitarbeitern handelt, und es sich somit um steuerlich nicht abzugsfähige Strafen handelt.

2.8. Reisebüroaufwendungen

Auf die aktenkundigen Unterlagen (Vorhalt der Prüferin an die Bf vom 9. Mai 2016) wird verwiesen. Im Verfahren wurden von Seiten der Bf dazu keine Unterlagen vorgelegt, die die betriebliche Veranlassung belegen können.

2.9. Privataufwendungen Gesellschafter-Geschäftsführer Ausland

Auf die aktenkundigen Unterlagen (Vorhalt der Prüferin an die Bf vom 9. Mai 2016) wird verwiesen. Im Verfahren wurde vom Geschäftsführer die private Veranlassung bestätigt und von Seiten der Bf dazu keine Unterlagen vorgelegt, die die betriebliche Veranlassung belegen können.

2.10. Fremdleistungen - Scheinrechnungen

Die vom erkennenden Gericht getroffenen Feststellungen beruhen auf den jeweils angeführten im Verfahren vorgelegten aktenkundigen Unterlagen und den Saldenlisten der Jahre 2012 bis 2014.

Soweit kein expliziter Verweis auf einzelne Beweismittel erfolgt, beruhen die getroffenen Feststellungen auf den im Bericht über das Ergebnis der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung vom 27. September 2016 und den in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. September 2016 dargelegten, nicht der Aktenlage

widersprechenden Feststellungen. Weiter auf den Ausführungen in der Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung vom 26. September 2017 betreffend die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2012 bis 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) 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 werden 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 angeführten Unternehmen Schein- bzw Deckungsrechnungen ausgestellt haben, um einen Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug im oben beschriebenen Sinn zu ermöglichen.

a) ***1***

Die Informationen hinsichtlich der Verbuchung der Fremdleistungen stammen aus den aktenkundigen Kontoblättern und Saldenlisten.

Die Angaben zur Errichtung des Unternehmens, der Änderung des Betriebssitzes, des Geschäftsführer- und Gesellschafterwechsels und der Löschung infolge Vermögenslosigkeit nach Aufhebung des Konkurses wurden dem Firmenbuch entnommen.

Die Informationen hinsichtlich der unterschiedlich gestalteten Fakturen, den Bankkonten, Firmenstempeln und Unterschriften entstammen den aktenkundigen Unterlagen der belangten Behörde.

Die übrigen Informationen hinsichtlich der Qualifikation als Scheinunternehmen, der fehlenden Geschäftstätigkeit und dass die vorgelegten Belege und Buchhaltungsunterlagen unvollständig und mit Mängeln behaftet waren, entstammen dem aktenkundigen Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. Mai 2013.

Im Vorhalt vom 9. Mai 2016 an die Bf wurde von der Prüferin des Finanzamtes ausführlich dargelegt, warum die Fremdleistungen nicht als Betriebsaufwendungen anzuerkennen wären.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2017 wurde von der steuerlichen Vertretung lediglich ausgeführt, dass das Subunternehmen diverse Bauleistungen im Bereich des Bauhilfsgewerbes erbracht habe. Es wären Rechnungen vorgelegt worden, die ordnungsgemäß verbucht und mittels Banküberweisung bezahlt worden wären. In den Eingangsrechnungen wären branchen- und handelsübliche Bezeichnungen der erbrachten Leistungen angeführt gewesen. Unterlagen zur Bestätigung der Identität des Subunternehmens wären eingeholt worden und es wären keine objektiv erkennbaren Anhaltspunkte vorgelegen, dass die Rechnungen oder die Identität des Subunternehmens unrichtig sein könnten.

Werkverträge, Schriftverkehr und Nachweise hinsichtlich der geleisteten Arbeiten des Subunternehmens, Arbeitsaufzeichnungen zu den einzelnen Baustellen und Flächen bzw

Kubaturen und die Namen der auf den Baustellen tätigen Dienstnehmer wurden von der Bf nicht vorgelegt.

b) ***2***

Die Informationen hinsichtlich der Verbuchung der Fremdleistungen stammen aus den aktenkundigen Kontoblättern und Saldenlisten.

Die Angaben zur Errichtung des Unternehmens, des Geschäftsführer- und Gesellschafterwechsels und der amtswegigen Löschung wurden dem Firmenbuch entnommen.

Die Informationen hinsichtlich der unterschiedlich gestalteten Fakturen, den Bankkonten, Firmenstempeln und Unterschriften entstammen den aktenkundigen Unterlagen der belangten Behörde.

