

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch ***29*** Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Theresia Koller, Friedrich-Schmidt Platz 7/3, 1080 Wien, über die Beschwerden vom 19. Juni 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, jetzt FA Österreich, vom 20. Mai 2019, betreffend Feststellung der Einkünfte 2015 bis 2017, Umsatzsteuer 2015 bis 2017, sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner, April, Oktober und November 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

III. Soweit sich die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2015 bis 2017 und Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2015 bis 2017 richtet wird folgender

BESCHLUSS

gefasst:

Die Beschwerden gelten gem. § 85 Abs. 2 BAO i.V.m. § 278 Abs. 1 lit. b als zurückgenommen.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Begründung

Die Bf. erhob mit Schriftsätzen vom 19.6.2019 u.a. auch Beschwerden gegen die in Folge der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich

Umsatzsteuer 2015 bis 2017 und Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2015 bis 2017.

Diese Bescheide verweisen in ihrer Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung laut Prüfbericht. Im Prüfbericht vom 21.5.2019 wiederum wird auf dessen Tz. 2 sowie den dazugehörigen Anhang verwiesen, wonach die dort getroffenen Feststellungen neu hervorgekommene Tatsachen i.S. des § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellten.

Wörtlich wird ausgeführt:

Nach erlassen der Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2015 - 2017, sind aufgrund der Erhebungen des Finanzamtes (siehe Textziffer 2) neue Tatsachen/Sachverhalte hervorgekommen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO führten. Aufgrund der Feststellungen (Textziffer 2), die im Zuge der Außenprüfung getroffen wurden, kommt es von Amts wegen zur Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens und Umsatzsteuer in den Jahren 2015 - 2017. Die neu hervorgekommenen Tatsachen bzw. die neu hervorgekommenen Beweismittel betreffen 2015 - 2017 (Dubiose Subfirmen) wie in Textziffer 2 entsprechend erläutert.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Da die steuerlichen Auswirkungen aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel nicht bloß geringfügig sind, wird dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit gegeben und eine Wiederaufnahme sowohl der Feststellungsverfahren als auch der Umsatzsteuer 2015 - 2017 vorgenommen.

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die belangte Behörde hat die Wiederaufnahme mit den Feststellungen in Tz. 2 des Berichtes sowie dem dazugehörigen Anhang betreffend die Feststellungen zu den einzelnen Subfirmen, die sich erst im Zuge der Betriebsprüfung ergeben haben, begründet.

[...]

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Mit einer Wiederaufnahme sollen bisher, d.h. im abgeschlossenen Verfahren, unbekannte aber entscheidungswesentliche Tatsachen berücksichtigt werden.

In den Beschwerdeschriftsätzen, die jeweils gleichzeitig auch gegen die neuen Sachbescheide gerichtet sind, wird nicht darauf eingegangen, aus welchem Grund eine Wiederaufnahme nicht zulässig gewesen sein sollte.

Der Bf. wurde daher am 15.10.2021 vom Bundesfinanzgericht ein Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide erteilt und ihr die Behebung folgender Mängel bis zum 30.11.2021 aufgetragen:

- die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide jeweils angefochten werden (§ 250 Abs. 1 lit. b BAO);
- jeweils die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (§ 250 Abs. 1 lit. c BAO);
- jeweils eine Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO);

In dem als „Verbesserung“ bezeichneten Schriftsatz vom 30.11.2021 verweist die Bf. auf die eingebrachten Bescheidbeschwerden und wendet sich gegen einzelne Feststellungen zu den im Bericht angeführte Subunternehmen lt. Bericht. Damit wird aber nicht begründet, warum im Hinblick auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO die Wiederaufnahme der Verfahren nicht zulässig gewesen sein soll.

Dem Mängelbehebungsauftrag wurde somit nicht entsprochen, sodass die Beschwerden gegen die Bescheide mit denen die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO wiederaufgenommen worden sind, als zurückgenommen gilt.

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich die Rechtsfolge im Falle der Nichtbefolgung eines Mängelbehebungsauftrages unmittelbar aus § 85 Abs. 2 BAO ergibt, liegt hier keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) fand im Jahr 2019 eine Betriebsprüfung betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2015 bis 2017 sowie eine Nachschau betreffend Umsatzsteuer 2018 bis 2019 statt.

Im „Anhang zu Tz.1 Sachverhalt“ wurde von der Betriebsprüfung (BP) folgendes festgestellt und das von der Bf. mit Schreiben vom 30.11.2021 (V) erstattete Vorbringen dazu ergänzt:

„Die Firma „***Bf1***“ ist in der Baubranche (Trockenbau) tätig. Um die Aufträge erledigen zu können, ist die Firma auf Subunternehmer angewiesen. Sämtliche Leistungen sind lt. Auskunft von Hr. ***1*** (P, Komplementär) von den beauftragten Unternehmen selbst erbracht worden. Die Preiskalkulation für die Subunternehmen richtet sich nach den Preisen der Auftraggeber abzüglich einer Gewinnspanne. Die geleisteten Stunden wurden auf Zettel geschrieben und anschließend auf einen Regiebericht übertragen, der dem Auftraggeber vorgelegt wurde. Im Regiebericht sind die ausgeführte Arbeit, eingesetzte Arbeitskraft (u.a.

Name, Stunden, Arbeitszeit, Bemerkungen) und Beistellung von Bau-, Hilfs- und Nebenstoffen, Geräten und Maschinen, Fremdleistungen und Sonstiges angeführt. Anhand der vorgelegten Regieberichte, konnten weder die Namen der eigenen Arbeitskräfte, noch der Subfirmen eruiert werden. Diese sind schlichtweg nicht angerührt auf den Regieberichten. Das Baumaterial wird von den Auftraggebern, wenn die ***Bf1*** als Subunternehmer tätig ist, zur Verfügung gestellt. Wenn als Generalunternehmen gearbeitet wird, dann wird das Material angekauft. Die Firmenunterlagen (wie z.B. Firmenbuch, UID-Nummer, Ausweiskopie) wurden Hr. P. von den jeweiligen Geschäftsführern übergeben. Die HFU-Liste wurde von Hr. P. selbst überprüft. Die UID- Nummer wurde immer vor der Bezahlung kontrolliert.

Zu den Auskünften von Hr. P. ist anzumerken, dass keine Stundenaufzeichnungen oder Regieberichte der beauftragten Fremdfirmen in jeglicher Form vorgelegt wurden.“

Zu folgenden Subfirmen wurden Feststellungen getroffen:

1.: ***2*** GmbH

2.: ***3*** GmbH

3.: ***4*** GmbH

4.: ***5*** Bau und Handel GmbH

5.: ***6*** OG

6.: ***7***. GmbH

Ad 1. ***2*** GmbH:

Diese sei 2015 für die Bf. tätig geworden. Herr P. habe sich lt. seinen Angaben an die Firma gewandt, da er selbst einmal für diese gearbeitet habe und den Geschäftsführer Herrn ***8*** gekannt habe. Dieser sei seit 26.4.2013 als Geschäftsführer eingesetzt worden und sei seit 2013 zu 100% beteiligter Gesellschafter. Zu dieser Zeit sei auch der Name ***9*** GmbH auf ***2*** GmbH sowie die Firmenadresse geändert worden.

Die Firma ***2*** sei seit dem Geschäftsführerwechsel als Betrugsfirma eingestuft worden.

Folgende Leistungen wurden von der GmbH an die Bf. verrechnet:

2015:

Datum	Konto	GKonto	BK	Beleg	Soll	Haben	UC	VSt	USt	Text	Kontobezeichnung	GKontobezeichnung
05.01.2015	4900	2000	KA	2	1.500,00	0,00	6520	300,00	300,00	* GSTX	FREMDARBEIT	KASSA
05.01.2015	4900	2000	KA	3	6.000,00	0,00	6520	1.200,00	1.200,00	* GSTX	FREMDARBEIT	KASSA
02.03.2015	4900	2120	RA		14.254,00	0,00	6520	2.850,80	2.850,80	*	FREMDARBEIT	RAIFFEISEN
					21.754,00							

Dazu habe P der Betriebsprüfung gegenüber folgende Angaben gemacht:

Zu den erteilten Aufträgen im Prüfungszeitraum gebe es keine schriftlichen Verträge.

Die Kontrolle der Arbeiten habe durch P und seinen Arbeiter/Angestellten erfolgt. Dazu gebe es keine Aufzeichnungen.

Barzahlungen erfolgten an Herrn ***8***.

