

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Andrea Müller-Dobler MBA MSc in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Commendatio Wirtschaftstreuhand GmbH, Hermannsgasse 21/10, 1070 Wien, und Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 39/17 Top 12, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 04.04.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich) jeweils vom 20. März 2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2012 – 2015 und Umsatzsteuer für die Jahre 2012 – 2017, sowie betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2012 – 2015 und Körperschaftsteuer 2012 – 2017 zu Steuernummer ***BF1StNr1***

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 sowie Umsatzsteuer 2012 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Der Beschwerde hinsichtlich der Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2012 bis 2017 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie den Beilagen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Inhaltsverzeichnis

Entscheidungsgründe	4
I. Verfahrensgang	4
1. Außenprüfung	4
1.1. Ablauf	4
1.2. Feststellungen der Außenprüfung	4
2. Sicherstellungsaufträge.....	4
3. Finanzstrafverfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien	4
4. Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht.....	4
II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:	4
1. Sachverhalt	4
2. Beweiswürdigung	4
2.1. ***Sub1***	4
2.2. ***Sub2***	4
2.3. ***Sub3***	4
2.4. ***Sub4***	4
2.5. ***Sub5***	4
2.6. ***Sub6***	4
2.7. ***Sub7***	4
2.8. ***Sub8***	4
2.9. ***Sub9***	4
2.10. ***Sub10***	4
2.11. ***Sub11***	4

2.12.	***Sub12***	4
2.13.	***Sub13***	4
2.14.	***Sub14***	4
2.15.	***Sub15***	4
2.16.	***Sub16***	4
2.17.	***Sub17***	4
2.18.	***Sub18***	4
2.19.	***Sub19***	4
2.20.	Weitere Subunternehmen	4
2.21.	Übersicht Fremdleistungsaufwand	4
2.22.	Umsatzsteuer	4
3.	Rechtliche Beurteilung	4
3.1.	Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO.....	4
3.2.	Umsatzsteuer	4
3.2.1.	Umsatzberichtigung	4
3.2.2.	Sicherheitszuschlag	4
3.2.3.	Berechnung	4
3.3.	Körperschaftsteuer.....	4
3.3.1.	Berechnung	4
3.4.	Revision	4
4.	Beilagen.....	4
4.1.	Beilage 1 – Umsatzsteuerbescheid 2012	4
4.2.	Beilage 2 – Umsatzsteuerbescheid 2013	4
4.3.	Beilage 3 – Umsatzsteuerbescheid 2014	4

4.4.	Beilage 4 – Umsatzsteuerbescheid 2015	4
4.5.	Beilage 5 – Umsatzsteuerbescheid 2016	4
4.6.	Beilage 6 – Umsatzsteuerbescheid 2017	4

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Außenprüfung

1.1. Ablauf

Bei der beschwerdeführenden Partei (in der Folge die Bf) handelt es sich um ein Bauunternehmen.

Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf waren im gesamten Prüfungszeitraum zu gleichen Teilen ***GF1*** und ***GF2***.

Für die Jahre 2012 bis 2016 fand bei ihr eine Außenprüfung betreffend Umsatz-, Körperschaft- sowie Kapitalertragsteuer statt.

Die Prüfungsanmeldung erfolgte mit Schreiben vom 2.1.2017 gegenüber der steuerlichen Vertretung der Bf, der ***Stb***. Als Prüfungsbeginn wurde der 31.1.2017 festgelegt. Die Durchführung der Außenprüfung erfolgte in den Büroräumlichkeiten der steuerlichen Vertretung.

Ende Jänner 2017 wurde eine unangekündigte Betriebsbesichtigung seitens der Außenprüfung vorgenommen. Am ***2017*** fand unter Beiziehung der steuerlichen Vertretung mit beiden Geschäftsführern eine Besprechung statt, über welche eine Niederschrift aufgenommen wurde. Dabei gaben die Geschäftsführer an, die Bf erbringe Bauleistungen zu etwa 10 % als Generalunternehmer für private Auftraggeber, zu rund 40 % als Subunternehmer für größere Bauunternehmen im Zusammenhang mit öffentlichen Aufträgen sowie zu etwa 50 % im Rahmen selbst abgewickelter öffentlicher Aufträge und arbeite dabei überwiegend mit österreichischen Subunternehmern zusammen. Seitens der Geschäftsführer wurde weiters angegeben, dass weder Aufzeichnungen über das auf den Baustellen eingesetzte Personal geführt noch von den beauftragten Subunternehmen entsprechende Unterlagen verlangt würden. Zudem hätten sie über den konkreten Einsatz der Arbeitnehmer durch die jeweiligen Subunternehmen keine Informationen erhalten. Unterlagen, Geschäftspapiere oder Aufzeichnungen betreffend die eingesetzten Subunternehmen oder deren Arbeiter wurden im Zuge dieser Besprechung nicht vorgelegt und auch nicht nachgereicht.

Im weiteren Verlauf ergaben sich seitens der Außenprüfer Fragen hinsichtlich der Nachvollziehbarkeit der Buchhaltung der geprüften Jahre. Die Bf erklärte dies dahingehend, dass im Jahr 2013 eine Umstellung der Buchhaltungssoftware erfolgt sei. Die laufenden Buchungen im Jahr 2012 seien mit der Software „Jet Fibu“ erfasst worden und die

Jahresabschlussbuchungen mit „RZL“. Dadurch hätten sich Unterschiede hinsichtlich der Kontonummern sowie der Kontobezeichnungen zwischen den Buchungsjournalen der laufenden Buchungen und den Jahresabschlussbuchungen ergeben.

Darüber hinaus wiesen die Buchungen in den geprüften Jahren laufend Stornierungen, Umbuchungen sowie nachträgliche Korrekturen auf. Belegnummern seien teilweise nicht vermerkt und die Belegsammlung der einzelnen Jahre unterschiedlich geführt worden.

Die elektronischen Buchhaltungsdaten für die Jahre 2012 bis 2015 seien trotz mehrfacher Urgezen erst im Juni 2017 vollständig vorgelegt worden. Nach Durchsicht der Unterlagen übermittelte die Außenprüfung im Juni 2017 eine Fragenliste zu den Verbuchungen sowie zum Belegsystem an die steuerliche Vertretung.

Ende Juni 2017 wurde die Prüfung aufgrund finanzinterner Prioritäten unterbrochen und im April 2018 wieder aufgenommen.

Am 21.6.2018 fand in den Räumlichkeiten der steuerlichen Vertretung eine weitere Besprechung statt. Die Außenprüfer ersuchten um Vorlage von Unterlagen, unter Hinweis darauf, dass die Fragenliste von Juni 2017 nur teilweise beantwortet worden sei. Die Zuordnung der jeweiligen Subunternehmen sowie Auftraggeber zu den einzelnen Bauvorhaben habe nach wie vor nicht nachvollzogen werden können. Seitens der steuerlichen Vertretung wurde die lange Verfahrensdauer kritisiert und eine Pivot-Tabelle mit einer Übersicht der pro Jahr verbuchten Fremdleister übergeben. Die Überprüfung der verbuchten Fremdleister habe sich jedoch weiterhin schwierig gestaltet, da im Rechenwerk laufend Stornierungen und Berichtigungen vorgenommen worden waren und die verbuchten Beträge teilweise nicht mit den zugrunde liegenden Rechnungen übereinstimmen konnten.

Da eine eindeutige Zuordnung der einzelnen Subunternehmer weiterhin nicht möglich gewesen sei, wurde mit Vorhalt vom 23.7.2018 erneut die Vorlage entsprechender Projektaufzeichnungen verlangt.

Im Zuge der weiteren Prüfung entstanden seitens der Außenprüfung erhebliche Zweifel hinsichtlich der tatsächlichen Leistungserbringung durch einzelne Subunternehmen, insbesondere weil nach Ansicht der Außenprüfung Zweifel an deren personellen Kapazitäten bestanden hätten. Der Prüfauftrag wurde daher am 23.7.2018 auf eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG erweitert und am 17.1.2019 der Prüfungszeitraum auf das Jahr 2017 ausgedehnt.

Auf Grundlage der bis dahin gewonnenen Prüfungsergebnisse wurden am 24.7.2018 gegenüber der Bf Sicherstellungsaufträge betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie gegenüber den Geschäftsführern Sicherstellungsaufträge betreffend Kapitalertragsteuer erlassen.

Am 31.7.2018 fand auf Wunsch der Geschäftsführer der Bf unter Beiziehung der Abgabensicherung, der Betrugskordinatorin sowie der steuerlichen Vertretung eine weitere Besprechung statt. Dabei sei vereinbart worden, noch ausstehende Unterlagen zeitnah zu übermitteln sowie die Prüfung rasch zu beenden. Zudem sei vereinbart worden, vorerst keine Einbringungsmaßnahmen gegenüber möglichen Drittschuldnern zu setzen.

Am 10.8.2018 wurden weitere Unterlagen übermittelt, wobei eine Zuordnung der Subunternehmer zu den jeweiligen Baustellen teilweise händisch durch auf den Eingangsrechnungen angebrachte Projektnummern vorgenommen wurde. Mit Vorhalt vom 23.8.2018 wurde die Bf erneut ersucht, eine nachvollziehbare Zuordnung der Subunternehmer zu den jeweiligen Bauvorhaben und Auftraggebern vorzulegen. Am 18.9.2018 wurde unter Hinweis auf eine Erkrankung des Geschäftsführers um Fristverlängerung ersucht sowie Akteneinsicht beantragt.

Mit Schreiben vom 9.10.2018 teilte der neue steuerliche Vertreter ***StV2*** mit, neben der weiterhin aufrechten steuerlichen Vertretung der Bf aufgrund einer ihm erteilten Spezialvollmacht tätig zu werden. Gleichzeitig wurde angekündigt, die Mitwirkung am Verfahren auf das Nötigste zu beschränken und auf die Teilnahme an der Schlussbesprechung zu verzichten.

Der Vorhalt vom 23.8.2018 wurde am 15.10.2018 von der Bf beantwortet, wobei nicht zu sämtlichen Fragen Stellung genommen wurde. Dieses Schreiben wurde ***StV2*** zur Kenntnisnahme übermittelt unter Hinweis auf die mangelhafte bzw gänzlich unterbliebene Beantwortung der Fragen, sowie dem Ersuchen um Aufklärung der Umsatzdifferenzen.

Am 20.11.2018 wurde eine ergänzende Liste der Subunternehmer übermittelt, welche von der zuvor übergebenen Pivot-Tabellen teilweise abwich.

Mit Eingabe vom 6.12.2018 wurde „Einspruch“ gegen Erhebungen bei Auftraggebern erhoben, da diese nach Ansicht der steuerlichen Vertretung einen wirklichkeitsfremden Eindruck erwecken würden. Am 14.12.2018 wurde die Befragung sämtlicher Finanzpolizisten im Umkreis der damaligen Bauvorhaben beantragt.

Die Schlussbesprechung fand am 18.2.2019 statt, zu welcher weder die steuerliche Vertretung noch die Geschäftsführer der Bf erschienen.

Mit Bericht vom 13.3.2019 wurde das Ergebnis der Außenprüfung abgeschlossen. Auf Grundlage der darin getroffenen Feststellungen erließ die Abgabenbehörde die entsprechenden Abgabenbescheide.

Am 20.3.2019 wurden folgende Bescheide erlassen:

- Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012 bis 2015,

- Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2017,
- Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2017,
- sowie am 18.3.2019 die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2012 bis 05/2018 gegenüber beiden Gesellschaftern.

1.2. Feststellungen der Außenprüfung

Kürzungen der Fremdleistungsaufwendungen:

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13.3.2019 wurde festgestellt, dass von den von der Bf geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen für über 50 Subunternehmen insgesamt 27 Subunternehmen nicht als tatsächliche Leistungserbringer anerkannt worden seien.

Die Außenprüfung ging davon aus, dass die an die Auftraggeber verrechneten Leistungen zwar tatsächlich erbracht worden seien, jedoch nicht durch die in Rechnung stellenden Subunternehmen, sondern unter Einsatz nicht gemeldeter Arbeitskräfte. Mangels Unterlagen bzw der Nichtvorlage von Grundaufzeichnungen wurde der Aufwand entsprechend der gängigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis gemäß § 184 BAO in Höhe von 50 % geschätzt. Die verbleibenden 50 % der als Fremdleistungsaufwand erklärten Betriebsausgaben wurden nicht anerkannt.

Die von der Außenprüfung beanstandeten Subunternehmen sowie deren Gesamtaufwendungen und die darauf entfallende Kürzung stellen sich laut Bericht der Außenprüfung wie folgt dar:

	Subunternehmen	Gesamtaufwand 2012- 5/2018	Kürzung 50 % 2012- 5/2018	*Kürzung 50 % 2012 – 2017
1.	***Sub17***	63.193,77 €	31.596,89 €	31.596,89 €
2.	***Sub22***	513.750,33 €	256.875,17 €	256.875,17 €
3.	***Sub5***	207.391,76 €	103.695,88 €	103.695,88 €
4.	***Sub13***	90.060,22 €	45.030,11 €	45.030,11 €
Sub9				
6.	***Sub15***	73.812,39 €	36.906,20 €	36.906,20 €

7.	***Sub18***	39.054,37 €	19.527,19 €	19.527,19 €
8.	***Sub6***	178.165,10 €	89.082,55 €	89.082,55 €
9.	***Sub3***	315.626,56 €	157.813,28 €	157.813,28 €
10.	***Sub19***	26.356,25 €	13.178,13 €	13.178,13 €
11.	***Sub23***	312.123,38 €	156.061,69 €	156.061,69 €
12.	***Sub24***	2.066.722,45 €	1.033.361,23 €	965.883,75€
13.	***Sub2***	560.449,57 €	280.224,79 €	280.224,79 €
14.	***Sub16***	65.628,69 €	32.814,35 €	32.814,35 €
15.	***Sub12***	93.569,22 €	46.784,61 €	46.784,61 €
16.	***Sub25***	416.254,47 €	208.127,24 €	179.557,93 €
17.	***Sub20***	31.846,50 €	15.923,25 €	-
18.	***Sub10***	105.937,93 €	52.968,97 €	52.968,97 €
19.	***Sub21***	11.595,33 €	5.797,67 €	-
20.	***Sub26***	454.583,21 €	227.291,61 €	227.291,60 €
21.	***Sub1***	722.133,04 €	361.066,52 €	361.066,52 €
22.	***Sub4***	244.853,65 €	122.426,83 €	122.426,83 €
23.	***Sub27***	84.039,07 €	42.019,54 €	32.852,54 €
24.	***Sub8***	131.162,03 €	65.581,02 €	36.533,66€
25.	***Sub7***	133.825,64 €	66.912,82 €	66.912,82 €
26.	***Sub14***	88.373,06 €	44.186,53 €	44.186,53 €
27.	***Sub11***	104.434,89 €	52.217,45 €	52.217,45 €
		7.248.082,63 €	3.624.041,32 €	3.468.059,32 €

*Die Monate Jänner bis Mai 2018 wurden ausgeschieden, da sie nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind, das betrifft die ***Sub24***, ***Sub25***, die ***Sub27*** und die ***Sub8***.

Die Kürzungen der Fremdleistungsaufwendungen verteilen sich nach den Feststellungen der Außenprüfung auf die Jahre wie folgt:

	Gesamtaufwand	Kürzung 50 %	*Kürzung 50 %
	2012- 5/2018	2012- 5/2018	2012 – 2017
2012	1.311.233,58 €	655.616,79 €	655.616,79 €
2013	1.048.483,05 €	524.241,53 €	524.241,53 €
2014	680.072,12 €	340.036,06 €	340.036,06 €
2015	1.394.945,91 €	697.472,96 €	697.472,96 €
2016	1.525.038,19 €	762.519,10 €	762.519,10 €
2017	976.345,75 €	488.172,88 €	488.172,88 €
1-5/2018	311.964,03 €	155.982,02 €	-
	7.248.082,63 €	3.624.041,32 €	3.468.059,32 €

*Die Monate Jänner bis Mai 2018 wurden ausgeschieden, da sie nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind.

Berichtigung der Umsatzsteuer:

Die von der Bf erklärten Umsätze sowie deren Aufteilung in Umsätze mit dem Steuersatz von 20 % und Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG (Reverse-Charge) stellen sich laut den eingereichten Umsatzsteuererklärungen wie folgt dar:

	Umsatz 20 %	Umsatz RC	Gesamtumsatz
2012	2.811.123,11 €	415.839,50 €	3.226.962,61 €
2013	2.235.977,54 €	1.111.517,38 €	3.347.494,92 €
2014	1.446.403,94 €	1.042.359,83 €	2.488.763,77 €
2015	2.702.349,53 €	1.081.901,50 €	3.784.251,03 €

2016	2.615.573,93 €	927.671,51 €	3.543.245,44 €
2017	1.889.389,07 €	2.051.610,46 €	3.940.999,53 €
	13.700.817,12 €	6.630.900,18 €	20.331.717,30 €

Wie aus der Tabelle ersichtlich, setzte sich der erklärte Gesamtumsatz der Bf im Wesentlichen aus Umsätzen mit dem Steuersatz von 20 % sowie aus Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG zusammen. Während Umsätze mit dem Steuersatz von 20 % der Umsatzsteuerpflicht der Bf unterliegen, geht bei Bauleistungen nach § 19 Abs. 1a UStG die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge-System) über. Diese Umsätze aus Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG lösen daher bei der Bf keine Umsatzsteuerschuld aus, sie stellen jedoch Betriebseinnahmen dar und sind daher sowohl für die Ermittlung des Gesamtumsatzes als auch für die Gewinnermittlung von Bedeutung.

Im Zuge der Außenprüfung wurden die erklärten Umsätze überprüft. Dabei nahm die Außenprüfung sowohl bei den Umsätzen mit dem Steuersatz von 20 % als auch bei den Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG Umsatzberichtigungen vor und setzte Sicherheitszuschläge fest.

Die Umsätze mit dem Steuersatz von 20 % unter Berücksichtigung der von der Außenprüfung vorgenommenen Berichtigungen und des Sicherheitszuschlages stellen sich wie folgt dar:

	Umsatz 20 % laut Erkl.	Berichtigung USt 20 %	Berichtigung Anzahlungen	Sicherheits- zuschlag	Umsatz 20 % laut AP
2012	2.811.123,11 €	87.300,00 €	85.665,53 €	100.000,00 €	3.084.088,64 €
2013	2.235.977,54 €	139.163,20 €		100.000,00 €	2.475.140,74 €
2014	1.446.403,94 €	23.037,32 €		100.000,00 €	1.569.441,26 €
2015	2.702.349,53 €		42.847,17 €	100.000,00 €	2.845.196,70 €
2016	2.615.573,93 €			100.000,00 €	2.715.573,93 €
2017	1.889.389,07 €			100.000,00 €	1.989.389,07 €
					14.678.830,34 €

Die Umsätze aus Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG unter Berücksichtigung der von der Außenprüfung vorgenommenen Berichtigungen und des Sicherheitszuschlags stellen sich wie folgt dar:

	Umsatz RC laut Erkl.	Berichtigung USt RC	Sicherheits- zuschlag	Umsatz RC laut AP
2012	415.839,50 €		50.000,00 €	465.839,50 €
2013	1.111.517,38 €	126.611,84 €	50.000,00 €	1.288.129,22 €
2014	1.042.359,83 €		50.000,00 €	1.092.359,83 €
2015	1.081.901,50 €		50.000,00 €	1.131.901,50 €
2016	927.671,51 €		50.000,00 €	977.671,51 €
2017	2.051.610,46 €	11.930,27 €	50.000,00 €	2.113.540,73 €
				7.069.442,29 €

Die Außenprüfung begründete die vorgenommenen Umsatzberichtigungen damit, dass im Rahmen von Stichprobenprüfungen festgestellt worden sei, dass Deckungsrücklässe teilweise überhaupt nicht in der Buchhaltung erfasst worden seien, Teilrechnungen vor Ausstellung der Schlussrechnung storniert worden seien sowie die verbuchten Beträge nicht mit den Beträgen der Ausgangsrechnungen übereingestimmt hätten.