Die übrigen Informationen hinsichtlich der Qualifikation als Scheinunternehmen, der fehlenden Geschäftstätigkeit und dass die vorgelegten Belege und Buchhaltungsunterlagen unvollständig und mit Mängeln behaftet waren, entstammen dem aktenkundigen Bericht des Finanzamtes über das Ergebnis der Umsatzsteuersonderprüfung vom 18. September 2013.

Im Vorhalt vom 9. Mai 2016 an die Bf wurde von der Prüferin des Finanzamtes ausführlich dargelegt, warum die Fremdleistungen nicht als Betriebsaufwendungen anzuerkennen wären.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2017 wurde von der steuerlichen Vertretung lediglich ausgeführt, dass das Subunternehmen diverse Bauleistungen im Bereich des Bauhilfsgewerbes erbracht habe. Es wären Rechnungen vorgelegt worden, die ordnungsgemäß verbucht und mittels Banküberweisung bezahlt worden wären. In den Eingangsrechnungen wären branchen- und handelsübliche Bezeichnungen der erbrachten Leistungen angeführt gewesen. Unterlagen zur Bestätigung der Identität des Subunternehmens wären eingeholt worden und es wären keine objektiv erkennbaren Anhaltspunkte vorgelegen, dass die Rechnungen oder die Identität des Subunternehmens unrichtig sein könnten.

Anders als von der Bf in der Beantwortung beauskunftet, wurden die Fakturen des Jahres 2013 laut vorgelegten Empfangsbestätigungen bar beglichen.

Werkverträge, Schriftverkehr und Nachweise hinsichtlich der geleisteten Arbeiten des Subunternehmens, Arbeitsaufzeichnungen zu den einzelnen Baustellen und Flächen bzw Kubaturen und die Namen der auf den Baustellen tätigen Dienstnehmer wurden von der Bf nicht vorgelegt.

c) ***3***

Die Informationen hinsichtlich der Verbuchung der Fremdleistungen stammen aus den aktenkundigen Kontoblättern und Saldenlisten.

Die übrigen angeführten Unterlagen entstammen den aktenkundigen Unterlagen der belangten Behörde und dem Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung der Bf vom 31. März 2017.

d) ***4***

Die Informationen hinsichtlich der Verbuchung der Fremdleistungen stammen aus den aktenkundigen Kontoblättern und Saldenlisten.

Die Angaben zur Errichtung des Unternehmens, des Geschäftsführer- und Gesellschafterwechsels und der Löschung infolge Vermögenslosigkeit nach Aufhebung des Konkurses wurden dem Firmenbuch entnommen.

Die Information hinsichtlich der Meldedaten ergibt sich aus einer aktenkundigen Behördenabfrage aus dem Zentralen Melderegister vom 18. Dezember 2014.

Die Informationen hinsichtlich der Qualifikation einer Vielzahl von Fremdleistungen als Scheinrechnungen und dass eine Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer nicht möglich war, entstammen dem aktenkundigen Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9. Juni 2015.

Die unterschiedliche Gestaltung der Ausgangsrechnungen des Subunternehmens ergibt sich aus dem Vergleich der Fakturen an die Bf und den als Kontrollmaterial vorliegenden aktenkundigen Fakturen an fremde Kunden.

Im Vorhalt vom 9. Mai 2016 an die Bf wurde von der Prüferin des Finanzamtes ausführlich dargelegt, warum die Fremdleistungen nicht als Betriebsaufwendungen anzuerkennen wären.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2017 wurde von der steuerlichen Vertretung lediglich ausgeführt, dass das Subunternehmen diverse Bauleistungen im Bereich des Bauhilfsgewerbes erbracht habe. Es wären Rechnungen vorgelegt worden, die ordnungsgemäß verbucht und mittels Banküberweisung bezahlt worden wären. In den Eingangsrechnungen wären branchen- und handelsübliche Bezeichnungen der erbrachten Leistungen angeführt gewesen. Unterlagen zur Bestätigung der Identität des Subunternehmens wären eingeholt worden und es wären keine objektiv erkennbaren Anhaltspunkte vorgelegen, dass die Rechnungen oder die Identität des Subunternehmens unrichtig sein könnten.

Außer zwei Werkverträgen wurden kein Schriftverkehr und keine Nachweise hinsichtlich der geleisteten Arbeiten des Subunternehmens, Arbeitsaufzeichnungen zu den einzelnen

Baustellen und Flächen bzw Kubaturen oder die Namen der auf den Baustellen tätigen Dienstnehmer von der Bf vorgelegt.

e) ***5***

Die Informationen hinsichtlich der Verbuchung der Fremdleistungen stammen aus den aktenkundigen Kontoblättern und Saldenlisten.