Rechnungen, die per Banküberweisung zu bezahlen gewesen seien, seien mit der Post geschickt worden und von P und einem Angestellten überprüft worden. Die Kontodaten seien auf der Rechnung gestanden.

Nachfolgende Unterlagen seien vorgelegt worden:

- Firmenbuchauszug vom 17.07.2013
- Reisepass Kopie von Hr. ***8***

- Abfrage in der HFU-Liste vom 02.03.2015
- Firmenbuchauszug vom 26.04.2013
- UID-Nummer Abfrage (Homepage „http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=de") vom 27.03.2013
- Abfrage in der HFU-Liste vom 29.04.2013
- Auftragsschreiben vom 28.03.2013

Angemerkt werde, dass es keine aktuelle UID-Abfrage gebe und das Auftragsschreiben aus dem Jahr 2013 stamme und im Übrigen “Blanko” erteilt worden sei, d.h. ohne konkreten Bauauftrag und auf die Fa. ***9*** GmbH laute.

Auch nach mehrmaligen Aufforderungen seine keine Stundenaufzeichnungen, Ausweiskopien der Arbeiter etc. vorgelegt worden. Es sei somit unklar, wer auf den jeweiligen Baustellen gearbeitet habe.

Abgabenbehördliche Erhebungen hätten ergeben, dass die Ausgangrechnungen unterschiedliche Firmenlogos aufwiesen und verschiedene Rechnungskreise verwendet worden seien. Weiteres seien auf den Rechnungen verschiedene Bankkonten angeführt. Die Firma sei zumindest ab dem Geschäftsführerwechsel mit 26.4.2013 als Betrugsfirma eingestuft worden.

Ausführungen der Bf. im Zuge der Verbesserung vom 30.11.2021, in der Folge „V“ bezeichnet:

Die Feststellung Auch nach mehrmaligen Aufforderungen wurden keine Stundenaufzeichnungen, Ausweiskopien der Arbeiter, etc. vorgelegt. Es ist somit nach wie vor unklar, wer auf den jeweiligen Baustellen bzw. Bauvorhaben gearbeitet hat, hätte lauten müssen:

....es wurden keine genauen Stundenaufzeichnungen, Ausweiskopien usw. vorgelegt, es handelt sich bei dem Auftrag um einen pauschalen Auftrag

Genaue Stundenaufzeichnungen seine nur bei leistungsabhängige Abgeltung erforderlich. Die Arbeiten seien vom Geschäftsführer kontrolliert worden. Schriftliche Aufzeichnungen seine gesetzlich nicht vorgesehen. Die Firma wurde erst nach Beauftragung als Betrugsfirma eingestuft. Der Geschäftsführer konnte diese nicht wissen.

Aus den Abfragen sei ersichtlich gewesen, dass die Arbeiter ordnungsgemäß angemeldet und beschäftigt gewesen seien.

Ad 2. ***3*** GmbH

Folgende Kosten von der Firma ***3*** seien geltend gemacht worden:

2015:

Datum	Konto	GKonto	BK	Beleg	Soll	Haben	UC	VSt	USt	Text	Kontobezeichnung	GKontobezeichnung
08.05.2015	4900	2000	KA	60	6.000,00	0,00	6520	1.200,00	1.200,00	*	GmbH	FREMDARBEIT KASSA
16.06.2015	4900	2000	KA	83	2.000,00	0,00	6520	400,00	400,00	*		FREMDARBEIT KASSA
16.06.2015	4900	2000	KA	84	1.000,00	0,00	6520	200,00	200,00	*		FREMDARBEIT KASSA
16.06.2015	4900	2000	KA	85	1.500,00	0,00	6520	300,00	300,00	*		FREMDARBEIT KASSA
26.06.2015	4900	2120	RA		10.000,00	0,00	6520	2.000,00	2.000,00	*		FREMDARBEIT RAIFFEISEN
19.11.2015	4900	2000	KA	148	8.000,00	0,00	6520	1.600,00	1.600,00	*		FREMDARBEIT KASSA
18.12.2015	4900	2000	KA	175	5.000,00	0,00	6520	1.000,00	1.000,00	*		FREMDARBEIT KASSA
					33.500,00							

Herr P habe folgende Auskunft erteilt:

Die Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer Herrn ***10*** sei im Lokal ***11*** in der ***38*** erfolgt.

„Zu den erteilten Aufträgen gibt es keinen schriftlichen Vertrag. Die Kontrolle der durchgeführten Arbeiten erfolgte durch Hr. ***1*** und seinen Arbeitern/Angestellten. Aufzeichnungen und Mitschriften darüber wurden keine vorgelegt. Die Rechnungen, die mit Banküberweisung beglichen wurden, wurden per Post zugeschickt oder händisch übergeben. Die Kontodaten standen auf den Rechnungen. Die Barzahlungen wurden auf den jeweiligen Baustellen an den Geschäftsführer, Hr. ***10***, übergeben. Die Rechnungen die mit Banküberweisung beglichen wurden, wurden von Hr. ***1*** und einem Angestellten auf deren Richtigkeit überprüft.“

Folgende Unterlagen seien vorgelegt worden:

- Firmenbuchauszug vom 23.03.2015
- Reisepass Kopie von Hr. ***10***
- Bescheid über die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Dazu treffe die Betriebsprüfung folgende Feststellungen:

- Keine aktuelle UID-Nummernabfrage, Firmenbuchauszug, etc.
- Überwiegende Barzahlungen

Folgender Sachverhalt sei von der BP festgestellt worden:

Hr. ***10*** sei mit 12.3.2015 als alleiniger Gesellschafter der am 18.9.2014 errichteten Gesellschaft eingesetzt worden.

Weiters wurde festgestellt:

„Am 13. Oktober 2015 gab Herr ***10*** niederschriftlich bekannt, dass diverse Rechnungen der Firma „***3***“ GmbH nicht von ihm ausgestellt wurden und die Firma nie mit den Rechnungsempfängern in Kontakt war.

Bei weiteren vorgelegten Rechnungen gab Hr. ***10*** am 16. Dezember 2015 niederschriftlich bekannt, dass es sich bei diesen Rechnungen ebenfalls um Fälschungen handelt. Weiters habe er angegeben, dass gefälschte Sozialversicherungsanmeldungen mit dem Firmenstempel der „***3***“ GmbH durchgeführt worden seien.

Im Zuge von abgabenbehördlichen Ermittlungen erfolgte im Jänner 2016 die Begehung der Geschäftsanschrift, wobei niemand angetroffen wurde. Laut Auskunft vom Nachbarbüro war das Büro der Firma „***3***“ GmbH schon lange unbesetzt. Auch zum Gesellschafter-Geschäftsführer konnte kein Kontakt hergestellt werden und es wird vermutet, dass dieser mit einem gefälschten Reisepass aufgetreten ist.

Es konnte auch herausgefunden werden, dass zumindest ab März 2015 ein Herr „***12***“ als Chef der Firma „***3***“ GmbH nach außen hin auftritt.

Anhand von Kontrollmitteilungen hat sich herausgestellt, dass verschiedene Rechnungslayouts, Rechnungsnummernformate und Bankverbindungen verwendet wurden. Seit 6. November 2015 ist der Gesellschafter-Geschäftsführer Hr. ***10*** in Österreich melderechtlich nicht mehr erfasst.

Die Firma wurde ab März 2015 als Betrugsfirma eingestuft. Sie befindet sich mit Bescheid vom 05. April 2016 auf der Liste der Scheinunternehmen.“

Von der belangten Behörde wurde zu dieser Firma ein Feststellungsbescheid vom 26.2.2016 der Finanzpolizei beim FA 08 über das Vorliegen eines Scheinunternehmens gem. § 8 SGG ab dem 6.11.2015 vorgelegt.

V: Die persönliche Abnahme des Werkes sei in der Baubranche üblich

Die Feststellung, dass keine aktuelle UID-Nummernabfrage durchgeführt wurde, ist einerseits unrichtig, andererseits widerspricht diese Feststellung der Behauptung der Betriebsprüfung der Geschäftsführer habe die Abfragen nicht selbst getätigt.

Genaue Stundenaufzeichnungen seien nur bei leistungsabhängiger Abgeltung üblich.