Nach Ansicht der Außenprüfung seien in sämtlichen geprüften Jahren schwere Buchführungsmängel festgestellt worden. Insbesondere seien Deckungsrücklässe mehrfach nicht ordnungsgemäß verbucht bzw nachträglich storniert worden. Vor diesem Hintergrund verhängte die Außenprüfung über sämtliche Prüfungsjahre hinweg jeweils einen Sicherheitszuschlag für Umsätze mit dem Steuersatz 20 % in Höhe von 100.000 € und für Umsätze aus Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG in Höhe von 50.000 €.

Aus den dargestellten Berichtigungen und Sicherheitszuschlägen ergibt sich folgende Änderung des Gesamtumsatzes:

Gesamtumsatz	laut Erkl.	laut AP	Differenz
2012	3.226.962,61 €	3.549.928,14 €	322.965,53 €
2013	3.347.494,92 €	3.763.269,96 €	415.775,04 €

2014	2.488.763,77 €	2.661.801,09 €	173.037,32 €
2015	3.786.101,53 €	3.978.948,70 €	192.847,17 €
2016	3.547.685,76 €	3.697.685,76 €	150.000,00 €
2017	3.945.440,17 €	4.107.370,44 €	161.930,27 €
	20.342.448,76 €	21.759.004,09 €	1.416.555,33 €

Gewinnermittlung laut Außenprüfung:

Die dargestellten Umsatzsteuerberichtigungen, Sicherheitszuschläge sowie die Kürzung von Fremdleistungsaufwendungen führten nach den Feststellungen der Außenprüfung zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinns.

	Berichtigung Gewinn	Beilage 2 – SZ*	Beilage 2 - Berichtigung Gewinn 2012	Kürzung FLA* lt. Pkt. 6 netto	Berichtigung FLA lt. Beilage 2
2012	87.300,00 €	150.000,00 €	58.927,79 €	655.616,79 €	-
2013	127.612,83 €	150.000,00 €	-	524.241,53 €	-
2014	34.587,89 €	150.000,00 €	-	340.036,06 €	-
2015	-	150.000,00 €	-	697.472,96 €	-
2016	-	150.000,00 €	-	762.519,10 €	-
2017	11.930,27 €	150.000,00 €	-	488.172,88 €	60.443,46 €

*SZ = Sicherheitszuschlag

*FLA = Fremdleistungsaufwand

	Gewinn laut Erklärung	Gewinn laut AP	Differenz
2012	136.870,43 €	1.088.715,01 €	951.844,58 €
2013	130.746,33 €	932.600,69 €	801.854,36 €
2014	79.241,20 €	603.865,15 €	524.623,95 €
2015	210.999,36 €	1.058.472,32 €	847.472,96 €
2016	85.006,66 €	997.525,76 €	912.519,10 €

2017	-118.114,22 €	592.432,39 €	710.546,61 €
	524.749,76 €	5.273.611,32 €	4.748.861,56 €

2. Sicherstellungsaufträge

Im Zuge der laufenden Außenprüfung wurden am 24.7.2018, nach Erweiterung des Prüfauftrages auf § 99 Abs. 2 FinStrG, gegenüber der Bf Sicherstellungsaufträge betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie gegenüber den Geschäftsführern Sicherstellungsaufträge betreffend Kapitalertragsteuer erlassen.

Gegen diese Sicherstellungsaufträge wurde mit Eingabe vom 22.8.2018 Beschwerde erhoben, weil die Begründungen nicht ausreichend gewesen seien, um die angeführten Subunternehmer als Leistungserbringer abzuerkennen.

Der Beschwerde wurde am 8.1.2019 wegen mangelhafter Begründung stattgegeben.

In weiterer Folge wurden neuerlich Sicherstellungsaufträge mit ausführlicher Begründung erlassen. Diese wurden am 17.1.2019 persönlich zugestellt, und zwar hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer gegenüber der Bf sowie hinsichtlich der Kapitalertragsteuer gegenüber den Geschäftsführern der Bf.

3. Finanzstrafverfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien

Im Zuge der Außenprüfung wurde der Prüfauftrag am 23.7.2018 auf eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG erweitert.

Nach Abschluss der Außenprüfung und weiteren finanzstrafrechtlichen Ermittlungen erhob die Staatsanwaltschaft Wien am 6.3.2020 Anklage gegen die Bf sowie deren Geschäftsführer wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs. 1 und Abs. 2 lit b FinStrG. Der strafbestimmende Wertbetrag belief sich auf 1.961.361,01 €.

Zusammenfassend wurde seitens der Staatsanwaltschaft ausgeführt, dass die Bf weder konkrete Kontaktpersonen zu den jeweiligen Subunternehmen benannt noch Grundaufzeichnungen über den tatsächlichen Personaleinsatz auf den Baustellen vorgelegt habe. Unterlagen, welche den Leistungsaustausch und die Leistungsdokumentation zwischen der Bf und den jeweiligen Subunternehmern nachvollziehbar dokumentieren würden, insbesondere Bautagebücher oder Stundenaufzeichnungen, hätten weitgehend gefehlt. Da die an die jeweiligen Auftraggeber verrechneten Bauleistungen tatsächlich erbracht worden seien, sei nach Auffassung der Anklage davon auszugehen gewesen, dass die Leistungserbringung

unter Einsatz nicht gemeldeter Arbeitskräfte erfolgt sei. Dabei wurde auf die Feststellungen des Außenprüfungsberichtes verwiesen, wonach der Fremdleistungsaufwand von insgesamt 27 Subunternehmen nicht anerkannt worden sei.

Die Hauptverhandlung vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien fand am ***2020*** statt. Mit Beschluss desselben Tages wurde ***SV1***, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, zum Sachverständigen bestellt und mit der Erstellung eines Gutachtens beauftragt, insbesondere zur Frage, ob die Bf sowie die beanstandeten Subunternehmen aufgrund ihrer personellen Kapazitäten in der Lage gewesen seien, die verrechneten Bauleistungen zu erbringen.

Mit Beschluss vom 11.3.2021 wurde dem Antrag des Sachverständigen auf Fristerstreckung stattgegeben und die Frist zur Gutachtenerstattung bis 16.4.2021 verlängert.

Die Hauptverhandlung wurde am ***2021*** fortgesetzt. Dabei wurden unter anderem die Außenprüfungsorgane, Dienstnehmer der Bf, Vertreter einzelner Subunternehmer sowie der Sachverständige einvernommen.

Der Sachverständige führte in Bezug auf sein schriftlich erstattetes Gutachten aus, dass er im Rahmen der Befundaufnahme sämtliche 27 Subunternehmen kontaktiert und um Übermittlung der Jahresabschlüsse für die Jahre 2012 bis 2017 ersucht habe. Rückmeldungen seien lediglich von fünf Subunternehmen (***Sub23***, ***Sub24***, ***Sub22***, ***Sub25*** und ***Sub27***) eingelangt, was eine Rücklaufquote von rund 19 % entspreche. Die übermittelten Unterlagen seien teilweise nicht für den gesamten Zeitraum vorhanden bzw unvollständig gewesen. Aufgrund dieser geringen Rücklaufquote seien die vorliegenden Daten insgesamt nicht aussagekräftig und für eine Gesamtstichprobe nicht repräsentativ.

Hinsichtlich jener Subunternehmen, die Unterlagen übermittelt hatten, führte der Sachverständige aus, dass die in deren Jahresabschlüssen ausgewiesenen Aufwendungen für Eigenpersonal sowie bezogene Fremdleistungen rechnerisch nicht im Widerspruch zu den ausgewiesenen Umsätzen stünden. Im Rahmen eines externen Betriebsvergleichs seien die entsprechenden Kennzahlen mit vergleichbaren Betrieben gegenübergestellt worden, dabei hätten sich keine auffälligen Abweichungen ergeben.

Die Bf und ihre Geschäftsführer wurden mit Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom ***2021*** freigesprochen. Im Urteil führte das Gericht aus, dass es den Ausführungen des Sachverständigen folge, wonach die reagierenden Subunternehmen die Leistungen tatsächlich erbracht hätten. Hinsichtlich der übrigen Subunternehmen könne die Scheinunternehmereigenschaft zwar nicht ausgeschlossen werden, da die Geschäftsführer jedoch UID- und HFU-Abfragen durchgeführt hätten, scheide ein Vorsatz zur Abgabenhinterziehung aus.

4. Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Gegen die am 20.3.2019 erlassenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2017 sowie gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 erhob die Bf mit Eingabe vom 4.4.2019 innerhalb offener Rechtsmittelfrist Beschwerde.

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.7.2019 als unbegründet ab.

Am 15.7.2019 erhob die Bf einen Vorlageantrag und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Mit Vorlagebericht vom 11.9.2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss vom 16.4.2021 wurde die Beschwerdesache nach § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des anhängigen Finanzstrafverfahrens beim Landesgericht für Strafsachen Wien ausgesetzt. Die Aussetzung wurde damit begründet, dass das im Finanzstrafverfahren zu ergehende Urteil hinsichtlich der dort festgestellten Tatsachen Bindungswirkung gemäß § 116 BAO entfalten könne und dessen Ausgang für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von wesentlicher Bedeutung sei.

Gegen diesen Aussetzungsbeschluss erhob die Bf Beschwerde gemäß Art. 144 B-VG beim Verfassungsgerichtshof. Am 28.2.2022 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat diese dem Verwaltungsgerichtshof ab.

Nach Abschluss des Finanzstrafverfahrens brachte die Bf mit Eingabe vom 13.7.2021 ein ergänzendes Vorbringen ein. Darin wurde im Wesentlichen auf den im Strafverfahren ergangenen Freispruch verwiesen und eine vollinhaltliche stattgebende Erledigung angestrebt. Zudem wurde eine Erledigung gemäß § 300 BAO angeregt.

Mit Beschluss vom 22.7.2021 wurde die Abgabenbehörde aufgefordert, zu diesem Vorbringen Stellung zu beziehen. Am 27.7.2021 führte die Abgabenbehörde aus, dass im Abgabenverfahren andere Beweismaßstäbe gelten als im Strafverfahren und eine Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO auch dann bestehen könne, wenn strafrechtlich kein Vorsatz nachgewiesen worden sei. Eine stattgebende Erledigung nach § 300 BAO komme aus Sicht der Abgabenbehörde nicht in Betracht. Zudem ersuchte die Abgabenbehörde um Übermittlung einer schriftlichen Urteilsausfertigung.

Mit Beschluss vom 4.8.2021 wurde die Stellungnahme der Abgabenbehörde der Bf zur Kenntnis gebracht. Mit Eingabe vom 17.8.2021 übermittelte die Bf das Protokoll der Hauptverhandlung sowie eine gekürzte Urteilsausfertigung und erstattete weiteres Vorbringen. Mit Nachtrag vom 8.9.2021 wurde eine ergänzende Stellungnahme eingebracht.

Mit Beschluss vom 6.9.2021 wurde die Abgabenbehörde ersucht, zum übermittelten Schriftsatz vom 17.08.2021 Stellung zu nehmen. Darauf antwortete die Behörde am 21.9.2021:

*Die Behörde geht nach Durchsicht der übermittelten Unterlagen nicht mehr davon aus, dass es sich bei den Firmen ***Sub23***, ***Sub24***, ***Sub22***, ***Sub25*** **und** ***Sub27*** **sowie** ***Sub26*** um Scheinfirmen handelt. Diese geänderte Beurteilung basiert auf den Feststellungen durch das Landesgericht für Strafsachen zu den ersten 5 genannten Firmen, dass hier eine Scheinfirmeneigenschaft nicht vorliegt sowie der Klagsführung durch den Geschäftsführer der ***Sub26*** ***SUB26_GF*** gegen die ***Bf***. Obwohl die ***Bf*** ihrer Dokumentationspflicht bei den iZm diesen Firmen verwirklichten Bauprojekten nicht ordnungsgemäß nachgekommen ist, kann eine Schätzung der Bemessungsgrundlage nunmehr aus Sicht der Behörde bei diesen Firmen unterbleiben.*

In der gekürzten Urteilsausfertigung wurde jedoch auch festgehalten, dass bei den meisten durch die Prüferin als Scheinfirmen beurteilten Unternehmen eine Scheinfirmeneigenschaft nicht ausgeschlossen werden kann. Grund hierfür ist einerseits, dass weder diese Firmen noch die damaligen Verantwortlichen im Abgaben- oder Strafverfahren nachträglich kontaktiert werden konnten und andererseits, weil die Bf zum Zeitpunkt der Leistungserbringung keine entsprechenden Grundaufzeichnungen angefertigt bzw. diese aufbewahrt hat. Bei den restlichen Rechnungsausstellern besteht somit entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters kein Anlass für einen Wegfall der Schätzungsbefugnis bzw. Änderung der Schätzungshöhe.

Mit diesem Schreiben brachte die Abgabenbehörde zum Ausdruck, dass ihrer Meinung nach die sechs genannten Subunternehmer als tatsächliche Leistungserbringer anzuerkennen seien. Die von diesen Subunternehmern als Betriebsausgabe geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen in Höhe von insgesamt 1.923.736,46 € können folglich als Betriebsausgaben gewinnmindernd abgezogen werden.

Am 23.9.2021 wandte sich die Bf direkt an die Abgabenbehörde und regte eine Erledigung gemäß § 300 BAO an. In weiterer Folge fand eine Besprechung zwischen der Bf und der Abgabenbehörde statt, worüber die Bf das Bundesfinanzgericht mit Eingabe vom 12.10.2021 informierte.

Mit der Eingabe vom 27.10.2021 kündigte die Bf an, ihr bisheriges Sach- und Beweisvorbringen zu erweitern. Mit der Fertigstellung sei bis Dezember 2021 zu rechnen.

Am 8.2.2022 brachte die Bf ein umfassendes zusammenfassendes Vorbringen samt 78 Beilagen ein. Mit Beschluss vom 14.2.2022 wurde die Abgabenbehörde zur Stellungnahme aufgefordert. Mit Schriftsatz vom 21.2.2022 teilte die Abgabenbehörde mit, an ihrer bisherigen Rechtsauffassung festzuhalten und führte weiters aus, dass die neu vorgelegten Beilagen die Schätzungsbefugnis nicht zu beseitigen vermögen.

Mit Beschluss vom 16.3.2022 wurde die Stellungnahme der Abgabenbehörde der Bf zur Kenntnis gebracht. Mit Eingabe vom 27.5.2022 erstattete die Bf eine Gegenäußerung mit inzwischen 103 Beilagen, in welcher sie den Ausführungen der Abgabenbehörde widersprach.

Weitere Eingaben der Bf folgten am 27.5.2022, 6.9.2022, 31.1.2023 sowie jener vom 17.7.2023, mit welcher bekannt gegeben wurde, dass eine mündliche Verhandlung angestrebt werde. Gegenäußerungen der Abgabenbehörde erfolgten am 7.7.2022, 24.10.2022 sowie am 2.5.2023.

Am 7.4.2025 urgierte die Bf auf unverzügliche Erledigung der Beschwerde.

Am 28.4.2025 wurden die Bf sowie die Vertreter der Abgabenbehörde zu einem Erörterungstermin geladen, um der nun mehr neu zuständigen Richterin Gelegenheit zu geben, sich ein Bild über die Sachlage und den Verfahrensstand zu verschaffen.

Am 23.6.2025 übermittelte die Bf ein zusammenfassendes Vorbringen.

Am 30.6.2025 fand eine Erörterung gemäß § 269 Abs. 3 BAO unter Teilnahme von Vertretern der Abgabenbehörde sowie dem Außenprüfungsorgan statt, wobei offene Fragen geklärt wurden.

Mit Eingabe vom 21.8.2025 legte die Bf ein Privatgutachten des allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen ***SV2*** samt Beilagen vor. Dieses Privatgutachten behandelt elf der nun mehr 21 beanstandeten Subunternehmen zur sorgfältigen Abwicklung von Subunternehmerleistungen und der tatsächlichen Leistungserbringung durch Subunternehmen für die Bf.

Mit Beschluss vom 3.3.2026 wurde die mündliche Verhandlung für den 8.4.2026 anberaumt und die Bf sowie die belangte Behörde geladen.

Am 19.3.2026 brachte die Bf einen Schriftsatz ein, in dem sie die aus ihrer Sicht noch offenen Fragen konkretisierte.

Mit Eingabe vom 1.4.2026 legte die Bf einen weiteren Schriftsatz sowie zwei Ordner mit insgesamt 171 Beilagen vor, von denen zwei nicht aktenkundig waren.

In der mündlichen Verhandlung am 8.4.2026 wurde ergänzend vorgebracht:

Hinsichtlich den nicht anerkannten Fremdleistungsaufwendungen verwies die Bf auf das von ***SV2*** erstattete Privatgutachten. Die belangte Behörde verwies demgegenüber auf die im Zuge der Außenprüfung durchgeführten Ermittlungen sowie auf die bisherigen Beweisergebnisse.

Die Bf brachte weiters vor, dass die Nichtanerkennung von Fremdleistungsaufwendungen bei drei Subunternehmen auf deren Eintragung in die Scheinunternehmerliste des BMF gestützt worden sei. Da ein Feststellungsbescheid nach § 8 SBBG (Sozialbetrugsbekämpfungsgesetz) rückwirkend wirke, umfasse dieser auch vor der Bescheiderlassung liegende Zeiträume der Leistungserbringung. Für die Bf sei daher bei Geschäftsanbahnung nicht erkennbar gewesen, dass es sich bei den betroffenen Subunternehmen um Scheinunternehmen handle, da diese erst Monate bzw Jahre nach der Leistungserbringung in die Scheinunternehmerliste aufgenommen worden seien.

Betreffend die offenen Beweisanträge wurde folgendes festgehalten:

1. Durchführung eines Lokalaugenscheins durch das BFG an der Betriebsstätte der Bf:

Ein entsprechender Termin für den 26.3.2026 wurde vereinbart, jedoch seitens der Bf am Tag der Besichtigung abgesagt.

Der Antrag wurde abgewiesen.

2. Einvernahme sämtlicher Finanzpolizisten, die im Umkreis der Bauvorhaben der Bf Kontrollen durchgeführt haben:

Die Bf zog den Antrag zurück.

3. Einholung folgender Urkundenbeweise durch das BFG:

- a. Auszug aus der Zentralen Evidenz aus gemäß § 28b AuslBG,
- b. Auszug aus der Evidenz gemäß § 35 LSD-BG,
- c. Auszug aus der Evidenz aus dem gerichtlichen Strafregister,
- d. Auszug aus dem finanzbehördlichen Register gemäß den §§ 194a ff FinStrG,
- e. Auszüge aus den diversen verwaltungsbehördlichen Registern,
- f. Auszug aus dem bei der WKStA geführten Verbandsregister.

Der Antrag wurde abgewiesen.

4. Übermittlung der Stellungnahme der Abgabenbehörde zum Privatgutachten von ***SV2***:

Es wurde festgehalten, dass seitens der Abgabenbehörde keine gesonderte Stellungnahme zum Privatgutachten vorliegt.

5. Übermittlung von Protokollen über Kontrollen auf den gegenständlichen Baustellen der Bf durch Organe der BUAK, der Finanzpolizei, der GKK und andere Stellen:

Die Bf brachte vor, dass Kontrollprotokolle existieren müssten und sich im Besitz der Abgabenbehörde befänden, jedoch weder der Bf noch dem BFG vorgelegt worden seien.

Die belangte Behörde trat dem entgegen, dass derartige Kontrollen lediglich Momentaufnahmen darstellten und keinen Einfluss auf die getroffenen Entscheidungen gehabt hätten. Sämtliche Unterlagen seien in den internen Systemen hochgeladen, auf die das BFG ebenfalls Zugriff habe.

Der Antrag wurde abgewiesen.

Die Bf beantragte die Vorlage der Stellungnahme der Abgabenbehörde zum Gutachten des Sachverständigen ***SV2*** sowie die Einvernahme von ***Mag*** als Zeugen. Anzumerken ist, dass die Abgabenbehörde zum Gutachten von ***SV2*** keine Stellungnahme abgegeben hat.

Der in der Verhandlung einvernommene Zeuge ***Mag*** äußerte sich hinsichtlich der von der Abgabenbehörde vorgenommenen Umsatzsteuerberichtigungen. Er legte ein dem BFG bislang unbekanntes Dokument mit dem Titel „Aktenvermerk zu BP 2012-2017“ vor. In diesem analysierte er die in der Beilage 2 zum Außenprüfungsbericht dargelegten Stichproben und beurteilte sie als unzutreffend. Begründend wurde vorgebracht, dass es sich bei den festgestellten Abweichungen um Korrekturbuchungen sowie branchenübliche Buchungsvorgänge im Zusammenhang mit Teilrechnungen und Deckungsrücklässen handle.