Die Angaben zur Errichtung des Unternehmens, des Konkurses und der Löschung wurden dem Firmenbuch entnommen.

Auf die aktenkundigen Unterlagen (Vorhalt der Prüferin an die Bf vom 9. Mai 2016) wird verwiesen. Im Verfahren wurden von Seiten der Bf dazu keine Unterlagen wie zB der Schriftverkehr, der Mietvertrag o.ä. vorgelegt, die die betriebliche Veranlassung belegen können.

Aus dem Außenprüfungsbericht vom 27. September 2016 und der Niederschrift über die Außenprüfung vom 7. September 2016 ergibt sich, dass die Zahlungen zwar richtig als Nettobeträge zuzüglich Umsatzsteuer beschrieben wurden, in der Zusammenfassung der Auswirkung hinsichtlich der Körperschaftsteuer allerdings unrichtigerweise als Bruttobetrag angesetzt und die nicht abzugsfähige Vorsteuer übersehen wurde.

f) ***6***

Die Informationen hinsichtlich der Verbuchung des Mietaufwandes stammen aus den aktenkundigen Kontoblättern und Saldenlisten.

Die Angaben zur Errichtung des Unternehmens, der Person des Geschäftsführers, der Beteiligungsverhältnisse und der Löschung wurden dem Firmenbuch entnommen.

Die Fakturen wurden im Prüfungsverfahren von der Bf vorgelegt, die darauf befindlichen Unterschriften betreffend die Bestätigung der erfolgten Barzahlungen stimmen nicht mit der Musterzeichnung des Geschäftsführers, die in der Dokumentensammlung des Firmenbuches hinterlegt ist, überein.

Die Informationen hinsichtlich der Betriebsprüfung, der Betriebsbesichtigung, der Begrenzung der Umsatzsteueridentifikationsnummer, der Nichteinreichung der Steuererklärung seit 2009 und der Schätzung der Bemessungsgrundlagen entstammen dem aktenkundigen Bericht über die Außenprüfung des Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 18. Juli 2014.

Aus dem Außenprüfungsbericht vom 27. September 2016 und der Niederschrift über die Außenprüfung vom 7. September 2016 ergibt sich, dass die Mietzahlungen zwar richtig als Nettobeträge zuzüglich Umsatzsteuer beschrieben wurden, in der Zusammenfassung der

Auswirkung hinsichtlich der Körperschaftsteuer allerdings unrichtigerweise als Bruttobetrag angesetzt und die nicht abzugsfähige Vorsteuer unrichtigerweise in Hundert gerechnet wurde.

g) ***7***

Die Informationen hinsichtlich der Verbuchung der Bauleistungen Subunternehmen stammen aus den aktenkundigen Kontoblättern und Saldenlisten.

Die Angaben zur Errichtung des Unternehmens, der Geschäftszweige, der Person des Geschäftsführers, der Änderung der Geschäftsadresse, der Konkurseröffnung und der Löschung wurden dem Firmenbuch entnommen.

Die Fakturen wurden im Prüfungsverfahren von der Bf vorgelegt, die darauf befindliche Unterschrift betreffend die Bestätigung der erfolgten Barzahlung stimmt nicht mit der Musterzeichnung des Geschäftsführers, die in der Dokumentensammlung des Firmenbuches hinterlegt ist, überein.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2017 wurden „korrigierte“ Fakturen übermittelt, wer diese Korrekturen trotz zwischenzeitlicher Konkurseröffnung vorgenommen hat und warum die Rechnungsnummern differieren, wurde von Seiten der Bf nie aufgeklärt.

Mit Vorhalt vom 9. Mai 2016 wurde der festgestellte Sachverhalt von der Prüferin des Finanzamtes der Bf zur Kenntnis gebracht und Nachweise in Bezug auf den Leistungsaustausch und die Grundaufzeichnungen angefordert, außer den korrigierten Fakturen wurden keine Unterlagen beigebracht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I (Abänderung)

3.1.1. Bewirtungsspesen

Gem § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden „[...] Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.“

Gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt, Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 [...] sind.