Die Firma wurde erst nach Beauftragung als Betrugsfirma eingestuft

Ad 3.) ***13*** GmbH

Folgende Kosten wurde von der Bf. lt. deren Buchhaltung geltend gemacht:

2016:

Datum	Konto	GKonto	BK	Beleg	Soll	Haben	UC	VSt	USt	Text	Kontobezeichnung	GKontobezeichnung
24.02.2016	4900	2120	RA		7.906,50	0,00	6520	1.581,30	1.581,30	*	FREMDARBEIT	RAIFFEISEN
09.03.2016	4900	2120	RA		10.500,00	0,00	6520	2.100,00	2.100,00	*	FREMDARBEIT	RAIFFEISEN
31.03.2016	4900	2120	RA		13.106,30	0,00	6520	2.621,26	2.621,26	*	FREMDARBEIT	RAIFFEISEN
11.05.2016	4900	2120	RA		9.134,00	0,00	6520	1.826,80	1.826,80	*	FREMDARBEIT	RAIFFEISEN
20.06.2016	4900	2120	RA		5.283,00	0,00	6520	1.056,60	1.056,60	*	FREMDARBEIT	RAIFFEISEN
					45.929,80							

Der Kontakt zur Firma sei durch den Geschäftsführer Herrn ***14*** hergestellt worden. Schriftliche Verträge gebe es nicht. Lt. Herrn P seien sowohl die Arbeiten als auch die Rechnungen von Herrn P und seinem Angestellten kontrolliert worden und die Abrechnung sei lt. Regieberichten oder pauschal erfolgt.

Folgende Unterlagen seien vorgelegt worden:

- Firmenbuchauszug vom 09.03.2016
- Firmenbuchauszug vom 09.02.2016
- UID-Nummer Abfrage vom 18.02.2016
- Reisepass Kopie von Hr. ***14***
- Zentralen Melderegister Auszug von Hr. ***14*** vom 18.11.2015

Zu den Auskünften von Hr. ***1*** sei anzumerken, dass keine aktuelle UID-Nummern Abfrage, Firmenbuchauszug, etc. durchgeführt worden sei.

Auch nach mehrmaligen Aufforderungen seien keine Stundenaufzeichnungen, Ausweiskopien der Arbeiter vorgelegt worden.

Die belangte Behörde ermittelte, dass die Begrenzung der UID-Nummer mit 29.6.2016 erfolgt sei. Mit Bescheid vom 4.10.2016 sei sie in die Liste der Scheinunternehmen ab 11.7.2016 (sprunghafter Anstieg der Anmeldungen zur Sozialversicherung) aufgenommen worden.

V: Die mündlich geschlossenen Verträge seien ebenso verbindlich wie schriftliche.

Der Geschäftsführer habe selbst aktuelle Abfragen getätigt und somit als ordentlicher Geschäftsmann agiert.

Genaue Stundenaufzeichnungen seien nur bei leistungsabhängiger Abgeltung üblich.

Die Firma wurde erst nach Beauftragung durch die Bf. in die Liste der Scheinunternehmen aufgenommen.

Ad 4. ***5*** Bau-und Handel GmbH

In der Buchhaltung der Bf. seien folgende Kosten von dieser Firma geltend gemacht worden:

2016:

Datum	Konto	GKonto	BK	Beleg	Soll	Haben	UC	VSt	USt	Text	Kontobezeichnung	GKontobezeichnung
29.06.2016	4900	2120	RA		11.618,00	0,00	6520	2.323,60	2.323,60	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
19.07.2016	4900	2120	RA		11.453,00	0,00	6520	2.290,60	2.290,60	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
23.08.2016	4900	2120	RA		11.808,00	0,00	6520	2.361,60	2.361,60	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
31.08.2016	4900	2120	RA		12.072,50	0,00	6520	2.414,50	2.414,50	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
03.11.2016	4900	2120	RA		20.000,00	0,00	6520	4.000,00	4.000,00	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
16.11.2016	4900	2120	RA		30.300,00	0,00	6520	6.060,00	6.060,00	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
07.12.2016	4900	2120	RA		33.077,50	0,00	6520	6.615,50	6.615,50	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
					130.329,00							

2017:

Datum	Konto	GKonto	BK	Beleg	Soll	Haben	UC	VSt	USt	Text	Kontobezeichnung	GKontobezeichnung
20.01.2017	4900	2120	RA		5.000,00	0,00	6520	1.000,00	1.000,00	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
					5.000,00							

Der Geschäftsführer der Bf. habe angegeben, die Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer der ***5*** Bau, Herrn ***15***, sei auf der Baustelle erfolgt.

Schriftliche Verträge gebe es nicht. Lt. Herrn P seien sowohl die Arbeiten als auch die Rechnungen von Herrn P und seinem Angestellten kontrolliert worden und die Abrechnung sei lt. Regieberichten oder pauschal erfolgt. Die Rechnungen seien meist per Post zugeschickt oder händisch übergeben worden. Diese seien von Herrn P und einem Angestellten überprüft worden.

Folgende Unterlagen seien der Außenprüfung vorgelegt worden:

- Firmenbuchauszug vom 27.05.2016
- Zentralen Melderegister Auszug von Hr. ***15*** vom 06.05.2016
- Reisepass Kopie von Hr. ***15***
- UID-Nummer Abfrage vom 28.6.2016
- Abfrage in der HFU-Liste vom 28.06.2016

Es habe nicht festgestellt werden können, wann die UID Nummernabfrage durchgeführt worden sei, d.....??? siehe aber Datum im Bericht oben.

Auch nach mehrmaligen Aufforderungen seien keine Stundenaufzeichnungen, Ausweiskopien der Arbeiter vorgelegt worden.

Erkundigungen des FA hätten u.a. zu folgender Sachverhaltsdarstellung geführt:

„Mit 7. Juli 2015 wurde Hr. ***15*** als Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen. Im Zuge von abgabenbehördlichen Erhebungen erfolgte die Begehung des Betriebssitzes ***16***. Es konnte niemand angetroffen werden und es war auch kein Firmenschild/Logo vorhanden. Nach Rücksprache mit der Hausverwaltung konnte

diese keinerlei Auskunft über die Firma ***5*** Bau und Handel GmbH geben, da diese der Hausverwaltung gänzlich unbekannt war. Es konnte nie Kontakt zu Hr. ***15*** hergestellt werden.

Aufgrund von Kontrollmitteilungen hat sich herausgestellt, dass unzählige verschiedene Rechnungslayouts verwendet wurden, verschiedene Bankkonten vorhanden sind, Gewerbeberechtigungen fehlen, nachweislich betrügerisch genutzte Scheinrechnungen durch fremde Dritte ausgestellt und Personalanmeldungen durch fremde dritte Firmen durchgeführt wurden. Daher wurde die Firma ***5*** Bau und Handel GmbH ab dem Zeitpunkt des Geschäftsführer-/Gesellschafter- Wechsel (30. Juni 2015) als Betrugsfirma eingestuft.“

V: Genaue Stundenaufzeichnungen seien nur bei leistungsabhängiger Abgeltung üblich.

Die Firma wurde erst nach Beauftragung durch die Bf. als Betrugsfirma eingestuft.

Ad 5. ***6*** OG:

In der Buchhaltung der Bf. seien im Prüfungszeitraum folgende Kosten von der Fa. ***6*** OG geltend gemacht worden:

2017:

Datum	Konto	GKonto	BK	Beleg	Saldo	Haben	UC	VSt	USt	Text	Kontobezeichnung	GKontobezeichnung
22.03.2017	4900	2120	RA		10.826,00	0,00	6520	2.165,20	2.165,20	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
09.05.2017	4900	2120	RA		11.208,00	0,00	6520	2.241,60	2.241,60	* 367	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
23.05.2017	4900	2120	RA		13.500,00	0,00	6520	2.700,00	2.700,00	* 433	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
28.06.2017	4900	2120	RA		15.000,00	0,00	6520	3.000,00	3.000,00	* 576	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
17.07.2017	4900	2120	RA		6.192,00	0,00	6520	1.238,40	1.238,40	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
28.08.2017	4900	2120	RA		3.611,00	0,00	6520	722,20	722,20	* 984,985	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
					60.337,00							

Bei den verrechneten Leistungen handle es sich um Bauleistungen gem. § 19 UstG. Bezahlung sei mittels Banküberweisung erfolgt.

Herr ***1*** habe den Geschäftsführer, Herrn ***17*** im Kaffeehaus kennengelernt.