Der belangten Behörde wurde eine Frist von vier Wochen zur Stellungnahme zu den neu vorgelegten Beweismitteln eingeräumt und die mündliche Verhandlung vertagt.

Mit Eingabe vom 9.5.2026 brachte die belangte Behörde eine Stellungnahme zum Aktenvermerk zur BP von ***Mag*** ein.

Mit Beschluss vom 3.6.2026 wurde die mündliche Verhandlung für den 19.6.2026 anberaumt und die Bf sowie die belangte Behörde geladen.

Mit Mail vom 28.5.2026 verzichtete die belangte Behörde auf die Teilnahme an einer mündlichen Verhandlung.

Mit Eingabe vom 9.6.2026, eingelangt im BFG am 10.6.2026 verzichtete die Bf auf die Teilnahme an der mündlichen Verhandlung.

Mit Beschluss vom 10.6.2026 wurde die Abberaumung der Verhandlung den Parteien zur Kenntnis gebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine im Jahr 2006 gegründete Gesellschaft. Sie ist in der Baubranche tätig und bediente sich zur Erledigung der Bauleistungen diverser Subunternehmer.

In der Buchhaltung der Bf finden sich im Streitzeitraum Rechnungen von über 50 Subunternehmen. Die Abgabenbehörde hat 27 dieser Subunternehmen als nicht leistend eingestuft.

Leistungen wurden von folgenden Subunternehmen erbracht:

1. ***Sub1***
2. ***Sub4***
3. ***Sub5***
4. ***Sub8***
5. ***Sub11***
6. ***Sub12***
7. ***Sub14***
8. ***Sub16***
9. ***Sub17***
10. ***Sub23***
11. ***Sub24***
12. ***Sub22***
13. ***Sub25***
14. ***Sub27***
15. ***Sub26***

Leistungen wurden erbracht, jedoch nicht von den folgenden Subunternehmen:

1. ***Sub2***

2. ***Sub3***
3. ***Sub6***
4. ***Sub7***
5. ***Sub9***
6. ***Sub10***
7. ***Sub13***
8. ***Sub15***
9. ***Sub18***
10. ***Sub19***

Die Beauftragung der Subunternehmen ***Sub20*** und ***Sub21*** erfolgte außerhalb des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer wird festgestellt:

In der Buchhaltung wurden Anzahlungen auf Verrechnungskonten erfasst und anschließend wieder storniert. Die diesen Buchungen zugrunde liegenden Anzahlungsrechnungen waren weder in der Belegsammlung enthalten noch wurden sie vorgelegt. Eine durchgehende Nachvollziehbarkeit der umsatzsteuerlichen Behandlung dieser Vorgänge war nicht gegeben.

In mehreren Geschäftsfällen wurden Teilrechnungen zunächst erfasst und vor Ausstellung der jeweiligen Schlussrechnung wieder storniert. Die Schlussrechnungen wurden dabei nicht in zutreffender Höhe erfasst.

Im Jahr 2012 stimmten die in der laufenden Buchhaltung erfassten Umsätze nicht mit den Umsätzen laut Gewinn- und Verlustrechnung überein. Die Abweichung wurde von der steuerlichen Vertretung bestätigt.

Darüber hinaus wurden Deckungsrücklässe nicht erfasst. Aufgrund der Buchhaltungsstruktur, insbesondere im Zusammenhang mit Anzahlungen, Teil- und Schlussrechnungen sowie Sammelbuchungen, war eine Nachvollziehbarkeit der umsatzsteuerlichen Behandlung nicht gegeben.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabungsverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist hinsichtlich des vorliegenden Beschwerdefalles wie folgt auszuführen:

Die getroffenen Feststellungen zu der Bf selbst sowie den 27 betreffenden Subunternehmen ergeben sich aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt sowie den - in Wahrnehmung der amtswegigen Ermittlungspflicht - vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Datenbanken, wie das Firmenbuch, das Zentrale Melderegister, das Gewerbeinformationssystem Austria, das Unternehmensregister sowie aus Dokumenten wie Werkverträge, Niederschriften über Zeugeneinvernahmen und den Aussagen in der mündlichen Verhandlung vom 8.4.2026.

Die getroffenen Feststellungen zu Unternehmensgründungen und -beendigungen, Firmensitzen, Gesellschaftsverhältnissen und Geschäftsführungsbefugnissen beruhen auf den jeweiligen Firmenbuchauszügen der genannten Gesellschaften.

Der Zeitraum des Bestehens der aufrechten UID-Nummern ergab sich jeweils aus den elektronischen Akten der jeweiligen Subunternehmen.

Die Beauftragung der Subunternehmer, der beauftragte Wert der Leistungen sowie der Inhalt der Leistungen ergibt sich aus den aktenkundigen Feststellungen der belangten Behörde im Rahmen der Außenprüfung bzw aus den von der Bf vorgelegten Unterlagen.

Die Feststellungen zu den Vorgängen und Umständen bei der Konkurseröffnung – insbesondere die Unmöglichkeit der Kontaktaufnahme mit den Geschäftsführern der Subunternehmen, Nichtvorliegen eines Büros sowie der Verdacht des Vorliegens von Betrugsszenarien - gründen sich auf die Berichte der jeweiligen Masseverwalter sowie den Feststellungen der Finanzpolizei in den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen.

Dass die Leistungen tatsächlich erbracht wurden, ist unstrittig.

Dass die Bauleistungen von den jeweiligen Subunternehmen erbracht wurden bzw nicht von diesen Subunternehmen erbracht wurden, ergibt sich aus folgenden Umständen:

2.1. ***Sub1***

Das ***Sub1*** wurde am ***2010*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub1_FN*** in das Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftsanschrift ist die ***Sub1_Adresse***, sowie als Geschäftszweig das Baugewerbe ausgewiesen. Inhaber des Einzelunternehmens war ***Sub1_Inhaber***, der im Zeitraum vom ***2_2010*** bis ***3_2015*** ebenfalls an der ***Sub1_Adresse***, und ab ***3_2015*** an der ***Inhaber_Adresse***, wohnhaft war.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***8_2013*** wurde erstmals der Konkurs über das Einzelunternehmen eröffnet. Mit Beschluss vom ***10_2015*** wurde der Konkurs nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes aufgehoben. In weiterer Folge eröffnete das Handelsgericht Wien mit Beschluss vom ***2017*** erneut ein Konkursverfahren, welches nach rechtskräftiger Bestätigung des Zahlungsplanes am ***2018*** aufgehoben wurde.

Die Bf beauftragte das ***Sub1*** in den Leistungszeiträumen Jänner 2012 bis August 2013 und März bis August 2017 für 24 Bauvorhaben. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf insgesamt 361.066,52 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass das ***Sub1*** gegenüber der Bf als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Für die in Rechnung gestellten 18 Bauvorhaben liegen schriftliche Werkverträge vor.
- Das ***Sub1*** war während der Leistungszeiträume nicht in der HFU-Liste eingetragen, weshalb die Bf bei jeder Werklohnzahlung ab dem 10.9.2012 (mit einer Ausnahme) den Haftungsfrestellungsbetrag von 25% (insgesamt 83.564,74 €) direkt an das DLZ-AGH überwies.
- Das ***Sub1*** verfügte während des gesamten Leistungszeitraums über eine gültige UID-Nummer.
- Die Außenprüfung stellte fest, dass das Einzelunternehmen von 2014 bis 2016 als ruhend gemeldet war. Dies stimmt mit der Unterbrechung der Leistungsbeziehung zur Bf im Zeitraum von August 2013 bis März 2017 überein. Entsprechende Rechnungen liegen lediglich aus den Jahren 2012, 2013 und 2017 vor.
- Die Baustellenmeldung betreffend das Bauvorhaben ***1090 Wien***, dokumentiert, dass die auf der Baustelle eingesetzten Mitarbeiter der ***Sub1*** gegenüber der Auftraggeberin der Bf, ***AG***, als solche deklariert wurden.
- Der Antrag auf Annahme des Sanierungsplanes vom ***2014***, während des ersten Konkursverfahrens, liegt vor. Ein solcher Antrag begründet dem Masseverwalter zugrunde liegende Rechnungen.
- Das Vergleichsangebot des Masseverwalters vom ***2018*** im zweiten Konkursverfahren, in dem er auf Haftrücklässe von einzelnen Rechnungen eingeht, spricht gegen die Vermutung von Scheinrechnungen. Zudem erfolgten alle Zahlungen unbar.

- Die Abweichung zwischen den Feststellungen der Abgabenbehörde und dem Privatgutachten betreffend gemeldete Arbeitnehmer erklärt sich dadurch, dass sich die Feststellung der Abgabenbehörde ausschließlich auf das erste Quartal 2012 bezieht, während die im Gutachten angeführten Meldungen erst nach dem ersten Quartal 2012 erfolgten.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass das *Sub1*** gegenüber der Bf leistungserbringend war. Der geltend gemachte, aber von der Außenprüfung nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand für die verfahrensgegenständlichen Jahre von insgesamt 361.066,52 € ist daher anzuerkennen (2012: 260.314,00 €; 2013: 93.579,41 €; 2014: -30.109,89 €; 2017: 37.283,00 €).**

2.2. *Sub2*****

Die ***Sub2*** wurde am ***1996*** unter der Steueridentifikationsnummer ***Sub2_Nr*** mit dem ursprünglichen Namen ***Sub2_Name*** in das slowakische Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftsanschrift ist die ***Sub2_Adresse*** und als Geschäftszweig ist eine Vermittlungs- bzw Handelsagententätigkeit (SK NACE: 46180) ausgewiesen. Seit ***2014*** fungierte ***Sub2_GS-GF*** als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer, ein inländischer Wohnsitz lag nicht vor. Am ***2017*** wurde die Gesellschaft aufgelöst.

Am ***2014*** reichte die steuerliche Vertretung der ***Sub2***, die ***Sub2_Stb***, einen Antrag auf steuerliche Erfassung einer nach ausländischem Recht gegründeten Körperschaft ein. Ab diesem Zeitpunkt wurde die ***Sub2*** in Österreich unter der Steuernummer ***Sub2_StrNr*** erfasst.

Die Bf beauftragte die ***Sub2*** im Leistungszeitraum November 2014 bis Dezember 2015 für 15 Bauvorhaben. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf insgesamt 280.224,79 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub2*** gegenüber der Bf nicht als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Die ***Sub2*** hat keinen Internetauftritt und verfügt über keine eigene Homepage.
- Die ***Sub2*** war für die slowakische Steuerbehörden nicht auffindbar oder erreichbar, am eingetragenen Firmensitz wurde kein Hinweis auf eine Geschäftstätigkeit festgestellt, und eine Kontaktaufnahme durch die slowakischen Steuerbehörden war nicht möglich.

- Trotz steuerlicher Erfassung der ***Sub2*** in Österreich war der Geschäftsführer, ***Sub2_GS-GF***, für die Finanzpolizei nicht erreichbar und hatte keinen Wohnsitz im Inland gemeldet.
- Die bevollmächtigte ***Sub2_Stb*** teilte am 17.7.2015 mit, dass sie seit November 2014 mit der Dienstnehmerverrechnung beauftragt gewesen sei, jedoch seit Mai 2015 keine Abrechnungen mehr durchgeführt habe.
- Der Generalbevollmächtigte, ***Sub1_Inhaber***, gab gegenüber der Finanzpolizei am 20.7.2015 an, seit mehreren Wochen keinen Kontakt mehr zum Geschäftsführer zu haben.
- Bei einem Werkvertrag (Bauvorhaben: ***1190 Wien***) ist die Unterschrift von ***Sub1_Inhaber*** ersichtlich, dieser erklärte der Finanzpolizei jedoch, niemals einen Vertrag unterzeichnet zu haben.
- Mit einer Massennmeldung vom ***2015*** wurden innerhalb weniger Wochen insgesamt 95 Dienstnehmer gemeldet.
- Den Auftraggebern der Bf wurde die ***Sub2*** nicht als Subleister gemeldet, zudem wurden keine Personallisten übermittelt.
- Die ***Sub2*** war während des Leistungszeitraums nicht in der HFU-Liste eingetragen, dennoch überwies die Bf die Zahlungsbeträge ohne 25 % Einbehalt zur Gänze an sie.
- Im Rahmen der GPLA-Prüfung wurden die von der ***Sub2*** gelegten Rechnungen als Scheinrechnungen qualifiziert. Diese Festsetzungen wurden in der Schlussbesprechung vom 4.6.2019 festgehalten und sind in Rechtskraft erwachsen.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub2*** gegenüber der Bf nicht leistungserbringend war. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand in Höhe von 280.224,79 € ist daher nicht anzuerkennen.**

2.3. *Sub3*****

Die ***Sub3*** wurde am ***2015*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub3_FN*** zunächst als ***Sub3_Name*** in das Firmenbuch eingetragen. Mit ***2015*** erfolgte die Firmenänderung auf ***Sub3_Name2*** und seit ***2016*** lautet die Firma ***Sub3***.

Alleiniger Gesellschafter war zunächst ***Sub3_GS1***. Seit ***2016*** waren ***Sub3_GS1*** und ***Sub3_GS2*** zu gleichen Teilen an der Gesellschaft beteiligt. Als handelsrechtlicher Geschäftsführer fungierte zunächst ***Sub3_GS1*** und ab ***2016*** ***Sub3_GS2***. Der Antrag auf Eintragung von ***Sub3_GS2*** wurde jedoch bereits am ***2016*** gestellt, dazu liegt ein Abtretungsvertrag von Gesellschaftsanteilen zu Gunsten von ***Sub3_GS2*** vom ***2016*** vor. Die Geschäftsbeziehung mit der ***Sub3*** wurde mit ***Sub3_GS2*** geführt.

Die Geschäftsanschrift befand sich in der ***Sub3_Adresse1***, und ab ***2016*** in der ***Sub3_Adresse2***. Als Geschäftszweig waren das Platten- und Fliesenlegergewerbe mit Keramiker sowie das Baunebengewerbe eingetragen, mit ***2016*** erfolgte die Erweiterung um das Baumeistergewerbe.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***2017*** wurde der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet und mit Beschluss vom ***2017*** nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am ***2018*** gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die ***Sub3*** wurde am ***2017*** mit Wirkung ab ***2016*** in die Liste der Scheinunternehmer aufgenommen, somit rückwirkend ab dem Zeitpunkt des Geschäftsführerwechsels zu ***Sub3_GS2*** (Antrag auf Eintragung vom ***2016***).

Die Bf beauftragte die ***Sub3*** im Leistungszeitraum Juni bis November 2016 für insgesamt neun Bauvorhaben. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich insgesamt auf 157.813,28 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub3*** gegenüber der Bf nicht als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Der Geschäftsführer ***Sub3_GS2*** wurde nach mehreren erfolglosen Begehungen der Finanzpolizei am Firmensitz am ***2016*** im Zuge einer Nachschau einvernommen, dabei machte er lediglich sehr allgemeine Angaben über sein Unternehmen.
- Er hatte keine Kenntnis darüber, dass elf Dienstnehmer beschäftigt waren, welche Bauvorhaben bereits abgeschlossen worden waren, und nannte auch kein Firmenkonto.
- Am Firmensitz wurden trotz Aufforderung keine Firmenunterlagen vorgelegt und vorgefunden, insbesondere lagen keine Ein- und Ausgangsrechnungen, Dienstnehmeraufstellungen, Kassa- und Bankbelege oder Angebote auf.
- Auf Wunsch des Geschäftsführer ***Sub3_GS2*** wurde ein Folgetermin bei der steuerlichen Vertretung ***Sub3_Stb*** für den 10.11.2016 vereinbart, der einen Tag zuvor wegen plötzlicher Erkrankung von ***Sub3_GS2*** abgesagt wurde. Auch der weitere Folgetermin am 25.11.2016 wurde von ihm abgesagt. Seit diesem Zeitpunkt war weder durch die steuerliche Vertretung noch durch die Finanzpolizei ein Kontakt mit dem Geschäftsführer der ***Sub3*** herstellbar.
- Erhebungen an der Meldeadresse des ***Sub3_GS2*** (Gemeindewohnung, ***Sub3_GS2_Adresse***) verliefen erfolglos, da als Hauptmieter eine andere Person gemeldet ist. Der Vermieter war Wiener Wohnen und eine Untermiete war nicht gestattet. Laut einer Abfrage im Zentralen Melderegister war ***Sub3_GS2*** lediglich

von ***2016*** (einen Tag nach Beginn seiner Geschäftsführertätigkeit) bis ***2017*** in Österreich gemeldet, seither ist sein Aufenthalt unbekannt.

- Die Bf dokumentierte den Einsatz von Subunternehmen, die von der ***Sub3*** beauftragt worden seien (Handelsregistrauszug der ***Sub3_Sub*** vom 3.8.2016 sowie eine Kopie des Lichtbildausweises des Geschäftsführers ***Sub3_Sub_GF***), laut Einvernahme des Geschäftsführers ***Sub3_GS2*** am ***2016*** seien jedoch keine Subunternehmen beauftragt worden.
- Die ***Sub3*** wurde mit ***2017*** mit Wirkung ab ***2016***, somit ab dem Wechsel der Geschäftsführung auf ***Sub3_GS2***, in die Liste der Scheinunternehmen eingetragen.
- In zwei Werkverträgen (Bauvorhaben: ***1150*** ***1230***) wurden anstelle eines namentlich genannten Baustellenverantwortlichen nicht registrierte Telefonnummern angeführt, zudem stimmt die auf diesen Werkverträgen befindliche Unterschrift nicht mit der Musterzeichnung des Geschäftsführers ***Sub3_GS2*** überein und eine Unterfertigung durch die Bf liegt ebenfalls nicht vor.
- Den Auftraggebern der Bf wurde die ***Sub3*** nicht als Subleister gemeldet, zudem wurden keine Personallisten übermittelt.
- In der Belegsammlung der Bf befinden sich Rechnungen (Rechnungsnummer: 98-08/16 vom 24.8.2016, 106-09/16 vom 22.9.2016 und 22-06/16 vom 21.6.2016), auf denen bereits die Firma ***Sub3*** ausgewiesen ist, obwohl die Gesellschaft bis zum ***2016*** laut Firmenbuch als ***Sub3_Name2*** eingetragen war. Zudem finden sich auf verschiedenen Rechnungen unterschiedliche Firmenlogos und nicht die zutreffende Geschäftsanschrift.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub3*** gegenüber der Bf nicht leistungserbringend war. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand in Höhe von 157.813,28 € ist daher nicht anzuerkennen.**

2.4. *Sub4*****

Die ***Sub4*** wurde am ***2011*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub4_FN*** in das Firmenbuch eingetragen. Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer im Leistungszeitraum war ***Sub4_GS-GF*** vom ***2011*** bis zum ***2014***. Ab ***2014*** war ***Sub4_GS-GF2*** alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer, eine Leistungsbeziehung zur Bf bestand ab diesem Zeitpunkt nicht mehr.