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut sind die zwei Voraussetzungen – Werbungszweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung – vom Steuerpflichtigen für jede einzelne Ausgabe nachzuweisen (vgl VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027). Eine bloße Glaubhaftmachung gem § 138 Abs 1 BAO oder gar bloße Behauptungen genügen hingegen nicht (vgl zB VwGH 3.6.1992, 91/13/0176; 16.3.1993, 92/14/0228; 27.5.1998, 97/13/0013; 3.5.2000, 98/13/0198; 26.9.2000, 94/13/0262; 29.11.2000, 95/13/0026; 22.3.2006, 2002/13/0023; 24.2.2010, 2006/13/0019; 26.11.2015, 2012/15/0041).

Mangels Nachweis der betrieblichen Veranlassung ist den geltend gemachten Aufwendungen die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen und ist eine Geltendmachung der Vorsteuer unzulässig.

3.1.2. Telefonrechnungen

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

Voraussetzung ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit vorliegt (vgl VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103; 27.7.2010, 2007/15/0234; 19.10.2016, Ra 2014/15/0031).

Gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, steuerlich nicht abzugsfähig.

Gem § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Es wurden im Verfahren weder die Eingangsrechnungen vorgelegt noch wurde die betriebliche Veranlassung nachgewiesen. Da davon auszugehen ist, dass zumindest ein Teil der Aufwendungen in einem Betrieb dieser Größenordnung betrieblich veranlasst war, schätzt das Bundesfinanzgericht den betrieblich veranlassten Anteil, analog der Vorgehensweise der belangten Behörde, mit 50% der geltend gemachten Aufwendungen.

Mangels Vorlage von Eingangsrechnungen iSd § 11 UStG 1994 ist der Vorsteuerabzug zur Gänze zu versagen. Die belangte Behörde hat bisher 50% der Vorsteuern rechnerisch zuerkannt, obwohl in der Textierung der Niederschrift vom 7. September 2016 die gänzliche Versagung des Vorsteuerabzugs festgestellt wurde.

3.1.3. Mobiltelefone

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

Voraussetzung ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit vorliegt (vgl VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103; 27.7.2010, 2007/15/0234; 19.10.2016, Ra 2014/15/0031).

Gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, steuerlich nicht abzugsfähig.

Gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt, Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 [...] sind.

Es wurde im Verfahren die betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen. Da davon auszugehen ist, dass zumindest ein Teil der Mobiltelefone in einem Betrieb dieser Größenordnung betrieblich genutzt wurden, schätzt das Bundesfinanzgericht den betrieblich veranlassten Anteil, analog der Vorgehensweise der belangten Behörde, mit 50% der geltend gemachten Aufwendungen.

Für den betrieblich nicht veranlassten Anteil steht ein Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 nicht zu.

3.1.4. Doppelbuchung

Ein Aufwand kann je Eingangsrechnungen ebenso wie die Vorsteuer nur einmal geltend gemacht werden.

3.1.5. Nächtigungsaufwand

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

Voraussetzung ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit vorliegt (vgl VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103; 27.7.2010, 2007/15/0234; 19.10.2016, Ra 2014/15/0031).

Gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, steuerlich nicht abzugsfähig.

Gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt, Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 [...] sind.

Mangels Nachweis der betrieblichen Veranlassung ist den geltend gemachten Aufwendungen die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen und ist eine Geltendmachung der Vorsteuer unzulässig.

3.1.6. Vermittlungsgebühr

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

Voraussetzung ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit vorliegt (vgl VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103; 27.7.2010, 2007/15/0234; 19.10.2016, Ra 2014/15/0031).

Gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, steuerlich nicht abzugsfähig.

Gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt, Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 [...] sind.

Mangels Nachweis der betrieblichen Veranlassung ist den geltend gemachten Aufwendungen die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen und ist eine Geltendmachung der Vorsteuer unzulässig.

3.1.7. Polizeistrafen

Gem § 20 Abs 1 Z 5 lit b EStG 1988 dürfen Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Schon vor der Fassung durch das Abgabenänderungsgesetz 2011 haben Judikatur und Lehre Strafen und Geldbußen im Allgemeinen als nicht abzugsfähig gesehen, da das verpönte Verhalten der Privatsphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen sei (vgl VwGH 29.3.2012, 2009/15/0035). Nur in wenigen Ausnahmefällen waren Geldstrafen abzugsfähig, nämlich dann, wenn das Fehlverhalten in den Rahmen der normalen Betriebsführung fiel und die Bestrafung vom Verschulden unabhängig war oder nur ein geringes Verschulden voraussetzte (vgl VwGH 3.6.1986, 86/14/0061).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011 hat der Gesetzgeber die Nichtabzugsfähigkeit von Strafen und Geldbußen allgemein (zuvor nur hinsichtlich Verbandsgeldbußen) ausdrücklich normiert und in den Erläuterungen ausgeführt: *„Zur Vermeidung eines Wertungswiderspruches und damit im Interesse der Wahrung der Einheit der Rechtsordnung soll klargestellt werden, dass bei einem durch die Rechtsordnung verpönten Verhalten, das eine Strafe oder Buße nach sich zieht, ein Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten generell nicht in Betracht kommt und so die Allgemeinheit nicht einen Teil der Strafe mittragen muss. Dies gilt für sämtliche Strafen und Geldbußen unabhängig davon, von welcher Institution sie verhängt werden“* (ErläutRV AbgÄG 2011 – RV 1212 BlgNR 24. GP).

