

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***** in der Beschwerdesache die Beschwerdeführerin, mit Adresse*, vertreten durch Rechtsanwalt Mag. Christian Fauland, Münzgrabenstraße 92a, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 13. Juli 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 14. Juni 2021 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens 2015, 2016, 2017 und 2018 und die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2015, 2016, 2017 und 2018 zu Steuernummer XXXXX

I. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den (nicht vorhandenen) Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018 war zurückweisen.

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

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person oder einen Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig sind die von Sub-Unternehmen (Scheinfirmen) an die BF verrechneten Leistungen welche als Betriebsausgaben von der Beschwerdeführerin (kurz BF) in Abzug gebracht wurden.

Die BF erbringt ausschließlich Bauleistungen an andere Bauunternehmen/Generalunternehmer und ist selbst als Subunternehmerin tätig und beschäftigt auch eigene Arbeiter. Zum Teil werden die Aufträge aber auch wiederum an Sub-Unternehmen weitergegeben, deren verrechnete Leistungen an die BF als Betriebsausgaben (Fremdleistungen) geltend gemacht wurden. Im Zuge einer Außenprüfung (Prüfungszeitraum für Umsatzsteuer und Feststellungsverfahren waren die Jahre 2015 - 2019 wurde festgestellt, dass diese Sub-Unternehmen, auf die im BP-Bericht einzeln eingegangen wird, zweifelsfrei Scheinunternehmen sind. Von der Abgabenbehörde wurde folglich eine Prüfung gem. § 147 BAO iVm § 99 FinStrG betreffend die Jahre 2015 bis 2018 angeordnet, da der Verdacht auf Abgabenhinterziehung betreffend die geltend gemachten Betriebsausgaben, welche sich laut Abgabenbehörde auf Scheinrechnungen diverser Unternehmen gründen, bestand.

Gegen die aufgrund der im Zuge der Betriebsprüfung erlassenen **Wiederaufnahmebescheide** des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO **für die Jahre 2015 - 2018**, sowie die **Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO** für die Jahre **2015-2018** wurden fristgerecht **Beschwerden** eingebracht.

Die **Beschwerde** gegen einen (nie ergangenen) Wiederaufnahmebescheid für das Feststellungsverfahren 2018 wurde von der Abgabenbehörde zurückgewiesen. Für das Veranlagungsjahr 2018 wurde im Zuge der Außenprüfung der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2018 erlassen.

Als Beschwerdegünde wurde die **Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften und Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes** geltend gemacht.

Zusammengefasst wurde ausgeführt, dass das Finanzamt unrichtig ausgeführt habe, dass Aufwendungen gewinnbringend geltend gemacht wurden, denen keine Leistung gegenüber gestanden sei. Tatsächlich habe der steuerrechtlich verantwortliche Vertreter der BF im gesamten Verfahren - unter anderem durch die Vorlage von Unterlagen - ausreichend dargelegt, dass die Fremdleistungen der vorgenannten Unternehmen tatsächlich von deren Mitarbeitern erbracht wurden.

Betreffend den Wiederaufnahmebescheiden sei es richtig, dass die Unternehmen B GmbH, F GmbH, R GmbH, L GmbH und Z GmbH in die Liste der Scheinunternehmen aufgenommen wurden, wobei die Vertragsbeziehungen zwischen den genannten Unternehmen und der BF zum Zeitpunkt der Aufnahme in die Scheinunternehmenliste überwiegend bereits beendet waren. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2015 - 2017 wurde im Zuge der Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Zur **unrichtigen Beweiswürdigung** wurde zusammengefasst ausgeführt: Die Angaben des für die BF steuerrechtlich Verantwortlichen nachvollziehbar und lebensnah, da es in der Baubranche üblich ist, Subunternehmen kurzfristig durch Anrufe zu beauftragen.

Die Kontakte werden zumeist über Mundpropaganda und in weiterer Folge durch Telefonate hergestellt. Die Abgabenbehörde verkenne die arbeitstechnischen und geschäftlichen Abläufe auf Baustellen diametral. Unternehmer mussten äußerst flexibel und bedarfsorientiert agieren und wegen des partiellen Ausfalls von Arbeitskräften, bestehe oftmals ein kurzfristiger Bedarf an Arbeitskräften, welcher durch die ehestmögliche Schaffung von Alternativen bedient werde. Die angefochtenen Bescheide seien daher hinsichtlich der gebotenen Schilderung des steuerrelevanten Sachverhaltes unvollständig. Der vom Finanzamt angewandte Bewertungsmaßstab des „allgemeinen Wirtschaftslebens“ sei im konkreten Fall weder konkretisiert, noch in irgendeiner Weise anhand von Beispielen dargestellt, sodass er nicht für die Begründung der angefochtenen Bescheide herangezogen werden könne. Bei richtiger Beweiswürdigung hätte die Finanzbehörde daher zu der Schlussfolgerung gelangen müssen, dass die von der BF beauftragten verfahrensgegenständlichen Subunternehmen Leistungen erbracht haben. Weiters liege ein Begründungsmangel vor. Einer der Mindestanforderungen an eine Bescheidbegründung sei, in einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung auf nachprüfbarer Weise darzulegen welches Geschehen der Entscheidung zugrunde liege, weshalb die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser (und nicht irgendein anderer) Sachverhalt vorliegt und weshalb der als erwiesen angesehene Sachverhalt dem Tatbestand der ins Auge gefassten Rechtsnorm entspreche. Die Finanzbehörde habe es unterlassen, ihre Schlussfolgerungen detailliert zu begründen und damit diesem für einen Bescheid wesentlichen Element die notwendige Legitimation zu verleihen.

Es würden sekundäre Verfahrensmängel vorliegen, da die tatsächlichen Feststellungen der Finanzbehörde zur Beurteilung der Frage nicht ausreichen, ob der steuerlich Verantwortliche der BF das Wissen und das Wollen hatte Scheinrechnungen zu erhalten, und diese in weiterer Folge zu Unrecht als Betriebsausgabe geltend gemacht habe.

Es liege eine unrichtige rechtliche Beurteilung vor. Eine Schätzungsbefugnis gemäß § 184 Abs 1 BAO liege bei richtiger rechtlicher Würdigung nicht vor.