Die Geschäftsanschrift befand sich zunächst in der ***Sub4_Adresse***, ab ***2014*** in der ***Sub4_Adresse2***, und ab ***2014*** in der ***Sub4_Adresse3***. Als Geschäftszweig war das Baumeistergewerbe ausgewiesen.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***2014*** wurde der Konkurs über das Vermögen der ***Sub4*** eröffnet und mit Beschluss vom ***2016*** nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am ***2016*** gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die Bf beauftragte die ***Sub4*** im Leistungszeitraum August 2013 bis April 2014 für insgesamt neun Bauvorhaben. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 122.426,83 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub4*** gegenüber der Bf als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Entgegen den Feststellungen der Außenprüfung liegen für die Leistungsbeziehung sieben Werkverträge vor, zwei weitere Werkverträge mit einem Auftragsvolumen von jeweils unter 10.000 € wurden nicht vorgelegt, dies ist angesichts der geringen Auftragssumme und des Umstands, dass derselbe Subunternehmer gleichzeitig deutlich größere Bauvorhaben ausführte, nicht ungewöhnlich ist.
- Da die ***Sub4*** während des gesamten Leistungszeitraumes nicht in der HFU-Liste eingetragen war, führte die Bf ungeachtet einer vorgelegten Unbedenklichkeitsbescheinigung der WGKK bei jeder einzelnen Werklohnzahlung den gesetzlich vorgesehenen Haftungsfreistellungsbetrag an das DLZ-AGH ab (insgesamt 57.704,42 €).
- Mit Bescheid des Finanzamtes vom ***2014*** wurde wegen Abgabenschulden der ***Sub4*** eine Forderungspfändung verfügt, weshalb Zahlungen der Bf direkt an das Finanzamt zu leisten waren. Erst nach Aufhebung der Vollstreckung am 16.12.2013 wurden wieder Teilzahlungen aufgenommen.
- Im April 2014 stellte die ***Sub4*** ihre Leistungen für die Bf ein. In weiterer Folge war für die Bf kein Kontakt mehr zur ***Sub4*** herstellbar.
- Da eine fristgerechte Fertigstellung aller laufenden Bauvorhaben nicht mehr möglich erschien und wegen der Unsicherheitseinrede des Finanzamtes, erklärte die Bf mit eingeschriebenen Schreiben vom 11.6.2014 und 16.6.2014 den Rücktritt von sämtlichen Werkverträgen und forderte die ***Sub4*** zur Kontaktaufnahme auf. Beide Schreiben wurden nicht behoben und an die Bf retourniert.
- Laut Bericht des Masseverwalters traten die Unregelmäßigkeiten erst ab dem Geschäftsführerwechsel auf ***Sub4_GS-GF2*** im Mai 2014 auf. Die Geschäftsanschrift wurde in die ***Sub4_Adresse3***, verlegt, an dieser Anschrift wurden durch den Masseverwalter keine Hinweise auf eine Geschäftstätigkeit der ***Sub4*** festgestellt. Auch die Nichterreichbarkeit des neuen alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers ***Sub4_GS-GF2*** sowie der massive Anstieg von Dienstnehmermeldungen sprechen für eine Scheintätigkeit erst nach dem Geschäftsführerwechsel im Mai 2014 und damit außerhalb des Leistungszeitraums.

- Weitere Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes ergaben, dass im Februar 2012 eine Kontrolle der Finanzpolizei auf einer Baustelle stattfand, auf der die ***Sub4***H als Subunternehmer tätig war, dabei wurden keine sozialversicherungs- oder abgabenrechtlichen Verstöße festgestellt.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub4*** gegenüber der Bf leistungserbringend war. Der geltend gemachte, aber von der Außenprüfung nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand für die verfahrensgegenständlichen Jahre von insgesamt 122.426,83 € (2013: 96.623,93 €; 2014: 25.802,90 €) ist daher anzuerkennen.**

2.5. *Sub5*****

Das Einzelunternehmen ***Sub5*** wurde im Jahr 2005 gegründet. Am ***2021*** wurde es als ***Sub5_e.U.*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub5_FN*** in das Firmenbuch eingetragen und übernahm gleichzeitig gemäß § 142 UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge das Vermögen der ***Sub23***, die von als ***Sub5*** unbeschränkt haftendem Gesellschafter geführt wurde. Am ***2024*** wurde das Einzelunternehmen in die ***Sub5_GmbH*** eingebracht, deren alleiniger Gesellschafter- Geschäftsführer ebenfalls ***Sub5*** ist.

Die Bf beauftragte ***Sub5*** im Leistungszeitraum Jänner 2012 bis Dezember 2013 als Einzelunternehmer für insgesamt 17 Bauvorhaben. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 103.695,88 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass das Einzelunternehmen ***Sub5*** gegenüber der Bf als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Für neun Bauvorhaben liegen Werkverträge vor, für selbständige Regiearbeiten bei fünf Bauvorhaben mit einem Leistungsvolumen von 250 € bis 4.000 € wurden keine schriftlichen Verträge abgeschlossen. Insgesamt wurden drei Werkverträge nicht vorgelegt, wobei zwei aus dem Jahr 2011 stammen (somit vor dem beanstandeten Zeitraum) und im Jahr 2012 lediglich geringe Restleistungen in Höhe von 267 € und 1.305 € erbracht wurden. Das Fehlen eines Werkvertrages aus dem Jahr 2012 bei einem Auftragsvolumen unter 10.000 € ist angesichts des Umstands, dass derselbe Subunternehmer gleichzeitig deutlich größere Bauvorhaben ausführte, nicht ungewöhnlich.
- Beim Bauvorhaben ***1010 Wien***, wurden vom Bauherrenvertreter Bautageberichte vorgelegt. Dieser bestätigte, ***Sub5*** als Polier wahrgenommen zu haben, der gemeinsam mit drei bis acht Mitarbeitern auf der Baustelle tätig war.

- Für das Bauvorhaben *****1120 Wien*****, liegen von *****Sub5***** ausgestellte und unterzeichnete Deckenprüfungsprotokolle laut ÖNORM B3415 vor, mit denen die Tragfähigkeit und der Befestigungsmittel bestätigt und die Haftung übernommen wurde.
- Für einzelne Bauvorhaben wurden Baurücklassversicherungen bei der VHV Versicherung abgeschlossen, wobei nach Abschluss der Versicherung entsprechende Polizen ausgestellt und die einbehaltenen Haftungsrücklässe an *****Sub5***** ausbezahlt wurden.
- Die vom Finanzamt behauptete rechnerische Unmöglichkeit der Leistungserbringung beruht auf der Nichtberücksichtigung bereits gelegter Teilrechnungen, unter Einbeziehung dieser ergibt sich ein Leistungszuwachs, der mit dem gemeldeten Personal durchaus erbracht werden konnte.
- Der Fremdleistungsaufwand der *****Sub23*****, die ebenfalls von *****Sub5***** als unbeschränkt haftendem Gesellschafter geführt wurde, belief sich im Zeitraum 2012 bis 2017 auf insgesamt 312.123,38 € und wurde vom Finanzamt ebenfalls aberkannt. Im Zuge des finanzstrafrechtlichen Verfahrens stellte jedoch das gerichtliche Gutachten des Sachverständigen *****SV1***** vom 14.5.2021 fest, dass die *****Sub23***** als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. In der Folge anerkannte das Finanzamt mit Stellungnahme vom 21.9.2021 die tatsächliche Leistungserbringung durch die *****Sub23***** in voller Höhe.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass das Einzelunternehmen ***Sub5***** gegenüber der Bf leistungserbringend war. Der geltend gemachte, aber von der Außenprüfung nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand für die verfahrensgegenständlichen Jahre von insgesamt 103.695,88 € (2012: 67.107,55 €; 2013: 38.899,39 €; 2014: -2.311,06 €) ist daher anzuerkennen.**

2.6. ***Sub6*******

Die *****Sub6***** wurde am *****2007***** unter der Steueridentifikationsnummer *****Sub6_Stnr***** in das slowakische Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftsanschrift war die *****Sub6_Adresse***** und als Geschäftszweig waren unternehmensbezogene Unterstützungsdienstleistungen (SK NACE 82990) ausgewiesen.

Die Bf beauftragte die *****Sub6***** im Leistungszeitraum Jänner bis Mai 2016 für insgesamt 7 Bauvorhaben. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 89.082,55 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die *****Sub6***** gegenüber der Bf nicht als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Die ***Sub6*** war für die slowakische Steuerbehörde an der eingetragenen Geschäftsanschrift nicht erreichbar, an der Adresse fanden sich ebenfalls keine Hinweise auf eine Geschäftstätigkeit.
- Mehrere Zustellversuche der slowakischen Steuerbehörde zur Aufforderung der Vorlage von Firmenunterlagen blieben erfolglos. Schriftstücke an die Geschäftsanschrift sowie an die Adresse des Geschäftsführers in Bulgarien kamen retour. Auch die im Handelsregister eingetragene Adresse des Geschäftsführers erwies sich als nicht zustellfähig.
- Die slowakische Steuerbehörde teilte weiters mit, dass die letzte Körperschaftssteuererklärung für das Jahr 2015 abgegeben wurde und seit dem Jahr 2010 keine Arbeitnehmer mehr gemeldet wurden.
- Die Gesellschaft verfügt über keinen Internetauftritt und keine eigene Homepage.
- Die ***Sub6*** war zu keinem Zeitpunkt in der HFU-Liste eingetragen, dennoch überwies die Bf die Werklohnzahlungen ohne Einbehalt des Haftungsbetrages von 25%.
- Den Auftraggebern der Bf wurde die ***Sub6*** nicht als Subleister gemeldet, zudem wurden keine Personallisten übermittelt.
- Im Rahmen der GPLA-Prüfung wurden die von der ***Sub6*** gelegten Rechnungen als Scheinrechnungen qualifiziert. Diese Festsetzungen wurden in der Schlussbesprechung vom 4.6.2019 festgehalten und sind in Rechtskraft erwachsen.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub6*** gegenüber der Bf nicht leistungserbringend war. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand in Höhe von 89.082,55 € ist daher nicht anzuerkennen.**

2.7. *Sub7*****

Die ***Sub7*** wurde am ***2001*** unter der Steueridentifikationsnummer ***Sub7_Stnr*** in das slowakische Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftsanschrift ist die ***Sub7_Adresse***, Slowakei ausgewiesen. Der Geschäftszweig umfasste seit Gründung Buchhaltung sowie Steuer- und Wirtschaftsberatung und wurde mit ***2014*** um vorbereitende Arbeiten für den Bau, die Durchführung von Bauarbeiten sowie ähnliche baubezogene Leistungen erweitert. Mit ***2014*** wurde die Firma in ***Sub7_Name2*** umbenannt.

Die Bf beauftragte die ***Sub7*** im Leistungszeitraum April bis Oktober 2014 für insgesamt 12 Bauvorhaben. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 66.912,82 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub7*** gegenüber der Bf nicht als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Die slowakischen Steuerbehörden kontaktierten die ***Sub7*** und befragten sie zur Erbringung von Bauleistungen im Jahr 2014. Nach Angaben der ***Sub7*** wurden die Bauleistungen nicht selbst, sondern durch das slowenische Subunternehmen ***Sub7_Sub*** erbracht. Im Zuge der behördlichen Überprüfung wurde festgestellt, dass die ***Sub7_Sub*** mit rechtskräftigem Beschluss am ***2015*** aus dem slowenischen Handelsregister gelöscht wurde, da am eingetragenen Firmensitz keine Geschäftstätigkeit feststellbar war. In den Jahren 2014 und 2015 wurden keine Steuererklärungen abgegeben und Arbeitnehmer waren lediglich kurzzeitig nur für wenige Tage, maximal zwei Monate, beschäftigt. Firmenunterlagen, Leistungsnachweise oder Rechnungen waren bei der ***Sub7_Sub*** nicht auffindbar.
- Auf der Firmenhomepage der ***Sub7*** werden ausschließlich Dienstleistungen im Bereich Buchhaltung und Wirtschaftsprüfung angepriesen. Hinweise auf die Durchführung von Bauleistungen finden sich nicht.
- In der Belegsammlung der Bf befinden sich Rechnungen (Rechnungsnummer: VFB1400010 vom 9.7.2014, VFB1400006 vom 16.6.2014 und VFB1400002 vom 14.5.2014), mit unterschiedlichen Rechnungsbildern und Firmenlogos.
- Die ***Sub7*** war zu keinem Zeitpunkt in der HFU-Liste eingetragen, dennoch überwies die Bf Werklohnzahlungen ohne Einbehalt des Haftungsbetrages von 25%.
- Den Auftraggebern der Bf wurde die ***Sub7*** nicht als Subleister gemeldet, zudem wurden keine Personallisten übermittelt.
- Im Rahmen der GPLA-Prüfung wurden die von der ***Sub7*** gelegten Rechnungen als Scheinrechnungen qualifiziert. Diese Festsetzungen wurden in der Schlussbesprechung vom 4.6.2019 festgehalten und sind in Rechtskraft erwachsen.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub7*** gegenüber der Bf nicht leistungserbringend war. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand in Höhe von 66.912,82 € ist daher nicht anzuerkennen.**

2.8. *Sub8*****

Die ***Sub8*** wurde am ***2017*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub7_FN*** in das Firmenbuch eingetragen. Als Komplementärin war ***Sub8_Komp*** und als Kommanditist ***Sub8_Komm*** ausgewiesen.

Mit ***2020*** wurde die ***Sub8*** gelöscht und das Vermögen gemäß § 142 UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in die ***Sub8_e.U.*** mit der Firmenbuchnummer ***Sub8_e.U._FN*** überführt. Inhaberin der ***Sub8_e.U.*** ist ***Sub8_Komp***.

Die Geschäftsanschrift befand sich in der ***Sub8_Adresse***. An dieser Adresse befindet sich auch die Finanzkanzlei ***Sub8_Kanzlei*** als Hauptmieterin, eine entsprechende

Vereinbarung liegt vor. Die ***Sub8*** nutzte die Räumlichkeiten in Untermiete als Büro- und Besprechungsräume. Als Geschäftszweig war das Handels- und Baugewerbe ausgewiesen.

Die Bf beauftragte die ***Sub8*** im Leistungszeitraum September bis Dezember 2017 für insgesamt sechs Bauvorhaben. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 36.533,67 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub8*** gegenüber der Bf als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Zu allen in Rechnung gestellten Bauvorhaben liegen Werkverträge vor.
- Da die ***Sub8*** während des gesamten Leistungszeitraumes nicht in der HFU-Liste eingetragen war, führte die Bf bei jeder einzelnen Werklohnzahlung den gesetzlich vorgesehenen Haftungsfreistellungsbetrag an das DLZ-AGH ab (insgesamt 29.633,48 €).
- Bei den Bauvorhaben ***1220 Wien***, bestellte die Bf für die ***Sub8*** Befestigungsmaterial, ließ dieses auf die Baustelle zu Händen der ***Sub8*** liefern und zog die entsprechenden Beträge von den Teilrechnungen ab. Bei den Bauvorhaben ***1220 Wien_2***, sowie ***1210 Wien***, wurde ebenfalls Material von der Bf an die ***Sub8*** geliefert.
- Die ***Sub8*** ist über den verfahrensgegenständlichen Zeitraum hinaus weiterhin für die Bf tätig und erteilte den Auftraggebern der Bf Vollmachten zur Einsicht in ihre Abgabekonten beim Finanzamt, Sozialversicherung sowie bei der BUAK.
- Der Einsatz der ***Sub8*** als Subunternehmerin wurde von Wiener Wohnen geprüft und genehmigt.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub8*** gegenüber der Bf leistungserbringend war. Der geltend gemachte, aber von der Außenprüfung nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand für das verfahrensgegenständliche Jahr 2017 in Höhe von 36.533,67 € ist daher anzuerkennen.**

2.9. *Sub9*****

Das ***Sub9*** wurde am ***2010*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub9_FN*** in das Firmenbuch eingetragen. Die Geschäftsanschrift befand sich bei Gründung in der ***Sub9_Adresse***, ab ***2011*** in der ***Sub9_Adresse2***, und ab ***2017*** in der ***Sub9_Adresse3***. Als Geschäftszweig war der Trocken-Innenausbau ausgewiesen.

Inhaber des Einzelunternehmens war ***Sub9_Inhaber***, dessen Wohnadressen jeweils den Geschäftsanschriften der ***Sub9*** entsprach.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***2018*** wurde über das Einzelunternehmen der Konkurs eröffnet und mangels Kostendeckung am ***2019***

aufgehoben. Mit ***2019*** wurde das Unternehmen amtswegig gemäß § 30 Abs. 2 UGB aus dem Firmenbuch gelöscht.

Die Bf beauftragte das ***Sub9*** in den Leistungszeiträumen Jänner bis August 2012 und März bis November 2017 für insgesamt drei Bauvorhaben. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 56.569,88 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass das ***Sub9*** gegenüber der Bf nicht als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Die Geschäftsanschriften des ***Sub9*** und die Wohnadressen von ***Sub9_Inhaber*** waren durchgehend ident.
- In der Belegsammlung liegen Rechnungen (Rechnungsnummer: 030/2012 vom 8.8.2012 und 02/2017 vom 3.4.2017) mit deutlich unterschiedlichem Rechnungsbild auf, bei einer Teilrechnung (05/2017 vom 12.7.2017) liegt zudem eine Blankorechnung mit Firmenlogo des ***Sub9*** bei.
- Die auf dem Werkvertrag für das Bauvorhaben ***HB***, befindliche Unterschrift stammt erkennbar nicht von ***Sub9_Inhaber***, was sich aus dem Vergleich mit einer von ihm unterzeichneten Niederschrift der Finanzpolizei ergibt.

[...]

- Die steuerliche Vertretung, ***Sub13_Kommanditist***, gab im Zuge einer Einvernahme durch das Finanzamt am 11.7.2018 an, dass ***Sub9_Inhaber*** der deutschen Sprache nicht mächtig gewesen sei und bereits im Jahr 2012 mit einer Begleitperson und Vertreter, ***Sub9_Vetr***, erschienen sei, der auch die laufende Kommunikation übernommen habe. Eine schriftliche Vollmacht für ***Sub9_Vetr*** lag nicht vor. Weiterer Kontakt bestand lediglich mit ***Sub9_Bauleiter***, dem angestellten Bauleiter des ***Sub9***.
- Laut Angaben der steuerlichen Vertretung habe sich ***Sub9_Inhaber*** nicht um die Buchhaltung gekümmert, die Übermittlung der Unterlagen sowie die Kommunikation seien ausschließlich über Dritte erfolgt.
- Dem Masseverwalter war es nicht möglich Kontakt zu ***Sub9_Inhaber*** herzustellen, auch an der gemeldeten Wohnadresse war er nicht anzutreffen.
- Weitere Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes ergaben, dass mit rechtskräftigem Straferkenntnis vom ***2012*** festgestellt wurde, dass ***Sub9_Inhaber*** vier Arbeitnehmer beschäftigt hatte, ohne diese beim zuständigen Krankenversicherungsträger anzumelden. Damit beging er eine Verwaltungsübertretung nach § 111 ASVG in Verbindung mit § 33 Abs. 1 ASVG in vier Fällen.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass das *Sub9*** gegenüber der Bf nicht leistungserbringend war. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand in Höhe von 56.569,88 € ist daher nicht anzuerkennen.**

2.10. *Sub10*****

Die ***Sub10*** wurde am ***2016*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub10_FN*** in das Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftszweig waren Baumeistertätigkeit und Trockenausbau ausgewiesen.

Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer war von der Gründung bis ***2017*** ***SUB10_GS-GF***, in diesem Zeitraum entsprach die Geschäftsanschrift seiner Wohnadresse in der ***Sub10_Adresse***. Ab ***2017*** fungierte ***Sub10_GS_GF2*** als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer, gleichzeitig wurde die Geschäftsanschrift in die ***Sub10_Adresse2***, verlegt. ***Sub10_GS_GF2*** (ungarischer Staatsbürger) war von ***2016*** bis ***2017*** in Österreich gemeldet, zunächst in der ***1100 Wien***, anschließend in der ***Laakirchen***, seither ist sein Aufenthalt unbekannt. Ab ***2017*** übernahm ***Sub10_GS-GF3*** die Funktion als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer, wobei die Geschäftsanschrift unverändert blieb. ***Sub10_GS-GF3*** verfügte zu keinem Zeitpunkt über einen inländischen Wohnsitz.

Als gewerberechtlicher Geschäftsführer war ***Sub10_GGF*** von ***2016*** bis ***2017*** eingetragen.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***2017*** wurde der Konkurs über das Vermögen der ***Sub10*** eröffnet und mit Beschluss vom ***2018*** mangels Kostendeckung aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am ***2018*** gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die ***Sub10*** wurde am ***2017*** (veröffentlicht am ***4_2017***) mit Wirkung ab ***2016*** in die Liste der Scheinunternehmer aufgenommen, somit rückwirkend ab dem Zeitpunkt des Geschäftsführerwechsels auf ***Sub10_GS_GF2***.