Auch verschiedene, durch Verwaltungsstraßenbehörden verhängte Verkehrsstrafen wie hier konkret die Polizeistrafen, die unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig waren, fallen nunmehr unter das gesetzliche Abzugsverbot und ist nicht relevant, ob die Strafbefehle vorgelegt wurden bzw eine allfällige betriebliche Veranlassung nachgewiesen wurde.

3.1.8. Reisebüroaufwendungen

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

Voraussetzung ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit vorliegt (vgl VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103; 27.7.2010, 2007/15/0234; 19.10.2016, Ra 2014/15/0031).

Gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, steuerlich nicht abzugsfähig.

Mangels Nachweis der betrieblichen Veranlassung ist den geltend gemachten Aufwendungen die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen.

3.1.9. Privataufwendungen Gesellschafter-Geschäftsführer Ausland

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

Voraussetzung ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit vorliegt (vgl VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103; 29.7.2010, 2007/15/0234; 19.10.2016, Ra 2014/15/0031).

Gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, steuerlich nicht abzugsfähig.

Mangels Nachweis der betrieblichen Veranlassung ist den geltend gemachten Aufwendungen die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen.

3.1.10. Fremdleistungen - Scheinrechnungen

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.

Die Höhe des beim Beschwerdeführer für die Beschäftigung von Schwarzarbeitern angefallenen Personalaufwandes wurde von der belangten Behörde gemäß § 184 BAO geschätzt. Sie hat ihre Schätzung dabei zunächst darauf gestützt, dass erfahrungsgemäß nur ein Teil der in Deckungsrechnungen ausgewiesenen Beträge zur Bezahlung von Schwarzarbeitern verwendet wird. Mangels anderer Anhaltspunkte war die Höhe der für die Leistungserbringung erforderlichen Aufwendungen im Wege einer - in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anerkannten (vgl zB vgl VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006, mwN; vgl auch VwGH 10.5.2022, Ra 2022/15/0020) - griffweisen Schätzung zu ermitteln.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass Rechnungen von Subfirmen in der Regel einen Aufschlag für Lohnnebenkosten beinhalten würden, weshalb nur 50% der in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge tatsächlich zur Entlohnung von Arbeitern aufgewendet worden seien.

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.

Der auf Erfahrungswerten der Finanzverwaltung beruhenden Schätzung dieser Lohnaufwendungen für Schwarzarbeiter mit 50% der Rechnungsbeträge hat die Bf nichts entgegengesetzt und vermag auch das erkennende Verwaltungsgericht insoweit eine Rechtswidrigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung nicht zu erkennen.

Vor dem Hintergrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zu den Eingangsrechnungen, die als Scheinrechnungen zu qualifizieren sind, lag eine Mehrgewinn vor, der im Betriebsvermögen der Bf keinen Niederschlag gefunden hat. Als Mehrgewinn sind im vorliegenden Fall die Differenz zwischen den fakturierten Eingangsrechnungen der Fremdleister und die für die Beschäftigung der „Schwarzarbeiter“ tatsächlich angefallenen Kosten, die im Schätzungsweg mit 50% ermittelt wurden, anzusetzen.

In Abänderung zur Beschwerdevorentscheidung werden hinsichtlich der ***3*** im Jahr die Fremdleistungen in Höhe von 2.120,00 Euro als nachgewiesen anerkannt. Hinsichtlich der ***5*** wird im Jahr 2013 ein Betrag in Höhe von 5.000 Euro anstatt bisher 6.000 Euro und die Aberkennung der Vorsteuer von 1.000 Euro als nicht abzugsfähig festgestellt. Hinsichtlich der ***6*** im Jahr 2013 wird ein Betrag in Höhe von 6.200 Euro anstatt bisher 5.166,67 Euro und die Aberkennung der Vorsteuer von 1.240 Euro als nicht abzugsfähig festgestellt. Der

Rechenfehler im Bericht bzw der Niederschrift über die Außenprüfung in der Form, dass in die Summe der Fremdleistungen die jeweilige Jahreszahl eingerechnet wurde, wird vom Bundesfinanzgericht korrigiert.