Die bloße Zitierung von Beweisergebnissen wie zum Beispiel von Zeugenaussagen ist weder erforderlich noch hinreichend, eine Aufzählung aufgenommener Beweise mag zweckmäßig sein.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** für die Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2015 bis 2017 und den Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2015 bis 2018 wurde zusammengefasst ausgeführt, dass keinerlei neues Vorbringen erstattet und die bisherigen Argumente entkräftet worden seien.

Die Beschwerde betreffend den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2018 sei mit **Beschwerdevorentscheidung** und der Begründung **zurückgewiesen** worden, dass keinen Wiederaufnahmebescheid existiere.

Betreffend den fristgerechte **Vorlageantrag** wurde von der Abgabenbehörde ein Mängelbehebungsverfahren durchgeführt, da die konkreten Bescheide nicht bezeichnet wurden. Vom Vertreter der BF wurde ein ergänzender Schriftsatz eingebracht, in welchem auf die Beschwerden vom 13.07.2021 und die Beschwerdeverentscheidungen jeweils vom 21.12.2021 verwiesen wurde.

Im **Vorlagebericht** wurde von der Abgabenbehörde ausgeführt, dass hinsichtlich der Beschwerde gegen den vermeintlichen Wiederaufnahmebescheid 2018 die Zurückweisung der Beschwerde beantragt werde, weil ein solcher Bescheid niemals vorlag, was bereits ausführlich in der Beschwerdeverentscheidung dargelegt worden sei. Voraussetzung für eine Beschwerde sei immer das Vorliegen eines Bescheides. Fehlt ein solcher, sei die Beschwerde zurückzuweisen.

Voraussetzung für die Anerkennung von Betriebsausgaben ist deren eindeutiger Nachweis bzw. deren Glaubhaftmachung. Wie aus dem BP-Bericht und der Beschwerdeverentscheidung hervorgehe, gäbe es faktisch keinerlei Beweise für tatsächlich erbrachte Leistungen der rechnungsgenerierenden "Subfirmen" (=Deckungsrechnungen). Stichhaltige Unterlagen für eine tatsächliche Leistungserbringung durch die "Subunternehmer" seien nicht vorgelegt worden. Aus diesem Grund gelange auch eine schlüssige Beweisführung/eine Glaubhaftmachung seitens der beschwerdeführenden Partei nicht. Da Hr. B aber selbst angegeben habe, dass die Arbeitsleistung allein durch eigene Arbeiter nicht möglich gewesen war, dies auch durch die Berechnungen/die Kalkulation der steuerlichen Vertretung untermauert wurde, seien die Betriebsausgaben gemäß der gängigen Judikatur im Schätzungswege mit 50 % der aufwandswirksam verbuchten Aufwendungen ermittelt worden. Hinsichtlich der Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide 2015-2017 und die Feststellungsbescheide 2015-2018 werde die Abweisung der Beschwerden als unbegründet beantragt.

Dem Bundesfinanzgericht wurde von der Abgabenbehörde das BFG Erkenntnis vom 3.4.2025 zu GZ RV/2300017/2024, sowie am 13.3.2026 folglich auch der VwGH Beschlusses Ra 2025/16/0044-6 vom 11.02.2026 nachgereicht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die gegenständliche BF erbringt Bauleistungen an andere Unternehmen. Dabei ist sie als Subunternehmen tätig und beschäftigt auch eigene Arbeiter. Sie ermittelt ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG. Zum Teil werden die Aufträge wiederum an andere Sub-Unternehmen (Sub-Sub) weitergegeben, deren verrechnete Leistungen (an die BF) dann als Betriebsausgaben

(Fremdleistungen) geltend gemacht werden. Alle Leistungen werden gemäß § 19 Abs. 1a UStG mit Übergang der Steuerschuld verrechnet.

Beteiligt sind als Komplementär Herr B, geb. Datum1, der auch als Vertreter gem. § 81 BAO fungiert, und als Kommanditistin Frau V, geb. Datum2, mit einer Haftsumme von EUR 100,00.

Ursprünglich wurden die Veranlagungsjahre 2015-2018 hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte und der Umsatzsteuer zur Betriebsprüfung angemeldet.

Aufwendungen wurden gewinnmindernd geltend gemacht wurden, denen keine Leistung gegenüberstand. Das Vorliegen von Scheinunternehmern im Rechenwerk der BF wurde erst im Zuge der Betriebsprüfung ersichtlich.

Mit Auftrag vom 17.10.2020 wurde eine Prüfung nach § 99 Abs. 2 FinStrG betreffend der Jahre 2015-2018 angeordnet. Gleichzeitig wurde der Prüfungszeitraum auf die Jahre 2013 und 2014 erstreckt. Nach Abgabe der Feststellungserklärung 2019 wurde dieses Jahr auch in den Prüfungszeitraum aufgenommen werden.

Eine Prüfung nach dem Finanzstrafgesetz erfolgte, da bei den bisher vorliegenden Ermittlungsergebnisse der Verdacht bestand, dass Fremdleistungen der Firmen B**, F GmbH, R GmbH, L GmbH und Z GmbH, welche bereits rechtskräftig als Scheinfirmen festgestellt wurden, im Rechenwerk der BF aufschienen, und durch die Geltendmachung von Betriebsausgaben aus Scheinrechnungen dieser Unternehmen die BF Steuern verkürzt hat.

Rechnerische Darstellung für die Jahre 2015 bis 2018 der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor der Betriebsprüfung und nach Betriebsprüfung aufgrund der erfolgten 50 % igen Kürzung der bezogenen Bauleistungen der BF:

2015: € 38.436,76 nach BP: € 69.261,76, Differenz: € 30.825,00

2016: € 55.928,37, nach BP: € 96.449,37, Differenz: € 40.521,00

2017: € 20.466,69, nach BP: € 73.392,93, Differenz: € 52.926,24

2018: € 49.284,06. Nach BP: € 92.328,83, Differenz: € 43.044,77

Mit Datum 14.6.2021 wurden Bescheide über die Wiederaufnahme für die Jahre 2015 bis 2017 sowie die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 erlassen. Begründend wurde in sämtlichen Bescheiden ausgeführt: „Die Festsetzung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.“

Im Betriebsprüfungsbericht wird betreffend des Wiederaufnahmegrundes auf die Tz 2 Fremdleistungen verwiesen. Erst im Zuge der durchgeführten Ermittlungshandlungen wurde für die Abgabenbehörde ersichtlich, dass Aufwendungen gewinnmindernd geltend gemacht wurden, denen keine Leistung gegenüberstand. Das Vorliegen von Scheinunternehmern im Rechenwerk der BF wurde erst im Zuge der Betriebsprüfung ersichtlich.