Die Bf beauftragte die ***Sub10*** im Leistungszeitraum November 2016 bis Februar 2017 für insgesamt vier Bauvorhaben. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 52.968,97 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub10*** gegenüber der Bf nicht als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Bereits neun Monate nach Gründung wurde der Konkurs über die ***Sub10*** eröffnet und innerhalb dieses kurzen Zeitraums kam es zu drei Gesellschafter-Geschäftsführerwechseln.
- Am 10.3.2017 führte die Finanzpolizei Erhebungen an der Geschäftsanschrift ***Sub10_Adresse2***, durch. Dabei wurden keine Hinweise auf eine Geschäftstätigkeit gefunden, insbesondere fehlten Firmenschild und Postkasten.
- Der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer***Sub10_GS_GF2***r wurde im März 2017 telefonisch erreicht und erklärte, dass er sich in Ungarn aufhalte, Auskünfte zur Geschäftstätigkeit erteilte er nicht. An seiner inländischen Wohnadresse wurde er nicht angetroffen.
- Der gewerberechtliche Geschäftsführer ***Sub10_GGF*** gab in seiner Einvernahme vor der Finanzpolizei am 16.3.2017 an, von einem ***Sub10_Mag*** angeworben worden zu sein, gegen eine monatliche Zahlung von 1.000 € die Funktion des gewerberechtlichen Geschäftsführers der ***Sub10*** zu übernehmen. ***Sub10_GGF*** habe eingewilligt und sei seit 2.11.2016 bei der ***Sub10*** als Angestellter beschäftigt gewesen. Die Bestellung zum gewerberechtlichen Geschäftsführer erfolgte am ***2016***. Ein Kontakt zu den handelsrechtlichen Geschäftsführer ***Sub10_GS_GF2*** oder zu sonstigen Verantwortlichen der ***Sub10*** habe nicht bestanden.
- In einer Zeugeneinvernahme vom 11.4.2017 schilderte ***Sub10_GS_GF2*** gegenüber dem Finanzamt, die Übernahme der ***Sub10*** sei über eine ungarische Kontaktperson erfolgt. Ihm sei in Aussicht gestellt worden, durch wenige Fahrten nach Österreich und einige Behördengänge alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der ***Sub10*** zu werden. Für die einzelnen Fahrten nach Österreich sei er mit 100 bis 200 € abgegolten worden. Er unterzeichnete im September 2016 in Anwesenheit von ***Sub10_GS-GF*** den Gesellschaftsvertrag bei einem Notar, im Dezember 2016 eine Generalvollmacht zugunsten von ***Sub10_Arbeiter*** (seit 5.10.2016 als Arbeiter der ***Sub10*** gemeldet) und im Jänner 2017 die Übertragung des Firmenbankkontos. Im März 2017 habe er aussteigen wollen, da er kein Vertrauen mehr zu den Kontaktpersonen gehabt habe und nicht in illegale Geschäfte verwickelt werden wollte.
- Der Masseverwalter konnte zum letzten alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer ***Sub10_GS-GF3*** keinen Kontakt herstellen. Aufgrund des „verzweigten Netzwerkes an Scheinfirmen“ erstattete er am 26.6.2017 Strafanzeige bei der Staatsanwaltschaft Wiener Neustadt.
- Die in der Belegsammlung der Bf befindlichen Rechnungen (Rechnungsnummer: 92-02/2017 vom 28.2.2017 und 94-02/2017 vom 28.02.2017) weisen die nicht aktuelle Geschäftsanschrift der ***Sub10*** auf.

- Laut Dienstnehmerauskunft bestanden überwiegend Tagesanmeldungen, die der Bf in Rechnung gestellten Leistungen ließen sich mit dem gemeldeten Personal nicht erbringen.
- Den Auftraggebern der Bf wurde die ***Sub10*** nicht als Subleister gemeldet, zudem wurden keine Personallisten übermittelt.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub10*** gegenüber der Bf nicht leistungserbringend war. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand in Höhe von 52.968,97 € ist daher nicht anzuerkennen.**

2.11. *Sub11*****

Das nicht im Firmenbuch eingetragene Einzelunternehmen ***Sub11*** wurde am ***2015*** gegründet. Inhaber war ***Sub11_Inhaber***. Die Geschäftsanschrift befand sich in der ***Sub11_Adresse***. Über das Vermögen des ***Sub11_Inhaber*** wurde am ***2018*** das Konkursverfahren eröffnet.

Sub11_Inhaber verfügte über Gewerbeberechtigungen für das Gewerbe Stuckateure und Trockenausbauer im Zeitraum vom ***2016*** bis ***2018*** (GISA *****) sowie für daserspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten im Zeitraum vom ***2017*** bis ***2018*** (GISA *****)).

Die Bf beauftragte das Einzelunternehmen ***Sub11*** im Leistungszeitraum Oktober 2016 bis November 2017 für insgesamt neun Bauvorhaben. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 52.217,45 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass das Einzelunternehmen ***Sub11*** gegenüber der Bf als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Für sechs Bauvorhaben wurden schriftliche Werkverträge vorgelegt. Für ein weiteres Bauvorhaben liegen zwei Summenblätter mit detaillierten Positionsbeschreibungen, Mengen- und Einheitsangaben vor. Hinsichtlich der restlichen zwei Bauvorhaben betreffend selbständige Regiearbeiten (1.107 € und 6.295 €) wurde das Verhandlungsprotokoll als vertragliche Grundlage herangezogen.
- Das Einzelunternehmen war während des Leistungszeitraumes nicht in der HFU-Liste eingetragen, weshalb die Bf bei jeder Werklohnzahlung den Haftungsfreistellungsbetrag von 25 % (insgesamt 21.920,80 €) direkt an das DLZ-AGH überwies.
- Mit Bescheiden vom 6.3.2017 und 21.7.2017 wurde wegen Abgabenschulden der ***Sub11*** eine Forderungspfändung des Finanzamtes Österreich verfügt. Die Bf stellte die Zahlungen an ***Sub11*** ein und überwies an drei verschiedenen Tagen insgesamt 12.153,15 € direkt an das Finanzamt Österreich. Erst nach Freigabe durch das

Finanzamt Österreich wurden wieder Teilzahlungen an das Einzelunternehmen aufgenommen.

- Der Insolvenzantrag wurde von ehemaligen Dienstnehmern des Einzelunternehmers eingebracht.
- Weitere Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes ergaben, dass im Leistungszeitraum 21 Dienstnehmer laut Sozialversicherungsabfragen gemeldet waren, insbesondere auch im Jahr 2017.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass das Einzelunternehmen *Sub11*** gegenüber der Bf leistungserbringend war. Der geltend gemachte, aber von der Außenprüfung nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand für die verfahrensgegenständlichen Jahre von insgesamt 52.217,45 € (2016: 6.800,00 €; 2017: 45.417,45 €) ist daher anzuerkennen.**

2.12. *Sub12*****

Die ***Sub12*** wurde am ***2013*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub12_FN*** in das Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftszweig war Handel mit Waren aller Art ausgewiesen. Die Geschäftsanschrift befand sich zunächst in der ***Sub12_Adresse***, und ab ***2014*** in der ***Sub12_Adresse2***.

Gesellschafter waren seit Gründung ***Sub12_GS1***, ***Sub12_GS2*** und ***Sub12_GS3***. ***Sub12_GS1*** fungierte bis ***2014*** als alleiniger Geschäftsführer. Mit ***2014*** übernahm ***Sub12_GS4*** die Geschäftsanteile des ***Sub12_GS1*** und wurde zum Gesellschafter-Geschäftsführer bestellt.

Sub12_GGF war als gewerberechtlicher Geschäftsführer gemeldet und verfügte im Zeitraum vom ***2014*** bis ***2015*** über die Gewerbeberechtigung Stuckateure und Trockenausbauer, eingeschränkt auf Trockenausbauer (GISA *****).

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***2015*** wurde über das Vermögen der ***Sub12*** das Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom ***2015*** nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am ***2016*** gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die Bf beauftragte die ***Sub12*** im Leistungszeitraum Dezember 2013 bis Jänner 2015. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 46.784,61 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub12*** gegenüber der Bf als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- In der Niederschrift vom 6.9.2018 gab der Gesellschafter ***Sub12_GS3*** an, den Kontakt zur Bf vermittelt zu haben und als Baustellenverantwortlicher für Baustellen

der Bf tätig gewesen zu sein. Er führte weiters aus, dass die Zahlungsunfähigkeit der ***Sub12*** darauf zurückzuführen gewesen sei, dass mehrere namentlich genannte Auftraggeber ihre Rechnungen nicht beglichen hätten.

- Die zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung noch offenen Bauaufträge der Bf habe ***Sub12_GS3*** mit seinem Einzelunternehmen fertiggestellt. Dieses Einzelunternehmen wurde im finanzstrafrechtlichen Verfahren vom gerichtlich bestellten Sachverständigen als tatsächlich leistungserbringend qualifiziert.
- Nach seinen Angaben habe ***Sub12_GS3*** seinen Bruder und damaligen Geschäftsführer ***Sub12_GS4*** im Konkursverfahren gegenüber dem Masseverwalter vertreten, da dieser aus gesundheitlichen Gründen noch vor Konkurseröffnung nach Mazedonien zu seiner Familie zurückgekehrt sei.
- Nach Angaben des Masseverwalters waren zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung noch zwei Dienstnehmer im Unternehmen beschäftigt und auf einer Baustelle eingesetzt. Den Berichten des Masseverwalters sind keine Anhaltspunkte für die Legung von Scheinrechnungen zu entnehmen.
- Im Leistungszeitraum waren laut Dienstnehmerauskunft insgesamt 16 Dienstnehmer bei der ***Sub12*** gemeldet. Die jeweiligen Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer ***Sub12_GS1*** (***2014*** bis ***2014***) sowie ***Sub12_GS4*** (***2014*** bis ***2015***) scheinen darin nicht auf, weil sie bei der Sozialversicherung der Selbständigen versichert waren.
- Die ***Sub12*** war während des Leistungszeitraumes nicht in der HFU-Liste eingetragen, weshalb die Bf bei jeder Werklohnzahlung den Haftungsfrestellungsbetrag von 25% direkt an das DLZ-AGH überwies.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub12*** gegenüber der Bf leistungserbringend war. Der geltend gemachte, aber von der Außenprüfung nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand für die verfahrensgegenständlichen Jahre von insgesamt 46.784,61 € (2013: 3.750,00 €; 2014: 41.662,89 €; 2015: 2.978,39 €; 2017: -1.606,67 €) ist daher anzuerkennen.**

2.13. *Sub13*****

Die ***Sub13*** wurde am ***2012*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub13_FN*** in das Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftsanschrift war die ***Sub13_Adresse***, ausgewiesen und als Geschäftszweig war die Vorführung von Immobilien.

Bei Gründung waren ***Sub13_Komp*** als Komplementär und ***Sub13_Kommanditist*** als Kommanditist eingetragen. Mit ***2012*** übernahm ***Sub13_Kommanditist*** die Funktion als Komplementärin und ***Sub13_Komp*** als Kommanditist. Ab ***2015*** schied ***Sub13_Komp*** aus und ***Sub9_Vetr*** trat als Kommanditist ein.

Sub13_GGF war im Zeitraum vom ***2014*** bis ***2018*** als gewerberechtlicher Geschäftsführer gemeldet und verfügte über die Gewerbeberechtigung Stuckateure und Trockenausbauer, eingeschränkt auf das Aufstellen von Leichtwänden sowie das Versetzen, Montieren, Dämmen und Verspachteln von Montagewänden, Vorsatzschalen, Montagedecken und Schrägverkleidungen (GISA *****).

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***2016*** wurde über das Vermögen der ***Sub13*** das Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom ***2018*** wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am ***2018*** gemäß § 30 Abs 2 UGB amtswegig gelöscht.

Die Bf beauftragte die ***Sub13*** im Leistungszeitraum August 2014 bis August 2015. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 45.030,11 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub13*** gegenüber der Bf nicht als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- ***Sub13_Kommanditist*** betrieb an der Geschäftsanschrift der ***Sub13*** auch eine Buchhaltungskanzlei. Die Anschrift diente zudem als Geschäftsanschrift für mehrere ihrer Klienten.
- Die Masseverwalterin konnte trotz wiederholter und über einen Zeitraum von rund eineinhalb Jahren erstreckter Urgenzen keine vollständigen Geschäftsunterlagen von der Komplementärin ***Sub13_Kommanditist*** erlangen. Diese war aus gesundheitlichen Gründen nicht erreichbar. Ebenso wenig war der Kommanditist ***Sub9_Vetr*** erreichbar.
- In der Niederschrift vom 5.7.2018 (Fortsetzung am 11.7.2018) gab ***Sub13_Kommanditist*** an, der Kontakt zur Bf sei durch ***Sub9_Vetr*** vermittelt worden. Tatsächlich wurden jedoch bereits ab August 2014 Rechnungen an die Bf gelegt, zu diesem Zeitpunkt war ***Sub9_Vetr*** noch nicht Gesellschafter.
- Die unterschiedlichen Rechnungsbilder erklärte ***Sub13_Kommanditist*** mit einem Gesellschafterwechsel im Jahr 2015 und einem neuen Stempel.
- Nach ihren Angaben beauftragte die ***Sub13*** auch Subunternehmen aus ihrem eigenen Klientenbestand. Teilweise hatten diese dieselbe Geschäftsanschrift (***Sub13_Sub***) und beschäftigten nur einen Dienstnehmer (***Sub13_Sub2***). Diese Subunternehmen seien überwiegend bar bezahlt worden.
- Ein Kassabuch oder Kassakonto wurde nicht geführt. Dennoch wurden am 8.10.2014 und am 13.10.2014 Beträge von 41.800 € bzw 12.280 € in bar behoben. Laut ***Sub13_Kommanditist*** seien damit Fremdleistungen und Löhne bezahlt worden.
- In der Belegsammlung der Bf befindet sich eine Rechnung vom 12.9.2014 (225/09/2014) von der ***Sub13***. Auf dieser Rechnung sind allerdings die UID- und

Firmenbuchnummer der ***Sub9*** angeführt. Die ***Sub9*** war ebenfalls als Subunternehmer für Bf tätig und wurde von ***Sub13_Kommanditist*** vertreten.

- Den Auftraggebern der Bf wurde die ***Sub13*** nicht als Subleister gemeldet, zudem wurden keine Personallisten übermittelt.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub13*** gegenüber der Bf nicht leistungserbringend war. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand in Höhe von 45.030,11 € ist daher nicht anzuerkennen.**

2.14. *Sub14*****

Die ***Sub14*** wurde am ***2010*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub14_FN*** in das Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftsanschrift war zunächst die ***Sub14_Adresse***, ausgewiesen, mit ***2011*** erfolgte die Verlegung in die ***Sub14_Adresse2***.

Geschäftszweig war der Innenausbau.

Als unbeschränkt haftende Gesellschafter der ***Sub14*** waren folgende Personen im Leistungszeitraum im Firmenbuch eingetragen:

	von	bis
Sub14_GS	***2010***	***2011***
Sub14_GS2	***2010***	
Sub14_GS3	***2010***	***2011***
Sub14_GS4	***2010***	***2011***
Sub14_GS5	***2011***	
Sub14_GS6	***2012***	***2013***
Sub14_GS7	***2012***	
Sub14_GS8	***2013***	***2013***

Die Gesellschaft wurde auf Antrag vom ***2021*** aus dem Firmenbuch gelöscht.

Die Bf beauftragte die ***Sub14*** im Leistungszeitraum Jänner 2012 bis Juni 2013. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 44.186,53 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub14*** gegenüber der Bf als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- In der Niederschrift vom 20.4.2011 anlässlich der Vergabe einer Steuernummer wurden die Gesellschafter ***Sub14_GS2***, ***Sub14_GS3*** und ***Sub14_GS5*** vom Finanzamt einvernommen. Sie gaben an, in Österreich bereits Aufträge erhalten zu haben. Zudem sei ein Büroservicevertrag abgeschlossen worden, wonach Telefonate entgegengenommen und an die Gesellschafter weitergeleitet würden.
- Sie gaben weiters an, mit Firmenfahrzeugen zu den Baustellen zu fahren. Das Baumaterial werde vom jeweiligen Auftraggeber zur Verfügung gestellt. Vor Ort stünden Container vor den Baustellen, in denen Werkzeuge und Unterlagen aufbewahrt würden.
- Die Gesellschafter konnten konkrete Bauvorhaben und Auftraggeber namentlich nennen.
- Sie gaben an, keine Dienstnehmer zu beschäftigen, sondern selbst operativ auf den Baustellen tätig zu sein.
- ***Sub14_GS3*** und ***Sub14_GS5*** verfügten über entsprechende Diplome, weshalb bereits ein Antrag auf Gleichstellungsbescheinigung beim zuständigen Ministerium eingebracht worden sei. Zudem habe ***Sub14_GS3*** über 15 Jahre Berufserfahrung im Baugewerbe.
- In weiterer Folge wurde der ***Sub14*** am ***2011*** eine UID-Nummer erteilt.
- Im Leistungszeitraum waren durchschnittlich drei bis vier Gesellschafter an der ***Sub14*** beteiligt. Bei einem Fremdleistungsaufwand in Höhe von 88.373,06 € über einen Zeitraum von 18 Monaten ergibt dies rechnerisch rund 1.403 € pro Monat pro Gesellschafter. Dieses Verhältnis ist im Hinblick auf die Anzahl der Gesellschafter und die Dauer des Leistungszeitraumes nicht auffällig.
- Zudem ist dem Außenprüfungsbericht (Beilage 1, Seite 12) zu entnehmen, dass beim Bauvorhaben ***1010 Wien***, die ***Sub14*** im Bautagebuch unter Angabe der Anzahl der eingesetzten Arbeiter vermerkt ist. Auch wenn die ***Sub14*** dem Auftraggeber der Bf nicht als Subunternehmer gemeldet wurde, spricht die dokumentierte Eintragung im Bautagebuch für eine tatsächliche Leistungserbringung.
- Zutreffend ist, dass die Gesellschafter überwiegend keinen Wohnsitz im Inland begründet hatten. Dieser Umstand allein reicht jedoch nicht aus, um die Rechnungen der ***Sub14*** als Scheinrechnungen zu qualifizieren. Grenzüberschreitende Tätigkeit, insbesondere durch Pendler aus Ungarn, ist im Baugewerbe nicht unüblich.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub14*** gegenüber der Bf leistungserbringend war. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand für die verfahrensgegenständlichen Jahre von insgesamt 44.186,53 € (2012: 31.348,50 €; 2013: 18.301,24 €; 2014: -5.463,21 €) ist daher anzuerkennen.**

2.15. ***Sub15***

Die ***Sub15*** wurde am ***2012*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub15_FN*** in das Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftsanschrift war die ***Sub15_Adresse***, ausgewiesen, Geschäftszweig war Montagearbeit aller Art.

Als Komplementär war ***Sub15_Komp*** und als Kommanditisten waren ***Sub12_GS4***, ***Sub12_GS3*** und ***Sub15_Komm*** eingetragen.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***2014*** wurde das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet. Die amtswegige Löschung erfolgte am ***2014***.

Sub15_GGF war im Zeitraum vom ***2012*** bis ***2014*** als gewerberechtlicher Geschäftsführer gemeldet und verfügte über die Gewerbeberechtigung Stuckateure und Trockenausbauer (GISA *****).

Die Bf beauftragte die ***Sub15*** im Leistungszeitraum August 2012 bis Februar 2013. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 36.906,20 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub15*** gegenüber der Bf nicht als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- In der Niederschrift vom 30.8.2018 gab ***Sub12_GS3*** an, er habe den Kontakt zur Bf hergestellt und habe ausschließlich auf deren Baustellen gearbeitet. Die anderen Kommanditisten hätten weder Arbeiten auf den Baustellen verrichtet noch im Büro.
- Auf den Baustellen der Bf hätten jeweils drei bis vier Personen gearbeitet. Nach etwa 15-tägigen Unterbrechungen seien andere Arbeiter, meist aus Ungarn oder Polen, eingesetzt worden. Für die Personaleinteilung sei der Komplementär ***Sub15_Komp*** zuständig gewesen.
- ***Sub12_GS3*** gab weiters an, ***Sub15_Komp*** habe die Rechnungen geschrieben, er selbst könne daher die unterschiedlichen Rechnungsbilder nicht erklären. ***Sub15_Komp*** sei auch für neue Aufträge und Verhandlungen mit Vertragspartnern zuständig gewesen.
- In der Niederschrift vom 11.9.2018 gab ***Sub15_Komp*** an, ***Sub12_GS3*** habe die Rechnungen bis etwa einen Monat vor Schließung des Unternehmens geschrieben, da er selbst nicht ausreichend Deutschkenntnisse besessen habe. Die anderen Kommanditisten ***Sub12_GS4*** und ***Sub15_Komm*** hätten keine Arbeiten verrichtet, seien aber auf eigenen Wunsch an der Geschäftsanschrift gemeldet worden. Für die Verhandlungen mit Auftraggebern sei ***Sub12_GS3*** zuständig gewesen, über den Personaleinsatz habe man gemeinsam entschieden.