Nachfolgend werden die ursprünglichen Änderungen durch die Außenprüfung und anschließend die Änderungen durch das Bundesfinanzgericht betreffend die **Vorsteuern** der Jahre 2012 bis 2015 (die vom Bundesfinanzgericht abgeänderten Werte sind rot markiert) dargestellt:

Änderungen laut Außenprüfung		2012	2013	2014
Vorsteuer laut Erklärung		7.215,27	15.001,92	19.664,78
Tz 1 Bewirtungsspesen	Restaurantrechnungen	-220,67	-342,47	-640,48
Tz 2 Telefonrechnungen	50% Telefonrechnungen	-270,79	-239,50	-283,30
Tz 3 Mobiltelefone	Handys	-200,48	-204,83	-677,33
Tz 4 Doppelbuchung	Doppelbuchungen		-78,67	
Tz 5 Nächtigungsaufwand	Nächtigungskosten			-16,00
Tz 6 Vermittlungsgebühr	Vermittlungsgebühr			-272,36
Tz 7 xxx beteiligung gmbh	Mietkosten xxx (SF)		-1.033,33	
Vorsteuer laut Außenprüfung		6.523,33	13.103,12	17.775,31

Tz = Textziffer laut Bericht + Niederschrift

Änderungen laut Bundesfinanzgericht		2012	2013	2014
Vorsteuer laut Erklärung		7.215,27	15.001,92	19.664,78
1.1. Bewirtungsspesen	Restaurantrechnungen	-220,67	-342,47	-640,48
1.2. Telefonrechnungen	50% Telefonrechnungen	-541,58	-479,00	-566,60
1.3. Mobiltelefone	Handys	-200,48	-204,83	-677,33
1.4. Doppelbuchung	Doppelbuchungen		-78,67	
1.5. Nächtigungsaufwand	Nächtigungskosten			-16,00
1.6. Vermittlungsgebühr	Vermittlungsgebühr			-272,36
1.10. e)	Fremdleistungen		-1.000,00	
1.10. f) xxx beteiligung gmbh	Mietkosten xxx (SF)		-1.240,00	
Vorsteuer laut Bundesfinanzgericht		6.252,54	11.656,95	17.492,01
Differenzen laut BFG		-962,73	-3.344,97	-2.172,77
Delta Differenzen AP/BFG		-270,79	-1.446,17	-283,30

<u>Verprobung Ust</u>	2012	2013	2014
Zahllast laut EB	-6.662,47	-659,89	-16.940,62
Änderungen AP	691,94	1.898,60	1.889,47
Zahllast laut AP	-5.970,53	1.238,71	-15.051,15
Zahllast laut EB	-6.662,47	-659,89	-16.940,62
Änderungen BFG	962,73	3.344,97	2.172,77
Zahllast laut BFG	-5.699,74	2.685,08	-14.767,85
Delta AP/BFG	270,79	1.446,37	283,30

Nachfolgend werden die ursprünglichen Änderungen durch die Außenprüfung und anschließend die Änderungen durch das Bundesfinanzgericht betreffend die **Gewinnänderungen** der Jahre 2012 bis 2015 (die vom Bundesfinanzgericht abgeänderten Werte sind rot markiert) dargestellt:

<u>Änderungen laut Außenprüfung</u>	2012	2013	2014
Gewinn/Verlust laut Erklärung	81.137,73	84.764,72	313.827,72
Tz 8 nicht abzugsfähige Aufwendungen siehe Tz 1-6 Ust	3.849,74	4.382,04	10.111,70
Tz 9 Fremdleistungen Scheinfirmen (SF)	107.678,43	121.238,50	117.365,86
Tz 10 Polizeistrafen Polizeistrafen	343,00	560,00	732,00
Tz 11 ... Reisebüro GmbH Reisebüro		275,00	
Tz 12 Rechnungen Ausland div ER Ausland			954,62
Gewinn/Verlust laut Außenprüfung	193.008,90	211.220,26	442.991,90
Tz = laut Außenprüfungsbericht + Niederschrift			
<u>Aufgliederung zu Tz 8:</u>			
zu Tz 1 Restaurantrechnungen	1.493,36	2.161,38	3.772,69
zu Tz 2 50% Telefonrechnungen	1.353,96	1.197,51	1.416,52
zu Tz 3 Handys	1.002,42	1.023,16	3.386,67
zu Tz 4 Doppelbuchungen			
zu Tz 5 Nächtigungskosten			174,00
zu Tz 6 Vermittlungsgebühr			1.361,82
	3.849,74	4.382,05	10.111,70