Wörtlich wurde im Bericht zu den weiteren Modalitäten ausgeführt:

„Die Kontrolle der durchgeführten Arbeiten erfolgte durch Hr. ***1*** und seinen Arbeitern/Angestellten. Aufzeichnungen und Mitschriften darüber wurden keine vorgelegt. Die Rechnungen wurden meist per Post zugeschickt oder händisch übergeben. Die Kontodaten standen auf den Rechnungen. Die Rechnungen wurden von Hr. ***1*** und einem Angestellten auf deren Richtigkeit überprüft. Die Abrechnung erfolgte lt. Regiebericht oder pauschal. Anmeldungen von den Arbeitern der Subfirmen wurden vor Ort gesehen. Hr. ***17*** hat noch eine weitere Firma in der Slowakei. Die Arbeiten wurden von der Firma ***6*** OG und dessen Subunternehmen durchgeführt.“

Nachfolgende Unterlagen seien der Betriebsprüfung vorgelegt worden:

- Firmenbuchauszug vom 22.03.2017
- Zentralen Melderegister Auszug von Hr. ***17*** vom 13.02.2017
- Reisepass Kopie von Hr. ***17***
- Abfrage in der HFU-Liste vom 28.08.2017 und vom 11.09.2017
- Auftragsschreiben vom ? (Datum wurde nicht angeführt)

Es sei keine aktuelle UID-Nummern Abfrage durchgeführt worden, bei dem Auftragsschreiben handle es sich um ein „Blanko“-Auftragsschreiben ohne Anführung eines konkreten Bauvorhabens. Da keine Stundenaufzeichnungen, Ausweiskopien der Arbeiter etc. vorgelegt worden seien, sei unklar wer auf den jeweiligen Baustellen tatsächlich gearbeitet habe.

Am tt.10.2017 sei das Konkursverfahren eröffnet worden und mit Beschluss vom 5.6.2018 aufgehoben worden. Auf Grund von Kontrollmittelungen habe sich ergeben, dass verschiedene Rechnungslayouts verwendet worden seien.

Ad 6. ***18*** Bau GmbH

In der Buchhaltung der Bf. seien im Prüfungszeitraum folgende Kosten von der Firma

18 Bau GmbH geltend gemacht worden:

2017:

Datum	Konto	GKonto	BK	Beleg	Soll	Haben	UC	VSt	USt	Text	Kontozeichnung	GKontozeichnung
14.09.2017	4900	2120	RA		8.000,00	0,00	6520	1.600,00	1.600,00	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
03.10.2017	4900	2120	RA		8.300,00	0,00	6520	1.660,00	1.660,00	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
18.10.2017	4900	2120	RA		11.000,00	0,00	6520	2.200,00	2.200,00	*	FREMDARBEIT	RAFFEISEN
03.11.2017	4900	2130	OB		10.269,50	0,00	6520	2.053,90	2.053,90	*	FREMDARBEIT	OBERBANK
21.11.2017	4900	2130	OB		20.557,00	0,00	6520	4.111,40	4.111,40	*	FREMDARBEIT	OBERBANK
19.12.2017	4900	2130	OB		4.605,00	0,00	6520	921,00	921,00	*	FREMDARBEIT	OBERBANK
					62.731,50							

Es habe sich um Bauleistungen gehandelt, die Bezahlung sei mittels Banküberweisung erfolgt.

Herr ***1*** habe lt. seinen Angaben den Geschäftsführer Herrn ***19*** im Cafe R in Wien kennengelernt. Es habe keine schriftlichen Verträge gegeben. Die Kontrolle der Arbeiten sowie der Rechnungen sei durch Herrn ***1*** oder einen Angestellten erfolgt. Die Abrechnungen sei lt. Regiebericht oder pauschal erfolgt. Es seien Anmeldungen der Arbeiter vor Ort gesehen worden.

Folgende Unterlagen seien der Außenprüfung vorgelegt worden:

- Firmenbuchauszug vom 17.07.2017
- Zentralen Melderegister Auszug von Hr. ***19*** vom 02.06.2017

- Reisepass Kopie von Hr. ***19***
- Abfrage in der HFU-Liste vom 08.01.2017 und vom 11.09.2017
- Auftragsschreiben vom ? (Datum wurde nicht angeführt)
- UID-Nummer Abfrage

Bei dem vorgelegten Auftragsschreibern habe es sich um eine Blankoformular gehandelt.

Auch nach mehrmaligen Aufforderungen seien keine Stundenaufzeichnungen, Ausweiskopien der Arbeiter, etc. vorgelegt worden. Es sei somit nach wie vor unklar, wer auf den jeweiligen Baustellen bzw. Bauvorhaben gearbeitet habe.

Am tt.3.2018 sei der Konkurs eröffnet worden.

Im Zuge der Nachschau wurden Eingangsrechnungen von folgenden Firmen überprüft:

1.: ***18*** Bau GmbH

2018:

Datum	Rechnungsnr.	Betrag
20.12.2017	R2017FR9	4.600,00
20.12.2017	R2017FR10	1.200,00
20.12.2017	R2017FR11	6.200,00
20.12.2017	R2017FR12	920,00
20.12.2017	R2017FR13	1.403,00
		14.323,00

Die weiteren Feststellungen decken sich mit jenen, die für den Prüfungszeitraum 2015 bis 2017 getroffen wurden.

V: Es sei eine Unbedenklichkeitsbescheinigung vom 20.4.2017 vorgelegt worden und die Zahlungen für die gegenständlichen Aufträge sein im September 2017 erfolgt, daraus folgt, dass die Auftragsvergabe unmittelbar nach Überprüfung der Unbedenklichkeitsbescheinigung erfolgt sei.

2.: ***20*** GmbH

Folgende Kosten seien geltend gemacht worden:

2018:

Datum	Rechnungsnr.	Betrag
03.04.2018	18227030404	2.000,00
03.04.2018	18227030403	2.668,00
03.04.2018	18227030402	3.100,00
03.04.2018	18227030401	7.500,00
18.07.2018	18227180701	4.500,00
		19.768,00

Das Finanzamt habe folgenden Sachverhalt festgestellt:

„Der Antrag über die Errichtung einer Gesellschaft erfolgte mit 6. Oktober 2014. Mit Antrag vom 16. Februar. 2018 wurde am 16. März 2018 im Firmenbuch der Firmenname von ***21*** GmbH auf ***22*** GmbH geändert und Fr. ***23*** als 100%ige Gesellschafterin im Firmenbuch eingetragen. Der Firmensitz ist lt. Firmenbuch an der Adresse ***24*** Wien. Mit tt. September 2018 wurde ein Konkursverfahren beim HG Wien mit Aktenzeichen ***25*** eröffnet. Lt. Erhebungen konnte weder zum Unternehmen noch zu einer für das Unternehmen handelnde Person persönlich Kontakt hergestellt werden. Des Weiteren hatte das Unternehmen nicht ausreichend Personal

angestellt um mehrere Leistungen erbringen zu können. Es kann davon ausgegangen werden dass die in Rechnung gestellten Leistungen nicht von der ***22*** GmbH erbracht werden konnten. Lt. Erhebungen kann ab dem Zeitpunkt des Gesellschafter-Geschäftsführerwechsels davon ausgegangen werden, dass es sich um reine Schein- bzw. Deckungsrechnungen handelt.

3.: ***26*** GmbH

Folgende Kosten seien von der Bf. geltend gemacht worden:

2018:

Datum	Rechnungsnr.	Betrag
04.12.2018	RE2018-49DA1031	2.100,00
10.12.2018	RE2018-50DA1033	2.300,00
12.11.2018	RE2018-46NO1023	1.300,00
12.11.2018	RE2018-46NO1024	3.500,00
12.11.2018	RE2018-46NO1025	26.000,00
05.11.2018	RE2018-45NO1029	2.000,00
02.11.2018	RE2018-46NA1011	10.000,00
07.09.2018	RE2018-36SA1013	1.300,00
14.09.2018	RE2018-37SA1009	2.500,00
14.09.2018	RE2018-37SA1008	10.000,00
		61.000,00

ngen

Folgender Sachverhalt sei von der Betriebsprüfung festgestellt worden:

„Der Antrag über die Errichtung einer Gesellschaft erfolgte mit 25. März 2015. Seit 24. Juli 2018 wurde Hr. ***27*** als 100%iger Gesellschafter-Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Ebenso wurde mit 24. Juli 2018 der Firmensitz an die Adresse ***28*** Wien, verlegt.

Lt. Erhebungen bezüglich der Greifbarkeit des Geschäftsführers, aufrechte Geschäftskontakte, aufrechter Betriebssitz, konnte kein Kontakt zur Firma bzw. zur Geschäftsführung hergestellt werden.

Sowohl bezüglich der Betriebsprüfung als auch der Nachschau kommt die belangte Behörde letztlich im Zuge der rechtlichen Würdigung zur Auffassung, dass es sich bei den in der Buchhaltung aufgefundenen Rechnungen der einzelnen namentlich angeführten Unternehmen bei sämtlichen Rechnungen um Scheinrechnungen handelt, um damit einen überhöhten Betriebsaufwand geltend zu machen.