- Auf die Frage nach den unterschiedlichen Layouts gab ***Sub15_Komp*** an, nur eines der Logos der ***Sub15*** zu kennen. Nach Vorlage von Rechnungen erklärte er, dass die Unterschrift nicht von ihm stamme und ***Sub12_GS3*** seine Unterschrift gefälscht habe.
- Zur Rechnung vom 27.11.2012 (Rechnungsnummer 039/2012) betreffend das Bauvorhaben ***1010 Wien***, gab er an, die ***Sub15*** dort nicht gearbeitet habe. Gleiches gelte für die Rechnung vom 5.11.2012 (Rechnungsnummer 012/2012) betreffend das Bauvorhaben ***1220 Wien***.
- Zur Rechnung vom 5.11.2012 (Rechnungsnummer 034/2012) betreffend das Bauvorhaben ***1010 Wien_2*** erklärte er, er kenne das Bauvorhaben, die Rechnung sei jedoch zu hoch ausgestellt worden.
- Von sechs in Rechnung gestellten Bauvorhaben kenne er lediglich zwei. Die gegenüber der Bf. gelegten Rechnungsbeträge hätten oftmals nicht gestimmt, auf den Rechnungen seien höhere Summen ausgewiesen als tatsächlich bezahlt worden seien.
- Weiter erklärte er, ***Sub12_GS3*** habe auch nach seiner Abmeldung im Jahr 2012 weiterhin schwarz für das Unternehmen gearbeitet.
- Den Auftraggebern der Bf wurde die ***Sub15*** nicht als Subleister gemeldet, zudem wurden keine Personallisten übermittelt.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub15*** gegenüber der Bf nicht leistungserbringend war. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand in Höhe von 36.906,20 € ist daher nicht anzuerkennen.**

2.16. *Sub16*****

Das nicht im Firmenbuch eingetragene Einzelunternehmen ***Sub16*** wurde im Jahr 2012 gegründet. Inhaber war ***Sub16***. Die Geschäftsanschrift befand sich An der ***Sub16_Adresse***.

Mit Einbringungsvertrag vom ***2013*** wurde das Einzelunternehmen in die ***Sub22*** mit der Firmenbuchnummer ***Sub16_FN*** eingebracht. Geschäftsführer war ebenfalls ***Sub16***.

Sub16 verfügt seit ***2008*** über die Gewerbeberechtigung Stuckateure und Trockenausbauer (GISA *****).

Die Bf beauftragte ***Sub16*** als Einzelunternehmer im Leistungszeitraum Jänner 2012 bis März 2013. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 32.814,35 €.

Die zum Einbringungszeitpunkt noch offenen Bauaufträge wurden in der Folge von der Rechtsnachfolgerin, ***Sub22***, fertiggestellt.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass das Einzelunternehmen ***Sub16*** gegenüber der Bf als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- ***Sub16*** gab in seiner eidesstattlichen Erklärung vom 10.12.2020 an, seit über zehn Jahren operativ für die Bf. tätig zu sein. Die Bf. sei ein bedeutender Auftraggeber und er habe sowohl als Einzelunternehmer als auch später über seine GmbH an zahlreichen Bauvorhaben mitgewirkt, unter anderem:
 - ***1130, Wien***,
 - ***1040 Wien***,
 - ***1110 Wien***,
 - ***1130 Wien***,
 - ***1010 Wien***,
 - ***1120 Wien***,
 - ***1010 Wien***,
 - ***1030 Wien***,
 - ***Seeboden***,
 - ***1030 Wien***,
 - ***1050 Wien***.
- Weiters erklärte er, dass die der Bf. in Rechnung gestellten und von dieser beglichenen Leistungserlöse zur Gänze bei ihm bzw seiner GmbH verblieben seien. Rückflüsse oder sogenannte „Kick-back-Zahlungen“ an die Bf habe es nicht gegeben. Zum Nachweis legte er einen Auszug aus seinem Rechenwerk vor und bot weitere Unterlagen an.
- In der Niederschrift vom 11.9.2018 zählte er unter anderem die öffentlichen Auftraggeber MA 68, MA 56 und MA 44 auf und führte aus, für diese im Rahmen verschiedener Bauvorhaben tätig gewesen zu sein. Auf konkrete Nachfrage zu den Bauvorhaben ***1010 Wien***, ***1030 Wien*** und ***1030 Wien*** erklärte er, dort selbst gearbeitet zu haben, und bot die Übermittlung von Listen der eingesetzten Arbeiter je Baustelle an.
- Die vorliegenden Rechnungen und Werkverträge weisen, abgesehen von einem Rahmenvertrag mit abweichenden Datumsangaben, keine erkennbaren formellen oder inhaltlichen Unstimmigkeiten auf.
- Im finanzstrafrechtlichen Verfahren wurde die Leistungserbringung durch die Rechtsnachfolgerin, ***Sub22***, vom gerichtlich beeideten Sachverständigen anerkannt. Der bloße Wechsel der Rechtsform vermag die Beurteilung der tatsächlichen Leistungserbringung nicht zu beeinflussen.
- Im Außenprüfungsbericht werden zehn Arbeiter für das Jahr 2012 angeführt. Eine Dienstnehmerabfrage ergibt jedoch zwölf gemeldete Arbeiter für dieses Jahr. Zudem wurde die Arbeitsleistung des Einzelunternehmers selbst nicht berücksichtigt. Dieser scheint in der Dienstnehmerabfrage nicht auf, weil er als selbstständig Erwerbstätiger

nicht nach dem ASVG, sondern seit 2008 nach dem GSVG bei der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen pflichtversichert ist – gleiches gilt für das Jahr 2013.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass das Einzelunternehmen *Sub16*** gegenüber der Bf leistungserbringend war. Der geltend gemachte, aber von der Außenprüfung nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand für die verfahrensgegenständlichen Jahre von insgesamt 32.814,35 € (2012: 17.814,35 €; 2013: 15.000,00 €) ist daher anzuerkennen.**

2.17. *Sub17*****

Das nicht im Firmenbuch eingetragene Einzelunternehmen ***Sub17*** wurde im Jahr 2012 gegründet. Inhaber war ***Sub17_Inhaber***. Als Geschäftsanschrift war die ***Sub17_Adresse***, ausgewiesen.

Sub17_Inhaber verfügte im Zeitraum vom ***2010*** bis ***2022*** über die Gewerbeberechtigung Stuckateure und Trockenausbauer (GISA *****).

Mit Beschluss des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Graz vom ***2019*** wurde über das Vermögen des ***Sub17_Inhaber*** das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom ***2020*** wurde das Verfahren nach rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplans aufgehoben.

Die Bf beauftragte ***Sub17_Inhaber*** als Einzelunternehmer im Leistungszeitraum Jänner 2012 bis Dezember 2014. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 31.596,89 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass das Einzelunternehmen ***Sub17*** gegenüber der Bf als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- ***Sub17_Inhaber*** gab in seiner eidesstattlichen Erklärung vom 10.11.2021 an, im Zeitraum 2012 bis 2014 für die Bf tätig gewesen zu sein. Zu seinen Aufträgen hätten unter anderem folgende Bauvorhaben gezählt:
 - ***Enz***,
 - ***1010 Wien***,
 - ***1150 Wien***,
 - ***1210 Wien***,
 - ***1160 Wien***.
- Er erklärte weiters, dass die der Bf. in Rechnung gestellten und von dieser beglichenen Leistungserlöse zur Gänze bei ihm verblieben seien. Rückflüsse oder sogenannte „Kick-

- back-Zahlungen“ an die Bf habe es nicht gegeben. Die Angaben habe er bereits im Rahmen seiner Befragung durch die Abgabenbehörde bestätigt.
- Sofern er zum Zeitpunkt der Überweisung nicht in der HFU-Liste geführt gewesen sei, sei der vorgesehene Haftungsbetrag einbehalten und lediglich der entsprechend reduzierte Betrag überwiesen worden.
 - Im Jahr 2016 fand bei dem Einzelunternehmen *****Sub17***** eine Lohnsteuer- und Sozialversicherungsprüfung für die Jahre 2012 bis 2014 statt. Dabei wurden Lohnkonten, Journale sowie Saldenlisten eingesehen. Die Prüfung führte zu keinen Feststellungen.
 - Die in Rechnung gestellten Leistungen erscheinen unter Berücksichtigung des gemeldeten Personals sowie der eigenen Arbeitsleistung des *****Sub17_Inhaber***** grundsätzlich erbringbar.
 - Laut Außenprüfungsbericht sei die Rechnung vom 23.5.2012 über 17.657,42 € (Rechnungsnummer: 28/2012) für den Leistungszeitraum März bis April lediglich durch einen Arbeiter erbracht worden. Eine Dienstnehmerauskunft weist jedoch neben dem vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmer, vier geringfügig beschäftigte Arbeiter aus. Zusätzlich ist die Arbeitsleistung des *****Sub17_Inhaber***** zu berücksichtigen, der als selbstständiger Erwerbstätiger nicht in der ASVG-Dienstnehmerauskunft aufscheint.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass das Einzelunternehmen ***Sub17***** gegenüber der Bf leistungserbringend war. Der geltend gemachte, aber von der Außenprüfung nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand für die verfahrensgegenständlichen Jahre von insgesamt 31.596,89 € (2012: 5.140,25 €; 2013: 25.000,00 €; 2014: 1.456,64 €) ist daher anzuerkennen.**

2.18. ***Sub18*******

Die *****Sub18***** wurde am *****2012***** unter der Firmenbuchnummer *****Sub18_FN***** in das Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftszweig war der Handel mit Waren aller Art ausgewiesen. Die Geschäftsanschrift befand sich in der *****Sub18_FN*****.

Gesellschafter-Geschäftsführer waren bei Gründung *****Sub11_Inhaber***** und *****Sub18_GF2*****. Mit *****2012***** schied *****Sub18_GF2***** aus der Gesellschaft aus, mit *****2013***** auch *****Sub11_Inhaber*****. Ab *****2013***** war *****Sub18_GS-GF***** alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer.

*****Sub18_GGF***** war im Zeitraum *****2012***** bis *****2013***** als gewerberechtliche Geschäftsführerin gemeldet und verfügte über die Gewerbeberechtigung Handelsagent und Handelsgewerbe mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe. Die Gewerbeberechtigung wurde wegen Vorliegens eines Entziehungsgrundes nach § 85 Z 8 iVm § 91 Abs. 2 GewO entzogen.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***2014*** wurde das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet. Die Gesellschaft wurde am ***2014*** gemäß § 40 FBG infolge Vermögenlosigkeit gelöscht.

Die Bf beauftragte die ***Sub18*** im Leistungszeitraum März 2013 bis Juli 2013. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 19.527,19 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub18*** gegenüber der Bf nicht als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Der Werkvertrag vom 14.3.2013 über das Bauvorhaben ***1010 Wien_2***, 1010 Wien, mit Baubeginn von 18.3.2013, weist ***Sub12_GS3*** als Baustellenverantwortlichen aus. Dieser wurde jedoch erst am 11.4.2013 als Arbeiter bei der ***Sub18*** zur Sozialversicherung gemeldet. Zum Zeitpunkt des vertraglich festgelegten Baubeginns bestand somit kein nachgewiesenes Beschäftigungsverhältnis.
- In der Niederschrift vom 6.8.2018 gab ***Sub12_GS3*** an, es sei mit ihm nicht abgesprochen gewesen, dass er als Baustellenverantwortlicher eingesetzt werde, er habe lediglich als Ansprechperson fungieren sollen.
- Im Zuge eines Vorhaltes vom 19.9.2012 wurde von der steuerlichen Vertretung der ***Sub18*** ein Antrag auf Gewerbeanmeldung für das Baumeistergewerbe vorgelegt, in welchem ***Sub18_GW*** als Geschäftsführer genannt wurde. Abfragen ergaben jedoch keine entsprechende Gewerbeberechtigung für ***Sub18***. Nachweisbar war lediglich die Handelsgewerbeberechtigung von ***Sub18_GGF*** o. Eine auf Bauleistungen gerichtete Gewerbeberechtigung lag nicht vor.
- An der Geschäftsanschrift ***Sub18_FN***, war im selben Zeitraum auch die ***G_GmbH*** mit der Firmenbuchnummer ***** gemeldet, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer ebenfalls ***Sub18_GS-GF*** war.
- Bei einer Begehung der Geschäftsanschrift am 3.9.2013 konnten die Organe des Erhebungsdienstes keine Hinweise auf eine operative Geschäftstätigkeit feststellen. Es wurde niemand angetroffen, durch die Verglasung war allerdings ersichtlich, dass sich keinerlei Betriebsmittel in den Räumlichkeiten befanden. Laut Auskunft des Vermieters sei an dieser Adresse keine Geschäftstätigkeit ausgeübt worden.
- In der Niederschrift vom 6.8.2018 gab ***Sub12_GS3*** an, dass die Betriebsmittel von der ***Sub18*** zur Verfügung gestellt worden seien. Angesichts der festgestellten Verhältnisse des Erhebungsdienstes an der Geschäftsanschrift bleibt jedoch ungeklärt, wo diese gelagert oder tatsächlich eingesetzt worden sein sollen.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub18*** gegenüber der Bf nicht leistungserbringend war. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand in Höhe von 19.527,19 € ist daher nicht anzuerkennen.**

2.19. *Sub19*****

Die ***Sub19*** wurde am ***1996*** unter der Firmenbuchnummer ***Sub19_FN*** in das Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftsanschrift war bei Gründung die ***Sub19_Adresse***, ab ***2009*** die ***Sub19_Adresse2***, ab ***2013*** die ***Sub19_Adresse4***, und seit ***2017*** die ***Sub19_Adresse5***, ausgewiesen. Der Geschäftszweig war bei Gründung Malerei, ab ***2009*** die Hausbetreuung und Durchführung einfacher Reinigungs- und Wartungstätigkeiten und ab ***2017*** das Bau- und Baunebengewerbe sowie die Personalbereitstellung.

Als unbeschränkt haftende Gesellschafter der ***Sub19*** waren folgende Personen im Firmenbuch eingetragen:

	von	bis
Sub19_GS	***1996***	***2009***
Sub19_GS2	***1996***	***2009***
Sub19_GS3	***2009***	***2017***
Sub19_GS4	***2009***	***2012***
Sub19_GS5	***2012***	***2017***
Sub19_GS6	***2017***	***2017***
Sub19_GS7	***2017***	***2017***
Sub19_GS8	***2017***	
Sub19_GS9	***2017***	

Im Leistungszeitraum wurde die Gesellschaft von ***Sub19_GS6*** und ***Sub19_GS8*** vertreten.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***2017*** wurde über das Vermögen der ***Sub19*** das Konkursverfahren eröffnet, infolge der Konkursöffnung wurde die Gesellschaft aufgelöst. Mit Beschluss vom ***2018*** wurde das Konkursverfahren nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Die Bf beauftragte die ***Sub19*** im Leistungszeitraum Juli 2017. Der von der Abgabenbehörde nicht anerkannte Fremdleistungsaufwand belief sich auf 13.178,13 €.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zur Überzeugung, dass die ***Sub19*** gegenüber der Bf nicht als tatsächliche Leistungserbringerin anzusehen ist. Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Die im Leistungszeitraum vertretungsbefugten Gesellschafter ***Sub19_GS6*** und ***Sub19_GS8*** waren beide an der ***Sub19_GS_Adresse***, gemeldet und für den Masseverwalter nicht erreichbar.
- Die Belegsammlung der ***Sub19*** wurde mit Februar 2017 nicht mehr fortgeführt und vom Masseverwalter nur unvollständig vorgefunden, auch eine ordnungsgemäße Lohnverrechnung lag nicht vor.
- Der Masseverwalter erstattete eine Sachverhaltsdarstellung an die Staatsanwaltschaft wegen des Verdachts auf Veruntreuung, Untreue, betrügerische Krida und grob fahrlässige Beeinträchtigung von Gläubigerinteressen.
- Eine Außenprüfung bei dem Subunternehmen ***Sub19*** mit Schlussbericht vom 11.9.2018 ergab, dass die Gesellschaft über zwei Bankkonten verfügte, die in der Buchhaltung nicht aufschienen. Über diese wurden im Zeitraum Februar bis August 2017 Zahlungsflüsse von rund 13 Millionen Euro abgewickelt, ohne dass ein entsprechender Waren- oder Personaleinsatz festgestellt wurde. Im Zeitraum August bis September 2017 wurden über sechs Millionen Euro in bar behoben. Etwa zwei Millionen Euro wurde an ein slowakisches Bauunternehmen überwiesen, dessen Geschäftsführer ebenfalls ***Sub19_GS6*** war. Die slowakischen Behörden teilten mit, dass dieses Unternehmen keine Dienstnehmer gemeldet hatte, operativ nicht tätig war und über keine aufrechte UID-Nummer verfügte. Es wurden Rechnungen aufgefunden, die nicht in der Buchhaltung der ***Sub19*** erfasst waren. Diese wiesen unterschiedliche Briefköpfe und Schriftbilder auf, deren Leistungsbeschreibung standen in keinem Zusammenhang mit Bauleistungen.
- Aus der Außenprüfung bei der ***Sub19*** ergibt sich, dass die Gesellschaft ein Konstrukt geschaffen hatte, um Bauaufwendungen in Form von Schein- und Deckungsrechnungen vorzutäuschen und dadurch bei Rechnungsempfängern eine unrechtmäßige Gewinnminderung ohne wirtschaftlichen Gehalt zu ermöglichen.

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die *Sub19*** gegenüber der Bf nicht leistungserbringend war. Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand in Höhe von 13.178,13 € ist daher nicht anzuerkennen.**

2.20. Weitere Subunternehmen

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 21.9.2021 an. Demnach wurden folgende Subunternehmer als tatsächliche Leistungserbringer angesehen:

	Leistungszeitraum	Leistungsaufwand
Sub23	Jänner 2012 bis September 2015	156.061,69€
Sub24	Jänner 2012 bis Dezember 2017	965.883,78 €
Sub22	Oktober 2013 bis Februar 2017	256.875,17 €
Sub25	März 2015 bis Dezember 2017	179.557,93 €
Sub27	Juli bis Dezember 2017	32.852,54 €
Sub26	März 2014 bis Juni 2017	227.291,61 €
		1.818.522,71 €

Im Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass folgende Gesellschaften und Einzelunternehmer gegenüber der Bf leistungserbringend waren:

- ***Sub23***,
- ***Sub24***,
- ***Sub22***,
- ***Sub25***,
- ***Sub27*** und
- ***Sub26***.

Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand für die verfahrensgegenständlichen Jahre:

	***Sub23** *	***Sub24** *	***Sub22** *	***Sub25** *	***Sub27** *	***Sub26** *
201 2	53.590,25 €	179.612,86 €				
201 3	45.000,00 €	151.716,47 €	10.534,35 €			
201 4	13.712,86 €	143.894,69 €				23.810,59 €
201 5	44.708,45 €	119.859,65 €	91.256,78 €	75.897,82 €		90.900,00 €
201 6	-265,43 €	187.490,91 €	151.130,39 €	68.151,13 €		57.097,18 €

201 7	-684,43 €	183.309,22 €	3.953,66 €	35.508,98 €	32.852,54 €	55.483,84 €
----------	-----------	--------------	------------	-------------	-------------	-------------

von insgesamt 1.818.522,71 € ist daher anzuerkennen.

Die Beauftragung der ***Sub20*** (Firmenbuchnummer ***Sub20_FN***) im Zeitraum Februar bis April 2018 in Höhe von 31.846,50 € sowie der ***Sub21*** (Firmenbuchnummer ***Sub21_FN***) im Zeitraum Jänner bis Februar 2018 in Höhe von 11.595,33 € erfolgte außerhalb des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes und ist daher nicht Gegenstand des Verfahrens.