Ein Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 2018 existiert nicht. Die diesbezügliche Beschwerde des BF wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.12.2021 von der Abgabenbehörde zurückgewiesen.

Die BF weist im Prüfungszeitraum einen beträchtlichen Anteil an bezogenen Leistungen auf, das sind Leistungen die an Sub-Unternehmen weitergegeben werden.

Bezogene Leistungen (Bauleistungen): 2015 € 61.650,00, 2016 € 81.042,00, 2017 € 107.536,00, 2018 € 57.860,00

Mit **Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung** als Finanzstrafbehörde als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 3. Oktober 2024, Geschäftszahl FV00000, wurde B. schuldig gesprochen, er habe als im Zuständigkeitsbereich des ehemaligen Finanzamtes X (nunmehr Finanzamt Österreich) verantwortlicher Entscheidungsträger der BF unter vorsätzlicher Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Verwendung von falschen Beweismitteln (RIS-Justiz RS0130536) Verkürzungen an (eigener) Einkommensteuer am 17. Oktober 2016 für das Jahr 2015 iHv € 13.199,00, am 05. Oktober 2017 für das Jahr 2016 iHv € 18.257,00, am 07. August 2018 für das Jahr 2017 iHv € 17.840,00 und am 12. September 2019 für das Jahr 2018 iHv € 18.482,00, somit insgesamt Verkürzungen an Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2018 in der Gesamthöhe von € 67.778,00 bewirkt, in dem er als steuerlich verantwortlicher Entscheidungsträger der BF in die Buchhaltung dieser Gesellschaft zum Zweck der buchhalterischen Darstellung einer Gewinnminderung Eingangsrechnungen der L GmbH, der F GmbH, der R GmbH, B GmbH und der Z GmbH aufnahm - obwohl diesen Eingangsrechnungen als „Scheinrechnungen“ keine tatsächlich von den Rechnungsausstellern erbrachten Leistungen zu Grunde lagen - und indem er daran anknüpfend im betrieblichen Rechenwerk der BF Betriebsausgaben in tatsächlich nicht angefallener Höhe fingierte und indem er in den für die BF für die Jahre 2015 bis 2018 abgegebenen Einkommensteuererklärungen die tatsächlich lukrierten Gewinne nicht in der tatsächlich erwirtschafteten Höhe anzeigte bzw. offenlegte. B. hat hierdurch mehrfache Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen und wird hierfür nach § 33 Abs. 5 FinStrG mit einer Geldstrafe in Höhe von € 26.000,00, (in Worten: sechszwanzigtausend EURO) im Uneinbringlichkeitsfall mit 8 (acht) Wochen Ersatzfreiheitsstrafe bestraft.

Dagegen wurde Beschwerde erhoben und beantragt das Bundesfinanzgericht möge das Erkenntnis beheben.

Der Finanzstrafsenat 1067-4 des Bundesfinanzgericht hat in der Finanzstrafsache gegen B., mit Adresse***, vertreten durch Rechtsanwalt X wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) die Beschwerde

des Beschuldigten vom 3.10.2024 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde als Organ des Amtes für Betrugsbekämpfung als Finanzstrafbehörde vom 3.7.2024, Geschäftszahl FV00000, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3.4.2025 als unbegründet abgewiesen. Die nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu bestimmende Geldstrafe wurde auf € 24.000,00 davon € 1.000,00 als Abschlag wegen der überlangen Verfahrensdauer reduziert. Gemäß § 20 FinStrG wurde die Ersatzfreiheitsstrafe neu mit 48 Tagen bemessen.

Das BFG Erkenntnis vom 3.4.2025, RV/2300017/2024, wurde mit Revision bekämpft und diese mit VwGH Beschlusses Ra 2025/16/0044-6 vom 11.02.2026 zurückgewiesen.

Die folgenden Sachverhaltsfeststellungen des BFG Erkenntnis vom 3.4.2025, RV/2300017/2024 sind als erwiesen anzunehmen:

Der Beschuldigte B. ist Komplementär der BF, seine Gattin Kommanditistin mit einer Einlage von € 100,00. Die BF war in den Tatzeiträumen in der Baubranche tätig und hat an verschiedene Auftraggeber Bauleistungen (Eisenbiegearbeiten, Verschalungsarbeiten) erbracht.

Seine Auftraggeberfirmen W GmbH, E GmbH, R GmbH, R GmbH, G GmbH, S GmbH und R GmbH kennen die Namen der Subfirmen L GmbH, F GmbH, R GmbH, B GmbH und Z GmbH nicht, deren Eingangsrechnungen der Beschuldigte als Betriebsausgaben für Subunternehmen seinem Rechenwerk und den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018 zu Grunde gelegt hat. Der Beschuldigte hatte in den Tatzeiträumen bei seiner Firma Arbeiter angemeldet und hat auch selbst auf Baustellen mitgearbeitet. Seine Gattin war lediglich in einem geringen Ausmaß mit Kanzleiarbeiten befasst und hatte keinen Kontakt zu Subfirmen.

Zu den Arbeitsleistungen der Arbeiter der BF gibt es detaillierte Arbeitsaufzeichnungen.

Zu den Regieleitungen von Subfirmen gibt es keine Aufzeichnungen, welche Arbeiter wann wo welche Leistungen zu welchem Stundenlohn erbracht haben und keine Bestätigungen von Arbeitern über die Gegenzeichnung erbrachter Stundenleistungen.

Es liegen keine Kopien von SV-Anmeldungen, Personalausweisen oder E-Cards von Arbeitern der Subunternehmer vor und es gibt keine Bautagebücher und keinerlei Schriftverkehr zur Vertragsgestaltung.

Es konnten keine Kontaktpersonen der einzelnen Subunternehmerfirmen namentlich genannt, keine Mailadressen oder Telefonnummern bekannt gegeben werden. Der Beschuldigte hat die Firmenadressen der Subunternehmer nicht aufgesucht, die Kontakte wurden lediglich über Internetrecherchen hergestellt und die Rechnungen per Post übermittelt.