Dies berechtige einerseits zur Versagung des Vorsteuerabzuges, da die jeweiligen Rechnungsaussteller nicht die Leistungserbringer sein konnten und andererseits zur bloßen Gewährung von 50% des Lohnaufwandes im Schätzungsweg, da die Leistungen offenbar tatsächlich erbracht worden sein.

Gegen die in der Folge ergangenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO sowie die jeweiligen Sachbescheide sowie die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner, April, Oktober und November 2018 wurden mit Schriftsätzen vom 19.6.2019 für jedes Jahr bzw. die Fesetzungsmonate gesondert Beschwerde erhoben.

Die wortidenten Beschwerden lauten wie folgt:

„Mit den angefochtenen Bescheiden erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen des abgabenbehördlichen Prüfung die Veranlagung der Einkünfte des Beschwerdeführers gem. §188 BAO 2015. Hingegen richtet sich die nunmehrige Beschwerde des Beschwerdeführers wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes, unrichtiger rechtlicher Beurteilung und Mangelhaftigkeit des Verfahrens.

Die ***30*** ist in der Baubranche „Trockenbau“ tätig und ist zur Durchführung Ihrer Aufträge öfters an Subunternehmen gebunden, weil diese manchmal über zu wenige bei der KG beschäftigte Arbeiter verfügt.

Herr ***31*** ist der Geschäftsführer und bereits langjährig in der Baubranche tätig, weshalb er über mehrere Kontakte in dieser Branche verfügt. Bei der Auswahl der zu beauftragenden

Subunternehmen hat der Geschäftsführer jeweils einen Firmenbuchauszug der gegenständlichen Subfirma angefordert und hat dieser eine Reisspasskopie des jeweiligen Geschäftsführers beantragt. Ebenso wurden von diesem die Gültigkeit der UID Steuernummer durchgeführt und eine Abfrage in der HFU-liste vorgenommen.

Er ist sohin seinen Verpflichtungen als ordentlicher Geschäftsführer ausreichend nachgekommen.

Zum Einwand, dass keine schriftlichen Verträge zwischen den Unternehmen vorliegen, wird entgegnet, dass der Geschäftsführer der ***30*** bereits langjährige Geschäftsbeziehungen mit diesen führt bzw diese auch von vorangegangenen Projekten von früheren Arbeitsstellen kennt. Weiters sei darauf hingewiesen, dass auch mündliche Verträge verbindlich sind.

Zum Einwand, dass es sich bei den gegenständlichen Subunternehmen und Scheinfirmen bzw bei den gegenständlichen Aufträgen um Deckungsrechnungen handelt, wird entgegengebracht, dass die Subunternehmen teilweise als Scheinfirmen eingestuft wurden, aber die Zusammenarbeit mit diesen stets vor dieser Einstufung stattfanden.

Der Geschäftsführer führte für jeden Auftrag einen Regiebericht und wurden die Zahlungen sowohl in bar als auch als Überweisung mittels Bankkonto getätigt. Die Aufzeichnungen stimmen hiebei jeweils mit den vorgelegten Unterlagen überein. Der Umstand, dass keine genaueren Aufzeichnungen über den konkreten Arbeiter für den jeweiligen Arbeitsauftrag vorliegt, liegt darin, dass eine solche penible Aufstellung nicht die Sache der auftraggebenden Partei ist, sondern dem Geschäftsführer des jeweiligen Subunternehmens obliegt. Eine derartige Aufstellung fällt keinesfalls in den Zuständigkeitsbereich der beschwerdeführenden Partei. Es ergeben sich sohin keinerlei inhaltliche Unrichtigkeiten oder Buchführungsmängel.

Zusätzlich ist laut aktueller Judikatur die Behörde nicht bei jedwedem formellen Mangel der Buchführung dazu berechtigt, eine Schätzung durchzuführen. Weder hat der Beschwerdeführer Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorgelegt noch sind diese sachlich unrichtig. Die Bücher weisen jedoch keine solchen sachlichen Unrichtigkeiten auf, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnung in Zweifel zu ziehen.

Nimmt die Behörde dennoch eine Schätzung vor, sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung relevant sind und ist diese nachvollziehbar zu begründen. Der Behörde steht dabei grundsätzlich die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode frei, jedoch sollte dabei das für die Ermittlung geeignetste Verfahren gewählt werden, um das am wahrscheinlichsten richtige Ergebnis zu erzielen. Im Zuge dieses Schätzungsverfahrens ist die Behörde dazu angehalten, die zum Schätzungsergebnis führenden Erwägungen begründet auszuführen und muss die Schätzung ebenso mit der Lebenserfahrung in Einklang zu bringen sein.

In den gegenständlichen Bescheiden beruft sich die Behörde bloß auf ihre grundsätzliche Schätzungsbefugnis und kommt daher ihrer Begründungspflicht nicht ausreichend nach.

Enthält der Bescheid überhaupt keine vollständige Begründung, dann liegt ein Begründungsmangel vor. Eine unvollständige Begründung liegt insbesondere dann vor, wenn im Rahmen von Ermessensmaßnahmen zwar die Tatbestandliche Ungewissheit dargestellt, jedoch keinerlei Erwägungen über die Ermessensübung in der Begründung zu finden ist. Sie nimmt jeweils einen prozentuellen Betrag von 50 % an. Dieser Betrag ist dem Beschwerdeführer insbesondere nicht nachvollziehbar, als in den Feststellungen auf Seite 11 explizit angeführt wird, dass die Erstbehörde davon ausgeht, dass die Leistungen auch tatsächlich erbracht wurden und der jeweilige Regiebericht dies bezüglich auch vorgelegt wurde.“

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 2.9.20219, die sich ihrem Spruch gemäß auf sämtliche Beschwerde bezieht, verweist die belangte Behörde zunächst darauf, dass ein „ordentlicher Geschäftsmann“ sämtliche Abfragen, wie Firmenbuchauszüge, HUF-Liste, UID-Nummern selbst durchgeführt hätte, um sich von der Seriosität des Subunternehmers zu überzeugen.

Es seien nur Regieberichte der Bf. an ihren Auftraggeber, nicht jedoch der Subunternehmen an die Bf. vorgelegt worden.

Zahlungen an die Subunternehmen in nicht unbeträchtlicher Höhe, die lediglich auf Grund von Rechnungen erfolgt seien, ohne dass die in den Rechnungen angeführten Unterlagen oder Dokumentationen hätten vorgelegt werden können, seien als im Wirtschaftsleben ungewöhnlich zu bezeichnen und nicht glaubwürdig (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

Teilweise enthielten die Rechnungen nur Sammelbegriffe (Regiearbeit, Lt. Anbot.....). In letzteren Fällen seien diese Angebote nicht vorgelegt worden.

Es müsse nochmals darauf hingewiesen werden, dass ein ordentlicher Geschäftsmann zumindest Aufzeichnungen vorlegen hätte können, in denen eine dokumentierte Kontrolle/Überprüfung der von den Subfirmen in Rechnung gestellten Leistungen erfolgte. Derartige Unterlagen konnten auch nach mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt werden. Die erwähnten Unterlagen wurden lt. Auskunft des Geschäftsführers, zwar geführt, jedoch aber weggeworfen. Somit wurden Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt. Schließlich fehlt es an jedem guten Glauben, wenn die erbrachten Leistungen (u.a. Regiestunden, Pauschalarbeiten) zwar, lt. Angaben des Geschäftsführers, überprüft und aber nicht dokumentiert bzw. weggeworfen wurden. Es fehlen somit Nachweise bezüglich der tatsächlichen Ausführung der Leistungen (VwGH 17.11.2005, 2001/13/0247).

Hinsichtlich der Anerkennung von 50% des Lohnaufwandes im Schätzungsweg wurde darauf verwiesen, dass dies einerseits einen Erfahrungswert der Betriebsprüfung darstelle, da Arbeitnehmer ohne entsprechende Bewilligung mangels Abfuhr von Lohn- und Sozialabgaben kostengünstiger beschäftigt werden könnten und weiteres werde dazu auf die Entscheidung des UFS vom 19.8.2003, RV/00852-W/02 verwiesen.

Die Behörde sei in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss gekommen, dass die Leistungen nicht von den Subfirmen erbracht worden seien, da letztlich nicht eruiert habe werden können, welche Arbeiter tatsächlich auf den Baustellen tätig gewesen seien.