2.21. Übersicht Fremdleistungsaufwand

Folgender Fremdleistungsaufwand wird aufgrund obiger Ausführungen anerkannt:

	Subunternehmen	Höhe der Fremdleistung (insgesamt)
1.	***Sub1***	361.066,52 €
2.	***Sub4***	122.426,83 €
3.	***Sub5***	103.695,88 €
4.	***Sub8***	36.533,67 €
5.	***Sub11***	52.217,45 €
6.	***Sub12***	46.784,61 €
7.	***Sub14***	44.186,53 €
8.	***Sub16***	32.814,35 €
9.	***Sub17***	31.596,89 €
10.	***Sub23***	156.061,69 €
11.	***Sub24***	965.883,78 €
12.	***Sub25***	179.557,93 €
13.	***Sub27***	32.852,54 €
14.	***Sub26***	227.291,61 €

15.	***Sub22***	256.875,17 €
		2.649.845,41 €

Abweisung:

	Subunternehmen	Höhe der Fremdleistung
1.	***Sub2***	280.224,79 €
2.	***Sub3***	157.813,28 €
3.	***Sub6***	89.082,55 €
4.	***Sub7***	66.912,82 €
5.	***Sub9***	56.569,88 €
6.	***Sub10***	52.968,97 €
7.	***Sub13***	45.030,11 €
8.	***Sub15***	36.906,20 €
9.	***Sub18***	19.527,19 €
10.	***Sub19***	13.178,13 €
		818.213,89 €

2.22. Umsatzsteuer

Die Außenprüfung nahm konkrete Berichtigungen der Umsätze zum Normalsteuersatz sowie der Bauleistungsumsätze gemäß § 19 Abs 1a UStG vor. Diese Berichtigungen wurden im Wesentlichen damit begründet, dass Teilrechnungen, Anzahlungen, Stornierungen, Deckungsrücklässe und Schlussrechnungen in der Buchhaltung der Bf nicht bzw nicht ausreichend nachvollziehbar erfasst worden seien.

Im Beschwerdeverfahren konnte die Bf die von der Außenprüfung herangezogenen Stichproben jedoch weitgehend aufklären. Dies betrifft insbesondere die Feststellungen zu Stichprobe_1, Stichprobe_2 und Stichprobe_3 sowie die Summenabweichung zwischen der

laut laufenden Buchhaltung erfassten Erlösen und dem entsprechenden Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung. Die Bf legte dazu ergänzende Rechnungen, Kundenkonten, Zahlungsnachweise und Buchhaltungsunterlagen vor und erläuterte die jeweilige Verbuchungssystematik. Die Außenprüfung trat diesen Ausführungen in ihrer Stellungnahme nicht mehr substantiiert entgegen bzw erhob zu mehreren Punkten keinen Einwand.

Das Bundesfinanzgericht folgt daher den konkreten Umsatzberichtigungen der Außenprüfung nicht. Die entsprechenden Hinzurechnungen waren daher zu neutralisieren.

Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Buchhaltung der Bf in diesem Bereich als ordnungsgemäß und ohne Mängel zu beurteilen wäre. Die Verbuchungen der Teilrechnungen, Stornierungen, Umbuchungen, Deckungsrücklässe und Umsatzsteuersammelbuchungen waren nur mit erheblichem Aufwand nachvollziehbar. Hinzu kommt, dass im Prüfungszeitraum die Buchhaltungssoftware gewechselt wurde, wodurch die Nachvollziehbarkeit der einzelnen Geschäftsfälle zusätzlich erschwert wurde. Die Außenprüfung wies zutreffend darauf hin, dass Beträge laut Ausgangsrechnungen nicht ohne Weiteres mit den Buchungen übereinstimmten und die Geschäftsfälle dadurch schwer überprüfbar waren.

Die konkreten Umsatzberichtigungen der Außenprüfung waren daher zu neutralisieren.

3. Rechtliche Beurteilung

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

Mit dieser Regelung wird das Prinzip der freien Beweiswürdigung im Gegensatz zu einer gebundenen Beweiswürdigung im Gesetz verankert.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (zB VwGH 26.7.2005, 2004/14/0121).

Nach der ständigen 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 (vgl. zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025). Daher können in freier Beweiswürdigung auch dann durch Beweismittel gedeckte Feststellungen getroffen werden hinsichtlich derer auch diesen Feststellungen widersprechende Beweismittel vorliegen.

Im Abgabeverfahren dürfen auch Beweismittel verwendet werden, die andere Behörden erhoben haben (zB Auswertung von Aussagen eines Zeugen, die er vor einer anderen Behörde abgegeben hat). Eine unmittelbare Beweisaufnahme ist im Abgabeverfahren nicht erforderlich (vgl zB VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264; 28.10.2009, 2007/15/0070; 20.5.2010, 2006/15/0290; 15.5.2019, Ra 2018/13/0006; 14.12.2022, Ra 2019/13/0068; 17.1.2023, Ra 2021/13/0014; 22.2.2024, Ro 2022/13/0009; BFG 22.3.2023, RV/5100462/2022). Dies ergibt sich vor allem aus den §§ 183 Abs 2, 269 Abs 2 und 275 Abs 2 erster Satz (vgl Tanzer in Stoll-FS [1990] 358).

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema (somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen) anzugeben (zB VwGH 27.2.2001, 97/13/0091; 19.3.2008, 2008/15/0017; 2.9.2009, 2008/15/0057).

Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das Beweismittel erwiesen werden sollen, brauchen die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht nicht zu entsprechen (zB VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006; 17.8.2020, Ra 2020/13/0056; 4.8.2022, Ra 2022/13/0070).

Beweisanträge haben bei Zeugen auch deren Adresse anzugeben (zB VwGH 2.9.2009, 2008/15/0057; 23.1.2020, Ra 2019/15/0099).

Beweisanträge sind von der Abgabenbehörde mit Bescheid (bzw vom Verwaltungsgericht mit Beschluss) abzulehnen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen

- bei der Abgabenbehörde offenkundig sind,
- wenn für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt,
- wenn sie als richtig anerkannt werden,
- wenn sie unerheblich sind,
- wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet,
- bei offenkundiger Absicht der Partei, das Verfahren zu verschleppen und
- im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, wenn das Beweisanbot der Parteien der Verfahrensförderungspflicht (§ 270 Abs 2 BAO) widerspricht

Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (VwGH 28.6.1995, 93/16/0116; 31.3.2003, 98/14/0164; 19.5.2015, 2013/16/0016).

In der BAO ist ein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit den Zeugen und auf persönliche Befragung eines Zeugen durch die Partei nicht vorgesehen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1788).

Das Parteiengehör (§ 115 Abs. 2 BAO) gehört zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates (vgl. VwGH 1.9.2015, 2013/15/0295, mwN). Gemäß § 183 Abs. 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Der Verfahrensmangel der unterbliebenen Gewährung von Parteiengehör während des erstinstanzlichen Verfahrens ist im Rechtsmittelverfahren saniert, wenn im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird (vgl. VwGH 19.3.2008, 2008/15/0002, mwN; VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0044, Rn 46).

Zur Kassation gemäß § 278 BAO:

Mit Eingabe vom 1.4.2026 regte die Bf die Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde an und brachte vor, dass eine Bescheidaufhebung samt Zurückweisung an das Finanzamt die weitaus bessere Lösung für sie sei.

Nach BFG 2.12.2015, RV/3100270/2011 (ebenso BFG 2.3.2023, RV/2100325/2022), wird eine Zurückverweisung der Sache an die Verwaltungsbehörde zur Durchführung notwendiger Ermittlungen insbesondere dann in Betracht kommen, wenn die Verwaltungsbehörde jegliche erforderliche Ermittlungstätigkeit unterlassen hat, wenn sie zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts lediglich völlig ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt oder bloß ansatzweise ermittelt hat. Gleiches gilt, wenn konkrete Anhaltspunkte annehmen lassen, dass die Verwaltungsbehörde (etwa schwierige) Ermittlungen unterließ, damit diese dann durch das Verwaltungsgericht vorgenommen werden.

Hingegen betont der Verwaltungsgerichtshof mehrfach (zB 26.4.2006, 2004/14/0059; 28.6.2007, 2006/16/0220; 2.2.2010, 2009/15/0206; 31.1.2018, Ra 2017/15/0017), solche Aufhebungen sollen nur „ausnahmsweise“ erfolgen. Die § 278 BAO betreffende Judikatur des VwGH (zB 9.9.2015, Ra 2015/16/0037; 26.1.2017, Ra 2015/15/0063; 17.10.2018, Ra 2017/13/0087) versteht die Ausnahmebestimmung (der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung) restriktiv.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen. Es liegt somit im Ermessen des Verwaltungsgerichtes, ob es

- unterlassene Ermittlungen selbst durchführt,
- Ermittlungsaufträge gemäß § 269 Abs 2 BAO erteilt oder
- nach § 278 Abs 1 BAO die Bescheidbeschwerde kassatorisch erledigt.

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs 1 BAO ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens (BFG 2.3.2023, RV/2100325/2022; vgl zu § 100 Abs 3 FGO zB BFH, BStBl 1997 II 541).

Gemäß § 269 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Ermittlungsverfahren grundsätzlich dieselben Befugnisse und Obliegenheiten wie die Abgabenbehörden.

Zu solchen Befugnissen gehören insbesondere Beweisaufnahmen (VwGH 19.10.2016, Ra 2016/15/0058; 27.6.2018, Ra 2017/15/0078; 10.12.2019, Ra 2018/15/0123; 19.4.2021, Ra 2020/13/0105; 7.12.2021, Ra 2021/13/0094), wie beispielsweise die Einvernahme eines Zeugen oder Sachverständigen und die Durchführung eines Augenscheines. Dazu gehört weiters das Recht zur Androhung und Festsetzung von Zwangsstrafen (§ 111 BAO) beispielsweise gegenüber einem Zeugen.

Im Bescheidbeschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme nicht (zB VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0022; 9.5.2022, Ra 2022/13/0042).

Nach Ansicht des BFG hat die Abgabenbehörde die erforderlichen und notwendigen Ermittlungsschritte gesetzt und den entscheidungsrelevanten Sachverhalt in allen wesentlichen Punkten erhoben. Darüber hinaus wurden im Beschwerdeverfahren ergänzende Ermittlungen durch das BFG durchgeführt. Im gegenständlichen Fall liegen keine gravierende Ermittlungsdefizite vor, die eine Zurückverweisung rechtfertigen würden. Der entscheidungsrelevante Sachverhalt wurde sowohl im Zuge der Außenprüfung als auch im Beschwerdeverfahren vor dem BFG umfassend erhoben. Eine Zurückverweisung gemäß § 278 BAO erweist sich daher weder als erforderlich noch zweckdienlich und würde den Ausnahmecharakter dieser Bestimmung widersprechen. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Bf noch mit Eingabe vom 7.4.2025 selbst auf eine zeitnahe Entscheidung auf Ebene des BFG gedrängt und einen Fristsetzungsantrag gemäß § 38 VwGG in den Raum gestellt hat. Eine Zurückverweisung würde daher im Ergebnis lediglich zu einer Wiederholung bereits durchgeführter Ermittlungen führen.

Zur Bindung an Strafurteile:

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 zB VwGH 27.3.2018, Ra 2018/16/0043; 27.11.2020, Ra 2018/16/0210; 28.4.2021, Ro 2018/16/0001).

Bei Freisprüchen besteht keine solche Bindung (zB VwGH 28.2.2008, 2005/16/0091; 2.9.2009, 2008/15/0045; 29.4.2010, 2007/15/0227; 25.5.2011, 2007/13/0152; 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; 27.8.2020, Ra 2020/15/0043; 28.12.2022, Ra 2020/13/0014; 17.1.2024, Ro 2021/13/0019).

Nach BFG 17.2.2023, RV/7105578/2017, ist eine Bindung an freisprechende Entscheidungen auch dem Urteil des EGMR vom 23.10.2014, 27.785/2010, Melo Tedeu, nicht zu entnehmen.

Die Bindung betrifft nur den festgestellten Sachverhalt, nicht jedoch dessen steuerliche Beurteilung (VwGH 24.9.1996, 95/13/0214).

Im gegenständlichen Fall wurde die Bf im finanzstrafrechtlichen Verfahren vom Landesgericht für Strafsachen Wien mit ***2021*** freigesprochen. Dieser Freispruch entfaltet jedoch keine Bindungswirkung für das Abgabenverfahren.

3.1. Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO

Gemäß § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- lit a: der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- lit b: Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- lit c: der Bescheid von Vorfragen 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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (Ritz, BAO⁶, § 303 Rz 21ff unter Hinweis auf die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Wesentlich ist dabei, dass im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen neu hervorgekommen sind. Keinen Wiederaufnahmegrund stellen neu entstandene Umstände dar (VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102; 18.12.2017, Ra 2016/15/0071).

Bei Beschwerden betreffend einer Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht zu erkennen hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt laut Spruch des Bescheides herangezogenen Gründen, demnach jenen wesentlichen

Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund herangezogen hat (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012).

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (Ritz, BAO⁶, § 303 Rz 35; VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es folglich, zu prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Ist sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der Sachbescheid mit Beschwerde angefochten, ist zuerst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280).

Die Abgabenbehörde begründete die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 mit den Feststellungen des Prüfberichts (Teilziffer 2: Umsatzsteuer - Punkte 7 bis 9 sowie Teilziffer 3: Gewinn - Punkt 10). Im Detail sind dies insbesondere folgende Feststellungen:

- die Frage der tatsächlichen Leistungserbringung durch die in Rechnung stellenden Subunternehmer,
- die Umsatzermittlung,
- die Berichtigung der Umsätze aus Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994,
- die Berichtigung von Umsätzen zum Steuersatz von 20 % sowie
- die Gewinnermittlung.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann das Finanzamt zur Begründung des Wiederaufnahmebescheides auch auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift verweisen (vgl. z.B. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Neu hervorgekommen sind insbesondere Feststellungen der Außenprüfung, wonach die in Rechnung stellenden Subunternehmer nicht die tatsächlichen Leistungserbringer waren, Umsätze nicht ordnungsgemäß erfasst wurden und Buchführungsmängel vorlagen.

Auch die im Zuge der Außenprüfung festgestellten Abläufe, die fehlende Dokumentation sowie insbesondere das Fehlen von Grundaufzeichnungen, welche in weiterer Folge zur Aberkennung

der Betriebsausgabeneigenschaft der Zahlungen für Fremdleister führten, stellen Tatsachen dar, die der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Bescheide noch nicht bekannt waren und ihr erst im Zuge der Außenprüfung erstmals bekannt wurden.

Die Kenntnis dieser Umstände hätte bereits im ursprünglichen Verfahren zu im Spruch anders lautenden Bescheiden betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer geführt.

Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO lagen somit vor.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2012 bis 2015 war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Umsatzsteuer

3.2.1. Umsatzberichtigung

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit a UStG 1994 entsteht die Steuerschuld bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist (Sollbesteuerung). Wird die Rechnung erst nach Ablauf dieses Kalendermonats gelegt, verschiebt sich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld um einen Kalendermonat.

Eine Ausnahme davon bildet die Mindest-Ist-Besteuerung. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, entsteht die Steuerschuld insoweit bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.

Bei Bauleistungen ist zudem zu beachten, dass die Bezeichnung einer Rechnung als „Teilrechnung“ für sich allein noch nicht zwingend das Vorliegen einer umsatzsteuerlich selbständigen Teilleistung bewirkt. Maßgeblich ist vielmehr, ob ein abgrenzbarer Leistungsteil vorliegt, dieser gesondert abgenommen und endgültig abgerechnet wurde. Fehlen entsprechende Feststellungen, kann aus der bloßen Ausstellung einer Teilrechnung nicht ohne Weiteres abgeleitet werden, dass der gesamte Rechnungsbetrag bereits im Zeitpunkt der Rechnungslegung der Umsatzsteuer zu unterziehen gewesen wäre.

Die Außenprüfung nahm auf Basis mehrerer Stichproben konkrete Umsatzberichtigungen vor. Diese betrafen insbesondere Teilrechnungen, Anzahlungen, Deckungsrücklässe, Schlussrechnungen sowie Abweichungen zwischen Ausgangsrechnungen und Buchungen. Im Beschwerdeverfahren konnte die Bf die von der Außenprüfung herangezogenen Stichproben jedoch weitgehend aufklären. Dies betrifft insbesondere die Feststellungen zu Stichprobe_1,

Stichprobe_2 und Stichprobe_3 sowie die von der Außenprüfung aufgezeigte Abweichung zwischen den laut laufender Buchhaltung erfassten Erlösen und dem entsprechenden Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Die Außenprüfung ist diesen Ausführungen in ihrer späteren Stellungnahme nicht mehr substantiiert entgegengetreten bzw hat zu mehreren Punkten keinen Einwand erhoben.

Das Bundesfinanzgericht folgt den konkreten Umsatzberichtigungen daher nicht. Die entsprechenden Berichtigungen waren daher zu neutralisieren. Dies betrifft sämtliche von der Außenprüfung vorgenommenen Berichtigungen der Bauleistungsumsätze gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994:

	Berichtigung Ust gem. § 19 Abs. 1a UStG
2012	
2013	126.611,84 €
2014	
2015	
2016	
2017	11.930,27 €

sowie sämtliche Berichtigungen der Umsätze zum Normalsteuersatz:

	Berichtigung USt 20 %	Berichtigung Anzahlungen
2012	87.300,00 €	85.665,53 €
2013	139.163,20 €	
2014	23.037,32 €	
2015		42.847,17 €
2016		
2017		

Die in den vorstehenden Tabellen dargestellten Berichtigungen werden vom Bundesfinanzgericht nicht übernommen.

Ungeachtet dessen zeigte sich, dass die Verbuchung der Teilrechnungen, Stornierungen, Umbuchungen, Deckungsrücklässe und Umsatzsteuersammelbuchungen nur mit erheblichem Aufwand nachvollziehbar war. Hinzu kommt, dass im Prüfungszeitraum die Buchhaltungssoftware gewechselt wurde, wodurch die Nachvollziehbarkeit der einzelnen Geschäftsfälle zusätzlich erschwert wurde. Diese Umstände begründen zwar keine konkreten Umsatzsteuerberichtigungen in der von der Außenprüfung angesetzten Höhe, stellen aber weiterhin formelle Buchführungsmängel dar.

Die Umsätze laut Bundesfinanzgericht ergeben sich daher nicht aus der Übernahme der konkreten Einzelberichtigungen der Außenprüfung, sondern ausschließlich unter Berücksichtigung der vom Bundesfinanzgericht als sachgerecht erachteten Sicherheitszuschläge.

3.2.2. Sicherheitszuschlag

Schätzungsberechtigung:

§ 163 BAO regelt eine Selbstverständlichkeit (vgl. Stoll, BAO 1734). Gemäß Abs. 1 leg. cit. haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des §§ 131 und 131b BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. liegen Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln kann, zu schätzen. Zu schätzen ist nach § 184 Abs. 3 BAO u.a., 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 formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Nur Bücher oder Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes und Gewinnes ermöglichen, sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden (vgl. VwGH 02.07.2002, 2002/14/0003; VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (vgl. Doralt, EStG 7, § 4 Tz 16;

VwGH 11.12.1990, 89/14/0109; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Sachliche Unrichtigkeit ist gegeben, wenn nicht alle Geschäftsvorfälle vollständig und richtig aufgezeichnet wurden.

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

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

Inhaltliche Buchführungsmängel liegen vor bei

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

Derartige Mängel liegen im gegenständlichen Fall vor. Zwar waren die von der Außenprüfung vorgenommenen konkreten Umsatzberichtigungen nicht aufrechtzuerhalten. Die Bf konnte insoweit nachvollziehbar darlegen, dass die von der Außenprüfung angenommenen Umsatzverkürzungen nicht in der festgestellten Höhe bestanden, auch die Außenprüfung trat einzelnen Einwendungen der Bf nicht mehr entgegen. Der Beschwerde war daher hinsichtlich der Umsatzberichtigungen stattzugeben.

Ungeachtet dessen verbleiben erhebliche materielle Mängel in der Buchhaltung. Wie in der Beweiswürdigung dargestellt, wurden in sämtlichen Streitjahren Fremdleistungsaufwendungen in die Buchhaltung aufgenommen, denen keine Leistungserbringung durch die jeweiligen Rechnungsausteller zugrunde lag. Die betreffenden Rechnungen waren daher als Schein- bzw Deckungsrechnungen zu qualifizieren. Damit ist die sachliche Richtigkeit der Buchhaltung in einem wesentlichen Punkt widerlegt.