Es wurden für Regiearbeiten Stundenkosten von € 25,00 bis € 31,00 verrechnet. Eine Zuordnung der Regiekosten zu den einzelnen Baustellen ist auf den Rechnungen nicht erfolgt.

Die Rechnungen weisen zahlreiche Schreibfehler zu Adresse auf und die Rechnungsnummerierungen sind nicht chronologisch erfolgt. In den Kollektivverträgen, welche die Jahre der Betriebsprüfung betreffen, werden Stundensätze für ungelernte Arbeiter von € 8,50 bis € 10,50 angegeben.

Die Anzahl der bei der BF angemeldeten Arbeiter blieb in den Prüfungsjahren gleich, die Umsätze des Unternehmens stiegen jedoch deutlich an. Es war nicht möglich Vertreter der einzelnen Subunternehmer ausfindig zu machen und sie zu den auf den Namen der von ihnen geführten Firmen lautenden Rechnungen, die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegt wurden, zu befragen. Zu den Eingangsrechnungen wurden entsprechende Überweisungen auf die auf den Rechnungen angegebenen Bankkonten vorgenommen.

Zu den einzelnen Subunternehmern:

L GmbH:

Die L GmbH, mit Adresse S*, hatte seit 3.3.2015 den handelsrechtlichen Geschäftsführer R*, ab 13.4.2016 wurde die Firma durch einen Masseverwalter vertreten. Es liegen folgende Eingangsrechnungen vor: 30.09.2015, € 14.625,00; 12.11.2015, € 12.725,00; 02.12.2015, € 18.875,00; 21.12.2015, € 15.425,00

Mit Bescheid vom 26.02.2016 wurde die L GmbH ab dem Datum³ rechtskräftig gemäß § 8 SBBG zum Scheinunternehmen erklärt.

Drei der Eingangsrechnungen wurden nach jenem Zeitpunkt gelegt, an dem die L GmbH bereits zum Scheinunternehmer erklärt wurde. Die Rechnungen weisen Berechnungen auf, wonach pro Stunde ein Betrag von € 25 verrechnet wird und 2.466 Stunden Arbeit ausgewiesen sind, wovon 1.372 Stunden allein auf Dezember 2015 entfallen. Seitens der Behörde konnten keine für das Unternehmen tätige Personen aufgefunden werden, es lagen keine Betriebsmittel und kein Betriebsvermögen vor, am Betriebssitz bestand keine Aktivität. Eine Kontaktaufnahme des Vermieters mit dem Mieter der Geschäftsräumlichkeiten war nicht möglich und es bestehen Mietrückstände. R* ist seit Datum³ in Österreich nicht gemeldet. Er hat sich am 13.10.2015 der Abgabenbehörde gegenüber mit einem gefälschten Ausweis ausgewiesen und eine nicht existente Wohnadresse angegeben. Zum Zeitpunkt der behaupteten Leistungserbringung bestand keine Gewerbeberechtigung, von 23.4.2015 bis 28.4.2017 war jedoch eine Gewerbeberechtigung für Handelsgewerbe auf R* registriert.

F GmbH:

F GmbH bis 8.10.2016 dann F GmbH, mit Adresse in X, Geschäftsführer RN* bis 8.10.2016, S* Geschäftsführer ab 30.5.2016 bis 22.11.2016. Ab 22.7.2017 wurde die Gesellschaft durch einen Masseverwalter vertreten. Es liegt eine Eingangsrechnung vom 28.9.2016 Leistungszeitraum August 2016 € 23.712,00 vor, die Regiearbeiten im Ausmaß von 912 Stunden zum Einzelpreis von € 26,00 ausweist. Das Bauvorhaben wird mit Graz Frohnleiten angegeben. Frohnleiten gibt es jedoch nicht, nur Frohnleiten. Im August 2016 bestand keine Gewerbeberechtigung. Bei der Firma (F GmbH - F GmbH) wurde am 14.06.2016 in ***Adress***, ein Antrittsbesuch der

Behörde durchgeführt, jedoch niemand angetroffen. Lt. Immobilienverwaltung bestand der Mietvertrag im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung noch immer mit Firma RN*. Eine Weitervermietung ist lt. Immobilienverwaltung untersagt. An der im Firmenbuch angegebenen Wohnadresse in S*** konnte S* nicht angetroffen werden, er ist dort nicht gemeldet und auch nicht wohnhaft. Mit Bescheid vom 6.6.2017 wurde die F GmbH ab dem 30.05.2016 zum Scheinunternehmer gemäß § 8 SBBG erklärt. Die Rechnungslegung an die BF erfolgte erst nach der Feststellung zur Scheinunternehmerin.

R GmbH:

Die Gesellschaft wurde am 15.10.2016 R GmbH umbenannt, Geschäftsanschrift seit 10.9.2016 E* in W* und seit 15.10.2016 W* in W*, Geschäftsführer ab 11.10.2016 P*, ab 17.5.2017 vertrat ein Masseverwalter Eingangsrechnungen Leistungszeitraum September-November 2016 insgesamt € 57.330,00 Rechnung 22.10.2016 mit Datum 28.10.2016 € 21.918,00, 16.11.2016 mit Datum 25.11.2016 € 20.332,00, 16.12.2016 mit Datum 14.12.2016 € 15.080,00, Wiederum wurden Einzelpreise von € 26,00 ausgewiesen. Auf der Rechnung vom 28.10.2016 sind 843 Stunden angeführt, auf der Rechnung v. 25.11.2016 782 Stunden und auf der Rechnung v. 14.12.2016 580 Stunden. Mit Bescheid vom 06.06.2017 wurde die R GmbH ab dem 11.10.2016 rechtskräftig gemäß § 8 SBBG zum Scheinunternehmen erklärt. Alle drei Eingangsrechnungen wurden nach jenem Zeitpunkt gelegt wurden, an dem die R GmbH bereits Scheinunternehmen war. Es konnten keine für das Unternehmen tätige Personen aufgefunden werden, es liegen weder Betriebsmittel noch Betriebsvermögen vor. Nach dem Auszug vom Hauptverband der Sozialversicherungsträger waren im Zeitraum der behaupteten Leistungserbringung lediglich bis Ende September zwei Arbeiter zur Sozialversicherung angemeldet. Im angegebenen Leistungszeitraum bestand keine Gewerbeberechtigung für Bauarbeiten, lediglich eine Gewerbeberechtigung als Schlosser. Nach dem Bericht des Insolvenzverwalters vom 5.7.2017 war das Unternehmen bei Konkurseröffnung bereits geschlossen und der Geschäftsführer nicht erreichbar. Bei der ***1*** handelt es sich um ein Mietbüro der Firma Regus. Der Geschäftsführer P*, konnte an seinem Wohnsitz in X*, trotz mehrmaliger Versuche nicht angetroffen werden. Bei der R GmbH wurde eine abgabenbehördliche Prüfung abgehalten, wobei in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.05.2017 festgehalten wurde, dass der Geschäftsführer trotz mehrmaliger Vorladungen nicht erschienen ist. Es wurden keine Unterlagen wie Konten, Saldenlisten, Buchungsjournal, betriebliche Bankkonten vorgelegt. Im Zuge von Erhebungen in diesem Prüfungsverfahren wurden Ausgangsrechnungen der Firma R GmbH an verschiedene Auftraggeber festgestellt, jedoch keine Ausgangsrechnungen an die BF. Strafanzeige der WGKK bei der StA X vom 21.11.2017.