Gegen die Beschwerdeentscheidung brachte die Bf. am 2.10.2019- ohne diese näher zu bezeichnen -einen nicht näher begründeten Vorlageantrag ein.

Obwohl dazu nicht zuständig, erließ die belangte Behörde einen Mängelbehebungsauftrag (siehe dazu die Ausführungen im Vorlagebericht), der vom Bundesfinanzgericht als weitere Ermittlung dahingehend gewertet wird, in welchem Umfang die Beschwerdeentscheidung, da als Sammelbescheid erlassen, angefochten wird.

Die Bf. übermittelte am 11.12.2019 einen als „Verbesserung“ bezeichneten Schriftsatz, wonach sie den „ Vorlageantrag vom 02.10.2019 verbessere und bekämpfe sohin die Beschwerdeentscheidung vom 24.10.2019 zu Abgabekontonummer ***32***.“

Der Bescheid werde nach wie vor vollinhaltlich bekämpft.

Da die Bf. selbst angibt, den Vorlageantrag vom 2.10.2019 zu verbessern, kann der Hinweis auf eine Beschwerdeentscheidung vom 24.10.2019 nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nur als Irrtum gewertet werden und ist von einer vollinhaltlichen Bekämpfung der Beschwerdeentscheidung auszugehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zunächst wird jener Sachverhalt festgestellt, der auf die Geschäftsgebarung und gewerbliche Tätigkeit der Bf. im Allgemeinen zutrifft. Sodann wird der die einzelnen Subfirmen betreffende Sachverhalt, soweit er über die allgemeinen Feststellungen hinausgeht und diese im Speziellen betrifft festgestellt:

Die Bf. war in den beschwerdegegenständlichen Jahren im Bereich „Trockenbau“ tätig und bediente sich zur Erfüllung ihrer Aufträge auch Subunternehmer.

Im Zuge einer Betriebsprüfung für die Jahre 2015 bis 2017 bzw einer Nachschau für die Monate Jänner, April, Oktober und November 2018 wurden im Rechenwerk der Bf. diverse Rechnungen vorgefunden, von denen der Geschäftsführer der Bf., P, behauptete es handle sich um von Subunternehmern gelegte Rechnungen.

Dabei handelte es sich um Rechnungen der Firmen ***2*** GmbH, ***3*** GmbH, ***33*** GmbH, ***5*** Bau und Handel GmbH, ***6*** OG, ***7***. Bau GmbH, ***20*** GmbH und ***26*** GmbH.

Den Geschäftsbeziehungen mit diesen Subunternehmen war gemeinsam,

1. dass die Kontaktaufnahme mit diesen Firmen bzw deren Geschäftsführern in Lokalen oder auf der Baustelle erfolgte. Der Geschäftsführer suchte in keinem einzigen Fall die Geschäftsräumlichkeiten der Subunternehmer zur Geschäftsanbahnung oder Vertragsabschließung auf.
2. Die Firmenunterlagen wie Firmenbuchauszüge, UID-Nummern, Ausweiskopien wurden von den Geschäftsführern der Subunternehmen dem Geschäftsführer der Bf. übergeben.
3. Die Arbeiten wurden von P kontrolliert. Über die Kontrolle der Arbeiten wurden keine Aufzeichnungen geführt.
4. Die von den Arbeitnehmern der Subunternehmen geleisteten Arbeitsstunden wurden auf Zettel geschrieben und sodann auf Regieberichte übertragen, die den Auftraggebern der Bf. vorgelegt wurden. Diese Zettel waren bei der Betriebsprüfung nicht mehr vorhanden. Aus den vorgelegten Regieberichten sind weder Namen der eignen Arbeiter noch der Subunternehmer zu entnehmen.
5. Verträge wurden nur mündlich geschlossen.

Zusammenfassend konnte daher nicht festgestellt werden, wer auf den einzelnen Baustellen tatsächlich gearbeitet hatte und welche Leistung erbracht wurde.

Darüberhinaus wird für die einzelnen Firmen folgender Sachverhalt, soweit entscheidungswesentlich, festgestellt:

1.: ***2*** GmbH

Rechnungslegungszeitraum: 5.1.2015-2.3.2015

Die der Betriebsprüfung vorgelegten Firmenunterlagen stammen aus dem Jahr 2013.

Die ursprünglich als ***9*** GmbH firmierende Firma wurde am 17.7.2013 auf ***2*** geändert.

Bereits mit 26.4.2013 wurde Hr. ***8*** als Geschäftsführer und 100%-beteiligter Gesellschafter eingesetzt.

Die Firma wurde ab dem Gesellschafterwechsel (26.4.2013) als Betrugsfirma eingestuft.

2.: ***3*** GmbH

Rechnungslegungszeitraum 8.5.2015 bis 18.12.2015

Es wurde kein aktueller Firmenbuchauszug und UID-Nummernabfrage vorgelegt.

Der Geschäftsführer der Firma gab anlässlich einer abgabenbehördlichen Niederschrift am 13.10.2015 bekannt, dass diverse Rechnungen nicht von ihm ausgestellt worden seien oder gefälscht waren, ebenso wie Sozialversicherungsanmeldungen.

Anlässlich der Begehung der Geschäftsanschrift im Jänner 2016 konnte eruiert werden, dass das Büro schon lange unbesetzt war.

Seit März 2015 trat auch ein „Herr ***12***“ nach außen als Chef der Firma auf.

Ab März 2015 wurde die Firma als Betrugsfirma eingestuft und befand sich seit 5.4.2016 auf der Liste der Scheinunternehmen.

3.: ***33*** GmbH

Die GmbH verfügte über keine aufrechte Gewerbeberechtigung.

Mit Bescheid vom 4.10.2016 wurde die Firma auf die Liste der Scheinunternehmen gesetzt.

4.: ***5*** Bau GmbH

Rechnungslegungszeitraum 29.6.2016 bis 20.1.2017

Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter war per 7.7.2015 Hr. ***15***.

Der Hausverwaltung der Geschäftsadresse ***34*** war die Firma gänzlich unbekannt.

Es konnte nie Kontakt zum Geschäftsführer hergestellt werden.

Die Firma wurde ab dem Gesellschafter-Geschäftsführerwechsel per 30.6.2015 als Betrugsfirma eingestuft.

5.: ***6*** OG

Rechnungslegungszeitraum 22.3.2017 bis 28.8.2017

Es wurde keine aktuelle UID-Nummern Abfrage durchgeführt.

Bei dem vorgelegten Auftragsschreiben handelt es sich um ein „Blanko“-Schreiben.

Der Geschäftsführer hatte in der Slowakei eine weitere Firma, jedoch ohne gültige UID-Nummer und ohne Arbeitnehmer.

Am tt.10.2017 wurde das Konkursverfahren eröffnet

6.: ***7***. GmbH

Rechnungslegungszeitraum 14.9.2017 bis 19.12.2017

Es wurde ein „Blanko-Auftragsschreibern“ vorgelegt.

Am tt.3.2018 wurde der Konkurs eröffnet.

Rechnungslegungszeitraum im Nachschauzeitraum: 20.12.2017

7.:***22*** GmbH

Rechnungslegungszeitraum:3.4.2018 bis 18.7.2018

Mit tt.9.2018 wurde ein Konkursverfahren eröffnet.

Im Zuge einer Betriebsprüfung für die Jahre 2015-2017 (Bericht vom 3.10.2018) wurde festgestellt, dass weder zum Unternehmen noch zu einer für das Unternehmen handelnden Person Kontakt hergestellt habe werden können, weiteres, dass das Unternehmen nicht ausreichend Personal hatte, um mehrere Leistungen erbringen zu können.

8.: ***26*** GmbH

Rechnungslegungszeitraum: 14.9.2018 bis 4.12.2018

Es konnte kein Kontakt zum Geschäftsführer bzw. zur Firma hergestellt werden.

Aus dem zur Zahl ***35*** vorgelegten Akt ergibt sich, dass die GmbH für das Jahr 2018 keine Steuererklärungen abgegeben hat und die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg erfolgte.

Im Ergebnis ist vor diesem Hintergrund festzustellen, dass die Bf. bei der Gestaltung ihrer Geschäftsbeziehungen zu den strittigen Subunternehmen – sogar 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 Dokumentations- und Sorgfaltspflichten nicht nachgekommen ist.

Gegenüber den Auftraggebern der Bf. wurden Leistungen erbracht.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakt, insbesondere den Betriebsprüfungsbericht und den Bericht über die Nachschau betreffend die im Spruch angeführten Bescheide vom 21.5.2019.