<u>Aufgliederung zu Tz 9:</u>	2.012,00	2.013,00	2.014,00
Subunternehmen a)	77.608,50		
Subunternehmen b)	135.736,35	115.152,60	
Subunternehmen c)		2.120,00	
Subunternehmen d)		112.024,72	131.767,72
Subunternehmen e)		6.000,00	
Subunternehmen f)		5.166,67	
Subunternehmen g)			100.950,00
	215.356,85	242.476,99	234.731,72
davon 50% Schwarzlohnzahlungen	-107.678,43	-121.238,50	-117.365,86
davon 50% verdeckte Gewinnausschüttung = Gewinnzurechnung	107.678,43	121.238,50	117.365,86

Änderungen laut Bundesfinanzgericht

	2012	2013	2014
Gewinn/Verlust laut Erklärung	81.137,73	84.764,72	313.827,72
1.1. - 1.6.	3.849,73	4.775,38	10.111,70
1.10. Fremdleistungen - Scheinrechnungen	106.672,43	119.188,66	116.358,86
1.7. Polizeistrafen	343,00	560,00	732,00
1.8. Reisebüroaufwendungen		275,00	
1.9. Privataufwendungen Gesell.-Geschäftsf.			954,62
Gewinn/Verlust laut Bundesfinanzgericht	192.002,89	209.563,76	441.984,90
Gewinn laut Außenprüfung	193.008,90	211.220,26	442.991,90
+/-	-1.006,01	-1.656,50	-1.007,00

Anmerkung zu 1.1. - 1.6.

1.1. Bewirtungsspesen	1.493,36	2.161,38	3.772,69
1.2. Telefonrechnungen	1.353,96	1.197,51	1.416,52
1.3. Mobiltelefone	1.002,42	1.023,16	3.386,67
1.4. Doppelbuchung		393,33	
1.5. Nächtigungsaufwand			174,00
1.6. Vermittlungsgebühr			1.361,82
	3.849,74	4.775,38	10.111,70

Anmerkung zu 1.10.

1.10. a)	77.608,50		
1.10. b)	135.736,35	115.152,60	
1.10. c)		nachgewiesen	
1.10. d)		112.024,72	131.767,72
1.10. e)		5.000,00	
1.10. f)		6.200,00	
1.10. g)			100.950,00
	213.344,85	238.377,32	232.717,72
davon 50% Schwarzlohnzahlungen	-106.672,43	-119.188,66	-116.358,86
davon 50% verdeckte Gewinnausschüttung = Gewinnzurechnung	106.672,43	119.188,66	116.358,86

<u>Verprobung KÖSt</u>	2012	2013	2014
Gewinn/Verlust laut EB	81.137,73	84.764,72	313.827,72
Änderungen AP	111.871,16	126.455,54	129.164,18
Gewinn/Verlust laut AP	193.008,89	211.220,26	442.991,90
Gewinn/Verlust laut EB	81.137,73	84.764,72	313.827,72
Änderungen BFG	110.865,16	124.799,04	128.157,18
Gewinn/Verlust laut BFG	192.002,89	209.563,76	441.984,90
Delta AP/BFG	-1.006,01	-1.656,50	-1.007,00

3.1.11. Parteiengehör Schlussbesprechung

In den Beschwerden wurde vorgebracht, dass es eine Schlussbesprechung nach der Betriebsprüfung in diesem Fall aus Sicht der Bf nicht gegeben habe. Es wäre der Bf daher nicht die Möglichkeit gegeben worden, gegebenenfalls zu Unklarheiten und Fragen Stellung zu nehmen. Der Bf wäre daher nicht die im Rechtsstaat wichtige Möglichkeit gegeben worden, zu Fragen bzw Beanstandungen der Behörde Stellung zu nehmen, das Recht auf Parteiengehör wäre daher verletzt worden.