B GmbH:

Eintragungen im Firmenbuch 2012 unter S* GmbH, seit 2.8.2017 B GmbH, Geschäftsanschrift in H*, Geschäftsführer M* ab 21.3.2017 bis 2.8.2017, Dr. J* ab 3.7.2017 bis 9.5.2018, danach wurde die Gesellschaft von einer Masseverwalterin vertreten. Eingangsrechnungen

Leistungszeitraum Juli bis Dezember 2017 insg. € 107.536,00. Rechnung vom 14.08.2017 € 15.496,00, 12.09.2017 € 24.050,00, 20.10.2017 € 16.978,00, 30.11.2017 € 25.350,00, 21.12.2017 € 10.660,00, 29.12.2017 € 15.002,00.

In den Rechnungen werden jeweils Einzelpreise von € 26,00 ausgewiesen. Die Regiearbeiten werden mit 14.8.2017 596 Stunden, 12.9.2017 925 Stunden, 20.10.2017 653 Stunden, 30.11.2017 975 Stunden, 21.12.2017 410 Stunden, 29.12.2018 577 Stunden angegeben. Die X* Bank erstattete am 5.12.2017 Meldung an das BM für Inneres wegen Verdacht auf Geldwäsche gemäß § 165 StGB, wobei zur Begründung auf eine Geschäftsbeziehung mit der gemeldeten Firma ab 07.12.2017 verwiesen wurde. Der Geschäftsführer u Gesellschafter Dr. B* wurde als wirtschaftlicher Eigentümer erfasst. Auf dem Girokonto der Gesellschaft sind 2017 Euro 7.716.321,- an Gutschriften von Baufirmen, die in Österreich aber auch in Slowenien ihren Sitz haben, eingegangen. Die Gelder wurden unmittelbar nach dem Eingang bar behoben. Geschäftsführer K 21.03.2017 bis 2.8.2017, Dr. J* 3.7.2017 bis 9.5.2019, danach war eine Masseverwalterin vertretungsbefugt.

Ein Auszug vom Hauptverband der Sozialversicherungsträger ergibt, dass sieben Arbeiter bis Ende August 2017 angemeldet waren. Für den verrechneten Leistungszeitraum September bis Dezember 2017 waren keine Arbeitnehmer angemeldet, die eine Leistung hätten erbringen können. Mit Bescheid vom 20.04.2018 wurde die B GmbH ab dem 1.9.2017 gemäß § 8 SBBG rechtskräftig zum Scheinunternehmer erklärt. Vier von sechs Eingangsrechnungen wurden nach jenem Zeitpunkt gelegt wurden, an dem die B GmbH bereits Scheinunternehmerin war.

Z GmbH:

Die Gesellschaft trägt seit 18.5.2018 den Namen Z GmbH. Geschäftsanschrift Adresse A**, Geschäftsführer seit 9.5.2018 J*, Beschluss des Handelsgerichtes vom 19.03.2019 Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens, 16.6.2020 amtswegige Löschung.

Eingangsrechnungen Leistungszeitraum Mai bis November 2018 insg. EUR 57.860,00.

Rechnung v. 24.05.2018 € 16.692,00, 31.10.2018 € 25.017,00, 01.12.2018 € 16.151,00

In der Rechnung vom Mai 2018 wurde ein Einzelpreis mit € 26,00 angegeben, in den weiteren Rechnungen ein Einzelpreis von € 31,00. Für den Leistungszeitraum April sind 642 Stunden verrechnet worden, für Oktober 807 Stunden und für Dezember 521 Stunden. Ein Auszug vom Hauptverband der Sozialversicherungsträger ergibt, dass alle Arbeitnehmer (bis auf einen einzigen) Ende Oktober 2018 abgemeldet wurden. Mit Bescheid vom 07.02.2019 wurde die Z.B.S mit 12.12.2018 gemäß § 8 SBBG rechtskräftig zum Scheinunternehmer erklärt. Der Geschäftsführer konnte nicht kontaktiert werden, an der Firmenadresse war niemand anzutreffen. Keine Betriebsmittel, kein Vermögen vorhanden. Als gewerberechtliche Geschäftsführerin ist L* eingetragen.

Die von den L GmbH, F GmbH, R GmbH, B GmbH und Z GmbH in Rechnung gestellten Regiearbeiten wurden nicht von diesen Firmen erbracht. Es liegen keine Betriebsausgaben in der in den Rechnungen angeführten Höhe vor. Für die Erbringung der Leistungen durch die BF an ihre Auftraggeber wurden mehr Arbeitskräften benötigt, als Arbeiter in den Leistungszeiträumen bei dieser Firma angemeldet gewesen waren.

Die genannten Unternehmen sind Scheinunternehmen und die entsprechenden Eingangsrechnungen haben zur Verringerung des Gewinns und damit der Abgabeminderung gedient. Eine tatsächliche Leistungserbringung durch diese Scheinunternehmen erfolgte nicht.

Die nach § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeführte Betriebsprüfung hat Abgabennachforderungen ergeben.