Dass die genannten Subfirmen die Leistungen für die ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde und ein Betriebsausgabenabzug vorgenommen wurde, diese Leistungen nicht erbracht haben, ergibt sich einerseits aus den unter 1-5 dargestellten Tatsachen und aus den bei den einzelnen Subfirmen im Besonderen festgestellten Tatsachen, wie sie sich aus dem Betriebsprüfungsbericht ergeben.

Dass tatsächlich Leistungen gegenüber den Auftraggebern der Bf. erbracht wurden, ergibt sich aus den im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Regieberichten, die zu den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Aktenteilen gehören.

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).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Vorsteuern:

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 müssen Rechnungen u.a. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers, die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung sowie den Tag

der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die Leistung erstreckt, enthalten.

Gemäß § 11 Abs 1 Z 3 lit.a UStG 1994 müssen Rechnungen den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten. Diese Angabe dient nicht nur der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, sondern auch der Sicherstellung der Besteuerung beim leistenden Unternehmer. Es genügt daher nicht, dass aus der Rechnung hervorgeht, dass irgendein Unternehmer die verrechnete Leistung erbracht hat; es muss der Rechnung vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der die Leistung tatsächlich erbracht hat (VwGH 29.03.2001, 2000/14/0152; 01.06.2006, 2002/15/0174; Ruppe/Achatz, UStG5, § 11 Tz 59).

Der Vorsteuerabzug ist bei unrichtigen Rechnungsangaben zu verweigern, wenn der Tatbestand eines betrügerischen oder missbräuchlichen Verhaltens erfüllt ist und aufgrund der von der Abgabenbehörde festgestellten objektiven Umstände feststeht, dass der Leistungsempfänger dies wusste oder hätte wissen müssen. Es verstößt nicht gegen das Unionsrecht, wenn von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug - sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug - einbezogen sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht, wenn die Rechnung als leistenden Unternehmer ein Rechtssubjekt aufweist, von dem die verrechnete Leistung nicht erbracht wurde, (vgl. VwGH 30.9.1998, Zl. 96/13/0017).

Der Vorsteuerabzug setzt somit auch voraus, dass in der Rechnung jener Unternehmer ausgewiesen wird, der die Leistung tatsächlich erbracht hat.

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

Gem. Abs. 14 leg.cit. entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Der Vorsteuerabzug ist bei unrichtigen Rechnungsangaben zu verweigern, wenn der Tatbestand eines betrügerischen oder missbräuchlichen Verhaltens erfüllt ist und aufgrund der

von der Abgabenbehörde festgestellten objektiven Umstände feststeht, dass der Leistungsempfänger dies wusste oder hätte wissen müssen. Es verstößt nicht gegen das Unionsrecht, wenn von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug - sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug - einbezogen sind.

Der Vorsteuerabzug kann der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes jedoch nicht versagt werden, wenn die materiellen Voraussetzungen des Art 168 lit a MwStSystRL vorliegen.

Dieser hat im Urteil EuGH 21. 6. 2012, Mahageben und David, C-80/11 und C-142/11, ausgesprochen, dass Art. 167, 168 Buchst. a, 178 Buchst. a, 220 Nr. 1 und 226 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen sind, dass kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wenn der "betroffene Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war".

Stellt sich demnach heraus, dass eine Leistung nicht tatsächlich vom rechnungsausstellenden Unternehmer ausgeführt wurde, darf der Vorsteuerabzug nur versagt werden, wenn der Tatbestand eines betrügerischen Verhaltens erfüllt ist, und aufgrund von den Steuerbehörden beigebrachter objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen hätte müssen, dass der betreffende Umsatz in diesem Betrug einbezogen war (EuGH 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13).

Ob der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen hat (VwGH 26.3.2014, 2009/17/0172).

Ein „Wissenmüssen“ ist dann auszuschließen, wenn der Wirtschaftsteilnehmer alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden konnten, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind. Nur dann kann er auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren.

Dabei wird man in jedem Einzelfall gesondert zu prüfen haben, welche Maßnahmen angesichts der konkreten Verhältnisse im Einzelfall dem Abnehmer zumutbar sind. Allgemein wird hierbei gelten, dass ein umso höheres Maß an Wachsamkeit und entsprechenden Maßnahmen vom Abnehmer verlangt werden muss, je ungewöhnlicher sich die Geschäftsverhältnisse im Einzelfall darstellen. Je ungewöhnlicher sich die Anbahnung und Abwicklung des Geschäfts mit

dem betrügerisch handelnden Leistungserbringer gestaltet, desto mehr an Maßnahmen wird der Abnehmer zu setzen haben, um letztlich in seinem Vertrauen geschützt zu sein (Achatz in SWK 2008, Heft 3, Seite 128).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage war im anhängigen Fall zu beurteilen, ob der Bf. der Vorsteuerabzug zustand. Dabei ist zu prüfen, ob sie die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes beachtet und alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind (BFG vom 06.12.2016, RV/2101548/2015).

Von der Bf. wird im Wesentlichen eingewendet, sie habe alle Sorgfaltspflichten erfüllt und daher als ordentlicher Kaufmann gehandelt, sodass ihr kein „Wissen hätte müssen“ vorgeworfen werden könne.

Die Sorgfaltspflicht des ordentlichen Kaufmanns umfasst die Pflicht, sich eine Kenntnis von der Existenz, Seriosität und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Lieferanten zu verschaffen. Liegen keine ungewöhnlichen Umstände vor, genügen einfach durchführbare, den Wirtschaftsverkehr nicht beeinträchtigende branchenübliche Kontrollen (Ruppe/Achatz, UStG5, § 12 Tz 98/1).

Bei Beginn einer Geschäftsbeziehung besteht bereits per se eine erhöhte Sorgfaltspflicht (vgl. Laudacher, UFSjournal 2013, 200 ff zu den sich aus der Judikatur von EuGH, VwGH und UFS ergebenden Anforderungen an die Sorgfaltspflichten des Unternehmers).

Die Bf. bzw. deren Geschäftsführer P ist dieser Sorgfaltspflicht insofern nicht nachgekommen, als er diverse Abfragen, die der Überprüfung der Subunternehmer dienen hätten können, nicht selbst durchgeführt hat bzw. deren Richtigkeit nicht durch eigene Abfragen überprüft hat.

Darüberhinaus entspricht es auch nicht der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes, dass sich P nicht bereits bei Anbahnung der Geschäftsbeziehungen von der Seriosität der Geschäftspartner überzeugt hat, indem er mit der Firma in Kontakt getreten ist oder die Geschäftsräumlichkeiten aufgesucht hat. Das Vorbringen, er sei schon lange in der Branche tätig und habe die Geschäftsführer gekannt, hätte umso mehr besonderer Aufmerksamkeit bedurft, zumal auch die Kontakte ausschließlich in Lokalen oder auf der Baustelle zu Stande kamen. Ihm musste als ordentlichem Geschäftsmann bekannt sein, dass die Baubranche seit Jahrzehnten als besonders betrugsanfällig im Mehrwertsteuerbereich gilt. Unter diesem Gesichtspunkt sind auch bloß formelle Abfragen, selbst wenn sie wie die Bf. behauptet vom Geschäftsführer selbst getätigt worden wären, nicht ausreichend um der Sorgfaltspflicht in angemessener Weise nachzukommen (vgl. z.B. BFG vom 18.5.2020, RV/7104927/2016).

In Puncto Seriosität ihrer Auftragnehmer hätten der Bf. auch dahingehend Bedenken kommen müssen, dass Verträge ausschließlich mündlich abgeschlossen wurden. Zwar ist der Bf.

zuzustimmen, dass auch mündlichen Verträgen die gleichen Rechtfolgen zukommen wie schriftlichen, jedoch sind mündliche Vereinbarungen gerade in der Baubranche, wo es vielfach um Maß- und Mengenangaben geht, problematisch. Dadurch fehlen auch z.B. Pläne oder Skizzen zu den einzelnen Projekten.

Die Bf. hat sich weiteres nicht durch brancheninterne Informationen oder Recherchen im Internet (etwa z.B. Referenzen..) davon überzeugt, ob ihre Auftragnehmer von ihren personellen Ressourcen und ihrem Können her überhaupt in der Lage sind, die jeweiligen Aufträge zu erfüllen.

Es entspricht auch nicht der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes, die Baustellen zwar zu besichtigen, aber keinerlei Aufzeichnungen wie z.B. Bautagebücher oder Arbeitsaufzeichnungen zu führen.