In der Stellungnahme der Prüferin der belangten Behörde vom 10. Jänner 2017 wurde darauf hingewiesen, dass die bei der steuerlichen Vertretung vorhandenen Unterlagen „sehr wohl gesichtet worden wären“. Daraus habe sich ein Fragenkatalog ergeben, der am 9. Mai 2016 als Vorhalt an die steuerliche Vertretung der Bf versendet wurde. In diesem Vorhalt wäre detailliert auf die diversen Subunternehmen eingegangen und auch die steuerlichen Konsequenzen ausführlich dargelegt worden. Die Antworten der Bf erfolgten am 17. und 21. Juni 2016. Unterlagen wurden nur zu den Subunternehmen ***2*** und der ***3*** vorgelegt.

Zu allen anderen im Vorhalt angeführten Fremdleistungen wären keine Unterlagen vorgelegt und keine Stellungnahmen abgegeben worden. Am 11. Juli 2016 wäre ein weiterer Fragenkatalog mit den offenen Fragen an die steuerliche Vertretung versendet worden. In der Beantwortung wären wiederum keine Grundaufzeichnungen hinsichtlich der Fremdleistungen vorgelegt worden. Am 12. September 2016 wären die Niederschrift und der Außenprüfungsbericht ausgefertigt und an die steuerliche Vertretung der Bf versendet worden. Darin wären nochmals ausführlich der Sachverhalt und die steuerlichen Konsequenzen der einzelnen Feststellungen dargelegt worden.

In der Replik der steuerlichen Vertretung der Bf vom 31. März 2017 auf die Stellungnahme der belangten Behörde wurde ausgeführt, dass „der normale Verlauf einer Betriebsprüfung sehr wohl eine Schlussbesprechung vorsieht. Die bloße Übermittlung der geforderten Unterlagen

und die Beantwortung des Fragenkatalog erscheint in diesem Fall unangemessen angesichts der hohen [Nachzahlungen] und [der] unterstellten Verstöße.“

Die Bestimmung, über die nach Beendigung einer abgabenbehördlichen Prüfung abzuhaltende Schlussbesprechung, stellt keinen Selbstzweck dar, sondern dient der Wahrung des Parteiengehörs. Es bildet keinen Verfahrensmangel, wenn dem Abgabepflichtigen bei Unterlassen der Schlussbesprechung auf andere Weise die erforderlichen Auskünfte über die Feststellungen des Prüfers, damit über die Ergebnisse der Prüfung, gegeben werden, etwa durch Zustellung des Prüfungsberichts (§ 150 BAO) und damit vor Erlassung der abschließenden Sachbescheide die Möglichkeit einer wirksamen Stellungnahme – wenn auch erst im Beschwerdeverfahren – eingeräumt wird (vgl VwGH 23.11.2011, 2008/13/0105).

Aus welchen Gründen ein Abgabepflichtiger der Schlussbesprechung fern bleibt, hat dann keine entscheidende Bedeutung, wenn der Abgabepflichtige ausreichend Gelegenheit zur Mitarbeit und Aufklärung gehabt hätte, etwa durch Beantwortung der Stellungnahme des Prüfers zu den Beschwerden (vgl VwGH 6.10.1992, 91/14/0176).

Zudem bildet es keinen Verfahrensmangel, wenn dem Abgabepflichtigen bei Unterlassen der Schlussbesprechung auf andere Weise die erforderlichen Auskünfte über die Feststellungen des Prüfers, damit über die Ergebnisse der Prüfung, gegeben werden und damit vor Erlassung der abschließenden Sachbescheide die Möglichkeit einer wirksamen Stellungnahme eingeräumt wird (vgl VwGH 23.11.2011, 2008/13/0105).

Insoweit erkennt das Bundesfinanzgericht keinen relevanten Verfahrensmangel, da sowohl in den verschiedenen Vorhalten von der Prüferin mehrmals konkret Unterlagen angefordert wurden und auf die steuerlichen Konsequenzen der möglichen Feststellungen hingewiesen wurde und darüber hinaus auch der Bericht über die Außenprüfung und die Niederschrift, in der detailliert auf die einzelnen Feststellungen eingegangen wurde, am 12. September 2016, somit einen Monat vor dem Ergehen der Wiederaufnahme- und neuen Sachbescheide mit Datum vom 11. Oktober 2016, zur Erstattung einer allfälligen Stellungnahme, an die Bf bzw deren steuerlichen Vertretung übermittelt wurden.

3.2. Zu Spruchpunkt II (Revision)

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

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen sind, folgt das Bundesfinanzgericht den im Rahmen der rechtlichen Erwägungen in diesem Erkenntnis zitierten rechtlichen Normen bzw

der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gem
§ 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 29. Oktober 2025