Es war die Kürzung der Fremdleistungen für die gegenständlichen Jahre in Höhe von 50% der Bauleistungen vorzunehmen:

Bezogene Leistungen (Bauleistungen) und Kürzung 50 %:

2015 € 61.650,00	€ 30.825,00
2016 € 81.042,00	€ 40.521,00
2017 € 107.536,00	€ 53.768,00
2018 € 57.860,00	€ 28.930,00

Die Aufteilung der Gewinnverteilung der Ehegatten: Herr B selbst ist derjenige, der sich aktiv auf den Baustellen aufhält und auch selbst Arbeitsleistung erbringt. Als Komplementär trägt er das unternehmerische Risiko und entscheidet über Erfolg und Misserfolg des Unternehmens. Er alleine ist im operativen Geschäft tätig. Er trifft die wesentlichen Entscheidungen in der KG und die Entscheidung über die Beschäftigung von Fremdleistern trifft.

Gesellschaftsvertrag enthält keine Bestimmungen zum Aufteilungsverhältnis. Fr. B selbst besucht nach eigenen Angaben (Niederschrift vom 22.12.2020) keine der Baustellen und erbringt lediglich untergeordnete Kanzleitätigkeiten in einem geringen Ausmaß, welche aus den Lohnkonten ersichtlich sind. Aus ihren Angaben selbst lässt sich ableiten, dass sie auch kein Detailwissen um die BF besitzt. Für Frau B wird der Gewinnanteil starr errechnet, indem ein Lohnkonto geführt wird. Fr. B erhält in der Gewinnverteilung jährlich den Betrag, der ihr lt. Lohnverrechnung im gegebenen Ausmaß zusteht.

Die Gewinnverteilung war entsprechend der oben angeführten und festgestellten Abgabenverkürzungen des Herrn B. von Herrn B. und Frau B wie folgt vorzunehmen:

Gewinn nach BP:

2015: € 88.889,71	83,75% Herr B. € 58.118,24,	16,25 % Frau B € 11.143,52
2016: € 118.232,31,	84,59 % Herr B. € 81.824,60,	15,41 % Frau B € 14.624,77
2017: € 86.401,52,	78,14 % Herr B. € 58.536,18,	21,86 % Frau B € 14.856,75
2018: € 104.290,19,	77,5 % Herr B. € 72.443,92,	22,50 % Frau B € 19.884,91

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den elektronisch vorgelegten Verwaltungsakt insbesondere aus den umfassenden Erhebungen der Betriebsprüfung und dem im Sachverhalt angeführten und von der Abgabenbehörde nachgereichten Straferkenntnis des BFG Erkenntnis vom 3.4.2025 zu GZ RV/2300017/2024 und dem Beschluss des VwGH vom 11.2.2026, Ra 2025/16/00414-6.

Zum Vorliegen von Scheinunternehmen und dass die entsprechenden Eingangsrechnungen zur Verringerung des Gewinns und damit der Abgabeminderung gedient haben, kann - und unnötige Weiderholungen zu vermeiden - auf die detaillierten Ausführungen insbesondere auf Seite 55 ff des 83 seitigen Erkenntnisses des Finanzstrafsenates des BFG vom 3.4.2025, RV/2300017/2024 verwiesen werden.

Entsprechend der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen.

Das Bundesfinanzgericht ist daher an die Feststellung, wonach der BF die oben festgestellten Abgabenverkürzungen hinsichtlich Einkommensteuer in den genannten Zeiträumen bewirkt hat, gebunden.

Wie bereits in den Erkenntnissen ausgeführt, haben sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die behauptete Leistungserbringung durch die genannten Subunternehmer, welche alle zu Scheinunternehmen erklärt wurden, erfolgt ist. Zusammengefasst wurde diesbezüglich festgehalten, dass eine Befragung der Vertreter dieser Unternehmen zu den Regiearbeiten nicht möglich gewesen ist. Es existieren keine schlüssigen Unterlagen zu den Scheinunternehmern. Die tatsächliche Anwesenheit von Arbeitnehmern dieser Scheinunternehmer und eine tatsächliche Leistungserbringung ist nicht dokumentiert. Es lagen keine Aufzeichnungen zu den tatsächlichen Arbeitsstunden vor. Einziges Argument für eine Leistungserbringung durch die Subunternehmer war, dass die Rechnungsbeträge jeweils an die auf den Rechnungen angegebenen Bankkonten überwiesen wurden.

Die Feststellungen betreffend die Nichterbringung der Regieleistungen durch die Subunternehmer und das Vorliegen von Deckungsrechnungen beruhen auf den von der Abgabenbehörde sowie dem Bundesfinanzgericht getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, denen Herr B. nicht substantiiert entgegengetreten ist.

Insgesamt ist das Bundesfinanzgericht zum Schluss gekommen, dass tatsächlich ein Aufwand angefallen ist und hat – wie in der Baubranche üblich – eine Schätzung mit der Hälfte des durch

eine Deckungsrechnungen behaupteten Aufwandes als Betriebsausgabe festgesetzt, welche in einem passenden Verhältnis zu für ungelernte Arbeiter verrechneten Stundensätzen steht. Diese Verkürzungsbeträge wurden als objektiver Tatbestand für die Abgabenverkürzung festgesetzt, da auch die Zurechnung der Abgabenbehörde an Herrn B. und seine Ehefrau als rechtlich richtig vom Senat anerkannt wurde.

Zu den Kriterien der (nicht strittigen) Gewinnverteilung wird auf die Beweiswürdigung auf Seite 57 des 83 seitigen Erkenntnisses des Finanzstrafsenates des BFG vom 3.4.2025, RV/2300017/2024 und den darin angeführten Beweiswürdigung (zB Niederschriften) verwiesen.

Die detaillierte Berechnung und jene der Gewinnanteile ergibt sich schlüssig für das Bundesfinanzgericht aus den BP-Bericht vom 15.6.2021.

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).

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a) Zur Wirksamkeit der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2015 bis 2017:

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031).

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035)

Bei einer Beschwerde gegen einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist „Sache“ die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der vom Finanzamt als neu hervorgekommen herangezogen wurde (vgl. VwGH 27.6.2013, 2010/15/0052, mwN).

Das Finanzamt kann zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auch auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; 22.11.2012, 2012/15/0172).

Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren wird in den gegenständlichen Bescheiden auf die Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht verwiesen und im Betriebsprüfungsbericht wird zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Tz 2 des Berichts verwiesen.

Durch diesen Verweis kommt mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, worauf sich das Finanzamt stützen wollte. Entscheidend ist, ob unter den genannten Tz 2 Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. VwGH 22.4.2022, Ra 2020/13/0025).