Die von den Subunternehmern offenbar angefertigten Zettel mit diversen Aufzeichnungen hätten Grundaufzeichnungen zu den von der Bf. ihren Auftraggebern ausgefolgten Regieberichten sein können. Dass diese Zettel jedoch weggeworfen wurden, widerspricht der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes, waren sie doch die Grundlage der Abrechnungen mit den Subfirmen einerseits und mit den Auftraggebern der Bf. andererseits.

Es konnte daher durch die Betriebsprüfung nur festgestellt werden, dass Arbeiten erbracht wurden aber nicht wo und von wem.

In ihrem Schriftsatz „Verbesserung“ vom 30.11.2021 hält die Bf. folgende Argumente den Feststellungen der Betriebsprüfung entgegen, die jedoch der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen können:

Genaue Stundenaufzeichnungen seien nur bei leistungsabhängiger Arbeitsabgeltung erforderlich. Es handle sich um einen pauschalen Auftrag:

Wenn bei der Vereinbarung eines Pauschalentgelte keine Stundenaufzeichnungen der geleisteten Arbeiten vorliegen, hätte die Kontrolle, ob die vereinbarte Leistung erbracht wurde auf andere Weise erfolgen müssen, etwa indem die Fertigstellung schriftlich festgehalten wird. Auch ein Pauschalentgelt enthält eine Leistungskomponente und entbindet nicht von der Dokumentation der Leistungserbringung durch den Auftragnehmer.

Die Verrichtung der Arbeiten wurde vom Geschäftsführer der Bf. kontrolliert. Schriftliche Auszeichnungen sind gesetzlich nicht vorgesehen.

Damit ist die Bf. im Recht. Wenn sie es allerdings unterlässt, zumutbare und in der Baubranche übliche Aufzeichnungen wie etwa Bautagebücher bezüglich des Baufortschrittes zu führen, muss sie sich mangelnde Sorgfalt vorwerfen lassen.

Wenn die Bf. vermeint, es genüge der allgemeinen Sorgfaltspflicht, dass grundsätzlich diverse Abfragen bezüglich der Subunternehmer getätigt worden seien, so ist auf die bisherigen Ausführungen zu verweisen, wonach ein ordentlicher Kaufmann diese Abfragen selbst durchführt, um sich von der Seriosität der Subunternehmer zu überzeugen.

Bezüglich der Subunternehmer ***2***, ***3***, ***13*** und ***5*** bringt die Bf. vor, die Beauftragung sei erst nach der Einstufung als Betrugsfirma bzw. Aufnahme in der Liste der Scheinunternehmen erfolgt:

Hinsichtlich ***2*** ist sie damit nicht im Recht, da Rechnungslegungszeitraum 5.1.2016 bis 2.3.2015 ist, die Firma jedoch lt. Betriebsprüfungsbericht bereits seit 26.4.2013 als Betrugsfirma eingestuft worden war.

Auch auf die Firma ***3*** trifft diese Argumentation der Bf. nicht zu, da diese lt. Bericht bereits ab März 2015 als Betrugsfirma eingestuft wurde, rechnungslegungszeitraum ist 8.5.2015 bis 18.12.2015. Bescheidmäßig befindet sie sich jedoch erst seit 5.4.2016 auf der Liste der Scheinunternehmen.

Die ***13*** GmbH wurde tatsächlich erst nach dem Rechnungslegungszeitraum als Betrugsfirma eingestuft (ab 10/2016), jedoch verfügte sie lt. Bericht über keine aufrechte Gewerbeberechtigung. Auch dieser Umstand wäre einem ordentlichen Kaufmann im Zuge von Recherchen zur Seriosität der Firma aufgefallen.

Hinsichtlich der Firma ***5*** geht die Argumentation der Bf. wiederum ins Leere, da diese Firma bereits ab 30.6.2015 als Betrugsfirma eingestuft wurde, und somit innerhalb des Rechnungslegungszeitraumes 29.6.2016 bis 7.12.2016.

Folgende weitere Feststellungen bei den einzelnen Subfirmen verdeutlichen, dass die Bf. nicht mit Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes die Subunternehmer ausgewählt hat:

3 GmbH:

Abgabenbehördliche Ermittlungen zu dieser Firma im Jahr 2015 führten dazu, dass die Firma, wie bereits erwähnt, schon ab März 2015 als Betrugsfirma eingestuft wurde.

Eine Begehung an der Firmenadresse im Jänner 2016 führte zu dem Ergebnis, dass das Büro schon lange unbesetzt war. Obwohl diesbezüglich kein genauer Zeitraum bekannt ist, ist davon auszugehen, dass die Bf. bei entsprechender Sorgfalt als ordentlicher Kaufmann bei Kontaktaufnahme mit dem Geschäftsführer der Firma und etwa einem Aufsuchen des Geschäftsräumlichkeiten selbst die Angaben überprüfen hätte können.

13 GmbH

Die Firma verfügte über keine aufrechte Gewerbeberechtigung, was der Bf. bei sorgfältigen, umfassenden Abfragen auffallen hätte müssen.

5 GmbH

Lt. Bericht war der Hausverwaltung der Geschäftsadresse ***34*** war die Firma gänzlich unbekannt.

Siehe wiederum die Vernachlässigung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes bereits bei der Geschäftsanbahnung.

6 und ***18*** GmbH

Der Betriebsprüfung wurden „Blanko“-Auftragsschreiben vorgelegt.

Es entspricht nicht der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes ein Werk in Auftrag zu geben ohne zu definieren, worin die Leistung bestehen soll, in welchem Zeitraum und zu welchem Preis sie erbracht werden soll. An Hand des Auftrages, kann der Auftraggeber nachvollziehen, ob die vereinbarte Leistung erbracht wurde und er den Kaufpreis schuldet.

Ohne Auftrag kann das Zustandekommen bzw die Erfüllung eines Rechtsgeschäftes nicht nachvollzogen werden was Betrugsszenarien eröffnet.

22

Es entspricht nicht der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes mit einem in Konkurs befindlichen Unternehmen Rechtsgeschäfte abzuschließen.

26 GmbH

Da während einer Betriebsprüfung im Jahr 2018 kein Kontakt zum Geschäftsführer hergestellt werden konnte und keine Steuererklärungen abgegeben wurden, ist davon auszugehen, dass die Bf. bei entsprechender Sorgfalt von einer Geschäftsbeziehung mit der ***26*** Abstand nehmen hätte müssen.

In Gesamtbetrachtung der aufgezeigten Umstände gelangte das BFG zur Auffassung, dass die Bf. bei Einhaltung der gebotenen Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes wissen hätte müssen, dass die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in einen Mehrwertsteuerbetrug einbezogen war.

Vor dem Hintergrund der eingangs zitierten Rechtsprechung des EuGH und des VwGH stand der Bf. kein Vorsteuerabzug aus den strittigen Rechnungen zu, da sie nach der oben dargelegten objektiven Sachlage die Voraussetzungen für einen Vertrauensschutz nicht erfüllte.

Schätzung der Betriebsausgaben:

Die Bf. wendet sich gegen die Schätzung des Lohnaufwandes mit 50% mit der Begründung, dass die belangte Behörde selbst darauf verweise, dass die Arbeiten durchgeführt und Regieberichte vorgelegt worden seien.

Dabei übersieht sie allerdings, dass die Arbeiten zwar gegenüber den Auftraggebern der Bf. erbracht worden sind und der Betriebsprüfung diesbezügliche Regieberichte vorgelegt worden sind, aber nicht feststeht wer die Arbeiten für die Bf. erbracht hat.

Dies führt zu folgendem Ergebnis:

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 (vgl. dazu z.B. BFG vom 31.7.2025, RV/7101058/2018).

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 Verwaltungsgerichtshofes, 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).

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, wurde der Aufwand gem. § 184 BAO zu Recht mit 50% der nicht belegten Fremdleistungen durch Subunternehmen geschätzt.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst (§ 253 BAO).

Ein Umsatzsteuerjahresbescheid, der im Zuge der Veranlagung erlassen wurde (§ 21 Abs 4 UStG 1994) tritt an die Stelle der diesen Veranlagungszeitraum umfassenden Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden (vgl VwGH 26.5.2010, 2009/13/0186).

Demnach gilt die ursprünglich seitens der Bf. gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide erhobene Beschwerde auch gegen den später erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 vom 6.8.2021 gerichtet, zu dem beim Bundesfinanzgericht unter der Zahl ***36*** ein Beschwerdeverfahren anhängig ist.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur folgt und die Tatfragen der Revision nicht zugänglich sind.

Wien, am 27. März 2026