Betreffend der Wiederaufnahmebescheide wurde in der Beschwerde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde unrichtig angeführt habe, dass Aufwendungen gewinnbringend gelten gemacht wurden, denen keine Leistung gegenüber bestanden sei.

In der Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes wird ausgeführt, dass die in den Jahren 2015 bis 2018 geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen von Scheinfirmen „verursacht“ worden seien. Die Betriebsprüfung geht davon aus und lässt sich für die BF zusammengefasst feststellen, dass keine schlüssigen Unterlagen zu den Scheinunternehmern existieren. Die tatsächliche Anwesenheit von Arbeitern von diesen Scheinunternehmern und eine tatsächliche Leistungserbringung lässt sich aus dem Rechenwerk der BF nicht ableiten.

Das Vorliegen von Scheinunternehmern im Rechenwerk der BF wurde erst im Zuge der Betriebsprüfung ersichtlich. Aufwendungen wurden gewinnmindernd geltend gemacht wurden, denen keine Leistung gegenüberstand.

In Tz 2 des Prüfungsberichtes werden daher mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (Geltendmachung tatsächlich nicht

angefallener Betriebsausgaben) angesprochen, die Tatsachen im Sinne des § 303 BAO darstellen.

Auf Grund der neuen Tatsachen war also entgegen dem Beschwerdevorbringen letztendlich jedenfalls ein im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide zu erlassen, da diese Umstände mangels Offenlegung durch den Herrn B in den "Erstbescheiden" für die gegenständlichen Jahre noch keine Berücksichtigung gefunden hatten.

Dass das Finanzamt die Wiederaufnahmebescheide unrichtig begründet habe, trifft somit nicht zu.

Die Beschwerde war abzuweisen.

b) Zu den Sachbescheiden betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß 188 BAO:

Gesetzliche Grundlagen:

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 gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Die Bestimmungen der BAO gelten gemäß § 2a BAO auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG).

§ 116 Abs 1 BAO: Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Gemäß § 116 Abs. 2 zweiter Satz BAO besteht im Abgabenverfahren insoweit eine Bindung an Entscheidungen der Gerichte, als in dem gerichtlichen Verfahren bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

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.

Rechtliche Beurteilung:

Das Finanzstrafverfahren war dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren zeitlich vorgelagert und wurde bereits rechtskräftig abgeschlossen. Insofern liegt praktisch eine Verlagerung der Ermittlungspflicht vor. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes gehen, einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen; die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl. VwGH vom 30.4.2003, 2002/16/0006 mit Verweis auf das Erkenntnis vom 30. März 2000, Zl. 99/16/0141).

Der Verwaltungsgerichtshof hat jüngst im Stammrechtssatz zur Geschäftszahl Ra 2023/13/0115 ausgesprochen, dass ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen entfaltet, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen. (vgl. auch VwGH 19.4.2018, Ro 2016/15/0002; VwGH 01.9.2015, Ro 2014/15/0023; VwGH 11.7.2018, Ra 2017/17/0052)

Die von der Betriebsprüfung anhand der umfangreichen Unterlagen durchgeführten Kalkulationen unter Berücksichtigung der zahlreichen Zeugenaussagen und die diesbezüglichen Feststellungen wurden vom Amt für Betrugsbekämpfung einer Überprüfung unterzogen bzw. von diesem – wie aus dem Erkenntnis ersichtlich – umfangreiche Befragungen durchgeführt. Das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Verfahren an das Verfahren in welchem die Abgabenverkürzung festgestellt worden ist, gebunden.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der gegenständlichen Entscheidung nicht nur berechtigt, sondern auf Grund der dargestellten Bindungswirkung sogar verpflichtet, bei seiner steuerlichen Würdigung von den konkreten Tatsachenfeststellungen auszugehen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH besteht eine Bindung der Abgabenbehörden und des Bundesfinanzgerichts im Falle rechtskräftiger verurteilender Entscheidungen eines Strafgerichts, einer Finanzstrafbehörde oder des Bundesfinanzgerichts nach einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren an die Tatsachenfeststellungen, auf denen der Schuldspruch beruht, wozu auch jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0023; VwGH 27.3.2018, Ra 2018/16/0043; 27.11.2020, Ra 2018/16/0210; 28.4.2021, Ro 2018/16/0001).

Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (vgl. auch VwGH 28.5.2009, 2007/16/0161, mwN). Die Bindung betrifft nur den festgestellten Sachverhalt, nicht jedoch dessen steuerliche Beurteilung (vgl. VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabeverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleich kommen (vgl. VwGH 30.4.2003, 2002/16/0006).

Liegt eine rechtskräftige Entscheidung der zuständigen Behörde bzw. des zuständigen Gerichts vor, sind auch andere Behörden, etwa die Abgabenbehörde, aber auch das Bundesfinanzgericht daran gebunden. Die Bindungswirkung ist Ausfluss der Rechtskraft der betreffenden Entscheidung (vgl. VwGH 19.4.2018, Ro 2016/15/0002).

Im Erkenntnis vom 27.3.2018, Ra 2018/16/0043, führte der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang aus, dass es aufgrund der bindenden Feststellungen des Urteiles eines Strafgerichtes keiner weitergehenden eigenständigen Feststellungen und beweiswürdigen Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes mehr bedarf.

Die Rechtsordnung misst damit der Beweiskraft von Beweismitteln, die zu einer strafgerichtlichen Verurteilung führen, besondere Bedeutung bei, weil anders als im Abgabeverfahren, wo die größte Wahrscheinlichkeit genügt, hier die volle Überzeugung der Strafbehörde gegeben sein muss. Es ist daher davon auszugehen, dass in den Fällen, in denen eine Straftat mit rechtskräftigem Urteil als erwiesen angenommen wurde, keine begründeten Zweifel mehr am Tatgeschehen offengeblieben sind (vgl. BFG 17.11.2014, RV/5101152/2009; BFG 11.9.2014, RV/1300008/2013).

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Die Höhe wurde von der belangten Behörde gemäß § 184 BAO geschätzt.

Die Schätzungsberechtigung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (VwGH 16.12.1966, 1673/65; VwGH 11. 1. 1988, 87/15/0120; VwGH 05.07.1999, 98/16/0148; VwGH 28.2.1995, 94/14/0157, VwGH 19.3.2003, 2002/16/0255; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022; VwGH 1.6.2006, 2002/15/0174; VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027). Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus (VwGH 19.6.1959, 1924/57; VwGH 25.06.1997, 97/15/0058; VwGH 22.5.2014, 2010/15/0161; VwGH 24.9.2014, 2012/13/0107). Bei der Schätzung handelt es sich lediglich um eine Form der Ermittlung des Sachverhaltes. Sie kommt zur Anwendung, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht exakt ermittelt bzw. errechnet werden können. Schätzen ist ein Akt der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten

und Verhältnisse, die trotz Bemühens der Behörde um Aufklärung nicht mit der erforderlichen Sicherheit ermittelt werden können (VwGH 24.2.2004, 99/14/0247; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0022).

Ziel der Schätzung ist es, Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die den tatsächlichen Betriebsergebnissen möglichst nahekommen. Aber auch bei einigermaßen genauer Erforschung der tatsächlichen Verhältnisse haftet der Gewinnermittlung im Wege der Schätzung zwangsläufig eine gewisse Unsicherheit an, und es ist der Behörde aus diesem Grunde bei der Durchführung der Schätzung ein gewisser Spielraum eingeräumt (VwGH 19.12.1958, 1275/55). Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit auch dann hinnehmen, wenn er sich im Bestreben der Verheimlichung eines abgabepflichtigen Sachverhaltes vor der Abgabenbehörde der Möglichkeit zu nachträglicher Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge selbst begeben hat (vgl. VwGH 21.10.2004, 2000/13/0089).

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 12.8.2024, 2024/13/0073).

Es entspricht der Rechtsprechung des VwGH, dass in Fällen von "Deckungsrechnungen" eine Schätzung der Betriebsausgaben vorgenommen werden kann (vgl. zB VwGH 15.5.2019, 2018/13/0006; 11.6.2021, 2020/13/0005; 14.1.2022, 2021/13/0083; 31.1.2022, 2022/13/0001; 10.5.2022, 2022/15/0020; 23.8.2022, 2022/13/0072).

Die Abgabenbehörde hat ihre Schätzungsberechtigung darauf gestützt, dass keine Nachweise vorliegen, die den Schluss zulassen würden, dass es tatsächlich zu einer Leistungserbringung gekommen ist. Die Rechnungen der Scheinunternehmen haben lediglich Summen von Arbeitsstunden zum Gegenstand und es fehlen jedwede weiterführenden Aufzeichnungen, obwohl dies auf den Rechnungen vermerkt ist. Es existiert auch keine Planung der Fremdleister. Es wurden keine Unterlagen wie Konten, Saldenlisten, Buchungsjournal, betriebliche Bankkonten vorgelegt.

Mangels anderer Anhaltspunkte war die Höhe der für die Leistungserbringung erforderlichen Aufwendungen im Wege einer - in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anerkannten (vgl. zB VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006, mwN; vgl. auch VwGH 10.5.2022, Ra 2022/15/0020) - griffweisen Schätzung zu ermitteln.

Die vorgelegten Unterlagen und die Angaben der BF ließen keine ausreichend gesicherten Feststellungen über die Höhe der Fremdleistungen zu. Daher waren diese im Schätzungsweg zu ermitteln.

Der auf Erfahrungswerten der Finanzverwaltung beruhenden Schätzung dieser wurden nur 50% der geltend gemachten Aufwendungen der BF anerkannt und vermag auch das erkennende Verwaltungsgericht insoweit eine Rechtswidrigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung samt Gewinnverteilung der Abgabenbehörde nicht zu erkennen.

Weiteres Vorbringen der Beschwerde:

Beschwerdegründe Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften

[a) unrichtige Beweiswürdigung und b) Begründungsmängel] und

Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes [a) sekundäre Verfahrensmängeln und b) unrichtige rechtliche Beurteilung]:

Begründungsmängel im Abgabenverfahren können grundsätzlich im Rechtsmittelverfahren saniert werden (zB VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282; VwGH 17.8.2020, Ra 2020/13/0056). Diesbezüglich ist auf die Ausführungen in der Beweiswürdigung zu verweisen und liegen eine unrichtige Beweiswürdigung oder Begründungsmängel nicht vor.

Dem Vorbringen des Vorliegens von sekundären Verfahrensmängeln ist das oben angeführte BFG Erkenntnis vom 3.4.2025 zu GZ RV/2300017/2024, und der diesbezügliche VwGH Beschlusses Ra 2025/16/0044-6 vom 11.2.2026 entgegenzuhalten, indem auch die steuerliche Verantwortlichkeit der BF bzw. Ihrer handelnden Person festgestellt wurde. Zur nach Meinung der BF nicht vorliegenden Schätzungsbefugnis wird auf die obigen diesbezüglichen rechtlichen Ausführungen verwiesen.

Die Beschwerde war wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II:

c) Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid 2018:

Im Schriftsatz vom 13.7.2021 wird Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2018 vom 14.6.2021 eingebracht.

Von der Abgabenbehörde wurde die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.12.2021 zurückgewiesen, da ein solcher Bescheid nicht existiere.

Aufgrund des Mängelbehebungsauftrages der Abgabenbehörde zum fristgerechten Vorlageantrag wurde vom BF mitgeteilt, dass gegen beide Beschwerdeverentscheidungen zu Steuernummer XXXXX vom 16.12.2021 der bereits am 17.1.2022 ergänzte und erläuterte Vorlageantrag gestellt werde.

Auch das BFG kommt nach neuerlicher Einschau in die Finanzanwendung zum Schluss, dass kein Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 2018 existiert, sondern lediglich ein Erstbescheid, Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2018 mit Datum 14.6.2021, erlassen wurde.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Bescheidbeschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131, 032; 11.11.2010, 2010/17/0066).

Die Beschwerde gegen den (nicht vorhandenen) Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018 war, wie im Spruch ersichtlich, gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO zurückzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

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

Das BFG folgt hinsichtlich der Bindung im Abgabenverfahren den Tatsachenfeststellung des rechtskräftigen Finanzstrafurteiles sowie der ständigen oben angeführten Rechtsprechung des VwGH und den gesetzlichen Bestimmungen. Es war somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu behandeln und deshalb die Revision für nicht zulässig zu erklären.

Salzburg, am 19. Juni 2026