Die festgestellten Schein- bzw Deckungsrechnungen führen ertragsteuerlich zur Kürzung der Fremdleistungsaufwendungen, zeigen jedoch zugleich, dass die Buchhaltung der Bf in materieller Hinsicht nicht verlässlich ist. Eine Buchhaltung, in der über mehrere Jahre hinweg Rechnungen über nicht von den Rechnungsaustellern erbrachte Leistungen erfasst wurden,

bietet keine ausreichende Gewähr dafür, dass sämtliche abgabenrechtliche relevanten Geschäftsvorfälle vollständig und richtig abgebildet wurden.

Die aufgezeigten Mängel sind daher geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Die Richtigkeitsvermutung des § 163 BAO ist widerlegt. Die Grundlage für eine Schätzung nach § 184 BAO ist dem Grunde nach gegeben.

Schätzungsmethode:

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei (vgl. Ritz, BAO⁶, § 184 Tz 12 mwN). Es ist jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. VwGH 25.06.1998, 97/15/0218). Die Anwendung eines *Sicherheitszuschlages* (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) gehört zu den Elementen einer Schätzung (vgl. VwGH 26.11.1996, 92/14/0212).

Die Schätzungsmethode eines *Sicherheitszuschlages* kommt immer dann in Betracht, wenn es nach den Umständen des Einzelfalles nicht wahrscheinlich ist, dass die vorrangig angestellten Ermittlungen sämtliche steuerlich relevanten Vorgänge ans Tageslicht gebracht haben. Dies ist insbesondere der Fall bei mangelhaften Aufzeichnungen (vgl. VwGH 24.02.2004, 99/14/0247; UFS 07.03.2012, RV/0171-G/08).

Zum Sicherheitszuschlag hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis, VwGH 2.10.2014, 2012/15/0123, Folgendes ausgeführt:

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss. Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Auch Schätzungsergebnisse unterliegen der Pflicht

zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist zu begründen.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein "Straf-Zuschlag"). Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten.

Im gegenständlichen Fall ist zunächst zu berücksichtigen, dass die von der Außenprüfung vorgenommenen konkreten Umsatzberichtigungen nicht aufrechtzuerhalten waren. Die Bf konnte insoweit nachvollziehbar darlegen, dass die von der Außenprüfung angenommenen Umsatzverkürzungen nicht bestanden. Der Beschwerde war daher hinsichtlich dieser konkreten Umsatzberichtigungen stattzugeben.

Ebenso waren die von der Außenprüfung verhängten Sicherheitszuschläge in Höhe von jährlich 100.000,00 € für Umsätze zum Normalsteuersatz sowie jährlich 50.000,00 € für Bauleistungsumsätze nicht aufrechtzuerhalten. Diese Zuschläge knüpften an die von der Außenprüfung angenommene Unvollständigkeit der Umsatzermittlung an, welche nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes in dieser Form nicht bestätigt werden konnte.

Das Bundesfinanzgericht nimmt daher keine bloße Kürzung oder Übernahme der von der Außenprüfung verhängten Sicherheitszuschläge vor, sondern setzt den Sicherheitszuschlag eigenständig und nach Maßgabe der verbleibenden materiellen Buchführungsmängel fest.

Maßgeblich ist dabei, dass trotz Stattgabe hinsichtlich der Umsatzberichtigungen weiterhin erhebliche materielle Mängel der Buchhaltung verbleiben. Wie in der Beweiswürdigung dargestellt, wurden in sämtlichen Streitjahren Fremdleistungsaufwendungen in die Buchhaltung aufgenommen, denen keine Leistungserbringung durch die jeweiligen Subunternehmen zugrunde lag. Die betreffenden Rechnungen waren daher als Schein- bzw. Deckungsrechnungen zu qualifizieren.

Diese Schein- bzw Deckungsrechnungen begründen eine verbleibende Unsicherheit hinsichtlich der Vollständigkeit und Richtigkeit der erklärten Umsätze. Diese Unsicherheit ist durch einen Sicherheitszuschlag zu berücksichtigen.

Für die Bemessung der Höhe des Sicherheitszuschlages wurde auf das jährliche Volumen jener Fremdleistungsaufwendungen abgestellt, die nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts als Schein- bzw Deckungsrechnungen zu qualifizieren waren. Maßgeblich war somit der Umfang der materiell unrichtigen Buchungen. Denn bereits die Aufnahme derartiger Rechnungen in die Buchhaltung zeigt, dass die Aufzeichnungen in einem wesentlichen Bereich nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgängen entsprechen.

Das Ausmaß der als Schein- bzw Deckungsrechnungen beurteilten Fremdleistungsaufwendungen wurde den erklärten Gesamtumsätzen des jeweiligen Jahres gegenübergestellt. Dieses Verhältnis veranschaulicht die Mängelintensität der jeweiligen Jahre:

	Gesamtumsatz lt Erklärung	Schein-Deckungsrechnungen	Quote zum erklärten Gesamtumsatz
2012	3.226.962,61 €	81.378,09 €	2,52%
2013	3.347.494,92 €	51.673,53 €	1,54%
2014	2.488.763,77 €	255.159,28 €	10,25%
2015	3.786.101,53 €	543.743,76 €	14,36%
2016	3.547.685,76 €	584.229,84 €	16,47%
2017	3.945.440,17 €	120.243,28 €	3,05%
	20.342.448,76 €	1.636.427,78 €	8,04%

Daraus ergibt sich, dass die Mängel nicht bloß geringfügig oder vereinzelt auftraten. In den Jahren 2014 bis 2016 erreichten die als Schein- bzw Deckungsrechnungen beurteilten Fremdleistungsaufwendungen ein besonders ins Gewicht fallendes Ausmaß. Auch in den übrigen Jahren lagen materielle Unrichtigkeiten vor.

Der Sicherheitszuschlag dient jedoch nicht dazu, die konkret festgestellten Scheinrechnungen ein weiteres Mal zu erfassen. Diese wurden bereits im Rahmen der Gewinnermittlung durch die Kürzung der Fremdleistungsaufwendungen berücksichtigt. Der Sicherheitszuschlag hat vielmehr nur jene verbleibende Unsicherheit abzudecken, die sich daraus ergibt, dass bei einer

materiell unrichtigen Buchhaltung weitere, nicht konkret feststellbare Unrichtigkeiten nicht ausgeschlossen werden können.

Aus diesem Grund war der Sicherheitszuschlag deutlich unterhalb der festgestellten Scheinrechnungsquote festzusetzen. In jenen Jahren, in denen das Volumen der Schein- bzw. Deckungsrechnungen weniger als 10% des erklärten Gesamtumsatzes beträgt, erscheint ein Sicherheitszuschlag von 0,5% des erklärten Gesamtumsatzes ausreichend. In den Jahren 2014 bis 2016, in denen die Scheinrechnungsquote rund 10% bzw. deutlich darüber liegt, rechtfertigt die erhöhte Mängelintensität einen Zuschlag von 1% des erklärten Gesamtumsatzes.

Der Zuschlag bleibt damit deutlich unterhalb der festgestellten Scheinrechnungsquote und trägt dem Umstand Rechnung, dass die konkret festgestellten Mängel bereits gesondert berücksichtigt wurden. Zugleich ist der Zuschlag ausreichend, um die verbleibende Unsicherheit auszugleichen, die sich aus der materiell unrichtigen Buchhaltung ergibt.

Der Sicherheitszuschlag war daher wie folgt festzusetzen:

	erklärter Gesamtumsatz	angewandter Sicherheitszuschlagsatz	Sicherheitszuschlag gerundet
2012	3.226.962,61 €	0,5%	16.000,00 €
2013	3.347.494,92 €	0,5%	16.000,00 €
2014	2.488.763,77 €	1,0%	25.000,00 €
2015	3.786.101,53 €	1,0%	38.000,00 €
2016	3.547.685,76 €	1,0%	35.000,00 €
2017	3.945.440,17 €	0,5%	20.000,00 €
			150.000,00 €

Die Rundung der Zuschläge ist sachgerecht, weil es sich bei einem Sicherheitszuschlag nicht um eine mathematisch exakt berechenbare Größe, sondern um eine griffweise Schätzung zur Abdeckung verbleibender Unsicherheiten handelt.

Für Zwecke der Umsatzsteuerfestsetzung wird dieser Sicherheitszuschlag den steuerpflichtigen Umsätzen zum Normalsteuersatz zugerechnet. Ein gesonderter Sicherheitszuschlag zu den Umsätzen gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 wird nicht verhängt.

Die Umsatzermittlung stellt sich wie folgt dar:

	Gesamtumsatz lt Erkl	Berichtigung: Umsatz 20%, Bauleistungen, Anzahlungen	Sicherheits- zuschlag	Gesamtumsatz lt BFG
2012	3.226.962,61 €	-	16.000,00 €	3.242.962,61 €
2013	3.347.494,92 €	-	16.000,00 €	3.363.494,92 €
2014	2.488.763,77 €	-	25.000,00 €	2.513.763,77 €
2015	3.786.101,53 €	-	38.000,00 €	3.824.101,53 €
2016	3.547.685,76 €	-	35.000,00 €	3.582.685,76 €
2017	3.945.440,17 €	-	20.000,00 €	3.965.440,17 €

3.2.3. Berechnung

Die sich aus den Umsatzberichtigungen und dem reduzierten Sicherheitszuschlag ergebende Umsatzsteuer für die einzelnen Streitjahre stellt sich wie folgt dar:

Umsatzsteuer 2012:

	laut Erklärung	laut AP	laut BFG
Summe Umsatzsteuer	863.284,06 €	765.373,35 €	858.146,25 €
Summe Erwerbsteuer	7.013,86 €	7.013,86 €	7.013,86 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 570.072,41 €	- 417.568,59 €	- 561.934,60 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	300.225,51 €	354.818,62 €	303.225,51 €

Umsatzsteuer 2013:

	laut Erklärung	laut AP	laut BFG
Summe Umsatzsteuer	721.684,89 €	664.669,22 €	719.517,54 €
Summe Erwerbsteuer	2.422,98 €	2.422,98 €	2.422,98 €

Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 527.876,16 €	- 423.027,85 €	- 522.708,81 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	196.231,71 €	244.064,35 €	199.231,71 €

Umsatzsteuer 2014:

	laut Erklärung	laut AP	laut BFG
Summe Umsatzsteuer	450.302,40 €	406.902,65 €	429.786,47 €
Summe Erwerbsteuer	1.493,47 €	1.493,47 €	1.493,47 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 358.015,38 €	- 290.008,17 €	- 332.499,45 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	93.780,49 €	118.387,95 €	98.780,49 €

Umsatzsteuer 2015:

	laut Erklärung	laut AP	laut BFG
Summe Umsatzsteuer	822.461,32 €	711.536,16 €	786.656,37 €
Summe Erwerbsteuer	52,84 €	52,84 €	52,84 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 536.294,19 €	- 396.799,60 €	- 481.919,81 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	286.219,97 €	314.789,40 €	304.789,40 €

Umsatzsteuer 2016:

	laut AP	laut BFG
Summe Umsatzsteuer	735.309,95 €	816.390,80 €
Summe Erwerbsteuer	51,61 €	51,61 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 462.314,80 €	- 556.395,65 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	273.046,76 €	260.046,76 €

Umsatzsteuer 2017:

	laut AP	laut BFG
Summe Umsatzsteuer	630.025,81 €	699.636,05 €
Summe Erwerbsteuer	3.889,34 €	3.889,34 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 558.532,80 €	- 644.143,05 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	75.382,35 €	59.382,34 €

Die genauen Berechnungen der Umsatzsteuer sind den Beilagen zu entnehmen.

3.3. Körperschaftsteuer

Fremdleistungsaufwendungen:

Strittig ist, ob die in Rede stehenden Subunternehmen die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht haben oder ob die Rechnungen lediglich als Deckungsrechnungen für von nicht gemeldeten Arbeitskräften bzw Schwarzarbeitern ausgeführte Arbeiten dienen.

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 Geschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

§ 23 Abs. 1 BAO gilt nicht nur für Scheingeschäfte, sondern auch für andere Scheinhandlungen. Scheinhandlungen sind Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind, und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht (Ritz, BAO⁶, § 23 Tz 6 mit weiteren Nachweisen).

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

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

Die Nachweispflicht für Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat, soweit dies möglich und zumutbar ist, durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (vgl. Doralt, EStG, § 4 Tz 269 f). Die

Abgabenbehörde muss unzweifelhaft angefallene Angaben im Rahmen der Schätzung berücksichtigen (vgl. VwGH 15.05.1997, 95/15/0093).

Gemäß § 138 BAO ist der Abgabepflichtige dazu verpflichtet die Richtigkeit seiner Angaben durch Vorlage entsprechender Unterlagen zu beweisen.

In seiner Entscheidung vom 22.09.2006, RV/1343-W/03, erwog der unabhängige Finanzsenat: *„Ein Scheingeschäft im Sinne des § 916 ABGB liegt vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmten Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen. Das Scheingeschäft setzt somit einen gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (vgl. Ritz, BAO⁶, § 23, Tz 1).“*

Typischer Anwendungsfall ist der Abschluss eines Geschäftes zur Täuschung der Finanzbehörde, um eine bestimmte Steuerbelastung hierdurch zu vermeiden. Ein solches Scheingeschäft ist nach § 916 Abs. 1 erster Satz ABGB nichtig, weil es von beiden Teilen nicht gewollt war und auch keiner der Partner auf die Wirksamkeit der Erklärung vertraute (vgl. OGH 28.09.2005, 7 Ob 116/05t).

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind.

Danach sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 26.01.2004, 2000/17/0172, VwGH 21.02.2007, 2005/17/0088, VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 23.02.1994, 92/15/0159).

Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren alles als Beweismittel in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Es ist allgemein bekannt, dass es sich bei einem Bauunternehmen um eine Risikobranche in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug handelt.

Nach § 167 Abs. 2 BAO iVm § 2a BAO haben die Abgabenbehörde sowie das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Wahrscheinlichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die alle anderen Möglichkeiten zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 167 Rz 8 mit Hinweisen auf die VwGH-Judikatur).

Wenn ein Abgabepflichtiger seine Geschäftsbeziehungen so wenig nachweislich gestaltet, dass er die Leistungserbringung des (behaupteten) Geschäftspartners nicht beweisen kann, ist es nicht unschlüssig, wenn die Behörde (bzw das BFG) in freier Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt, dass die behaupteten Geschäfte in der in den Rechnungen dokumentierten Form nicht stattgefunden haben (VwGH 24.09.2002, 99/14/0006).

Die „Ungreifbarkeit eines Leistungserbringers“ ist das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen habe (vgl VwGH 28.05.1997, 94/13/0230).

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die zugrundeliegenden Bauleistungen tatsächlich erbracht wurden. Strittig ist jedoch, ob diese Leistungen von den jeweiligen Rechnungsausstellern erbracht wurden.

Wie unter Punkt Beweiswürdigung ausführlich dargestellt wurde, gelangte das Bundesfinanzgericht nach umfassender Würdigung sämtlicher Umstände zur Überzeugung, dass ein Teil der in Rechnung stellenden Subunternehmen tatsächlich leistungserbringend war, während bei zehn Subunternehmen nicht festgestellt werden konnte, dass gerade diese Subunternehmen die in Rechnung gestellten Leistungen auch tatsächlich erbracht haben.

Bei diesen zehn Subunternehmen ergaben sich im Zuge der Ermittlungen zahlreiche Indizien, die gegen eine tatsächliche Leistungserbringung durch den jeweiligen Rechnungsausteller sprechen. Dazu zählen insbesondere:

- fehlende betriebliche Infrastruktur,
- fehlendes oder unzureichendes Personal,
- Nichterreichbarkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers,
- unzutreffende Geschäftstätigkeit,

- fehlende Geschäftsunterlagen und baubegleitende Dokumentation (insbesondere Bautagebücher, Baustellenaufzeichnungen oder Arbeitsaufzeichnungen der eingesetzten Arbeiter),
- Rechnungen mit unterschiedlichen Firmenlogos oder nicht aktueller Geschäftsanschrift,
- fehlende Meldungen der Subunternehmer gegenüber den Auftraggebern der Bf,
- sowie Feststellungen der Finanzpolizei oder des Masseverwalters, wonach an den Geschäftsanschriften keine operative Tätigkeit festgestellt werden und die Geschäftsführer nicht erreicht werden konnten.

Darüber hinaus wurden drei dieser Subunternehmen mit rechtskräftigem Bescheid gemäß § 8 SBBG als Scheinunternehmen qualifiziert.

Unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der festgestellten Umstände gelangte das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass es der Bf nicht gelungen ist zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass diese zehn Subunternehmen die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht haben.

Es steht fest, dass die Bauleistungen tatsächlich erbracht wurden, jedoch spricht das Gesamtbild der Verhältnisse mit überwiegender Wahrscheinlichkeit dafür, dass diese Leistungen nicht von den Subunternehmern, sondern von nicht zur Sozialversicherung gemeldeten Arbeitern verrichtet wurden.

Die fingierten Deckungsrechnungen sollen an die Stelle des tatsächlich bezahlten (Lohn-) Aufwandes des tätig gewordenen, bei der Bf nicht angemeldeten Personals treten. Da die Leistungen tatsächlich erbracht wurden, die Rechnungsausstellerin aber über zu wenige eigene Arbeiter verfügte, um die in Rede stehenden Arbeiten zu erbringen, musste sie sich oder die Bf selber weiterer Arbeiter bedienen. Die Schätzung der Höhe des Lohnaufwands für dieses eingesetzte Personal mit 50 % der nicht anerkannten Fremdleistungen durch die belangte Behörde entspricht sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der ständigen Rechtsprechung (VwGH 19.09.2007, 2003/13/0115; VwGH 16.05.2002, 96/13/0168; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013).

Der Verwaltungsgerichtshof erwog hinsichtlich nicht von der Rechnungsausstellerin erbrachter Leistungen in seinem Erkenntnis, VwGH 16.05.2002, 96/13/0168: *„Dass die betreffenden Arbeiten durchgeführt wurden, ist unstrittig und wurde von der hinsichtlich des zweitangefochtenen Bescheides belangten Behörde dahingehend berücksichtigt, dass sie bei der Ermittlung der zur Kapitalertragsteuerverpflichtung führenden verdeckten Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) von den zugeschätzten Umsätzen einen mit 50 % geschätzten Lohnaufwand abgezogen hat.“*

Unter der Annahme, dass grundsätzlich Trockenbauarbeiten erbracht worden sind, sind auch dementsprechende Ausgaben entstanden. Da es dazu jedoch keine gesicherten Unterlagen

gibt, kommt nur eine Schätzung der Betriebsausgaben in Frage (vgl. auch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, BFG 06.02.2018, RV/6100539/2007).

Da es aus oben angeführten Gründen für die Abgabenbehörde nicht möglich war, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln oder zu berechnen, ist die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 Abs. 1 BAO gegeben.

Im gegenständlichen Fall konnten die tatsächlichen Leistungserbringer und die Höhe der tatsächlichen Betriebsausgaben mangels Vorlage entsprechender Unterlagen nicht ermittelt werden. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes erfolgte daher die Schätzung des Lohnaufwandes mit 50 % des nicht anerkannten Fremdleistungsaufwandes in ständiger Rechtsprechung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht.

Dieser Prozentsatz entspricht der von Erfahrungswerten gestützten langjährigen Entscheidungspraxis, welche ihre Begründung im Wesentlichen darin findet, dass der ausbezahlte Nettolohn wegen der darauf entfallenden Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Dienstgeberbeiträge, Dienstgeberzuschläge etc. regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht und Schwarzarbeitern regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden sowie Schein- bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt werden (vgl. zB UFS 19.08.2003, RV/0052-W/02; BFG 22.07.2013, RV/2239-W/12; BFG 05.10.2017, RV/5100268/2011; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013; BFG 04.01.2019, RV/2100828/2017).

Die belangte Behörde nahm dementsprechend teilweise zu Recht eine Schätzung vor. Es entspricht insbesondere der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass in Fällen von "Deckungsrechnungen" eine Schätzung der Betriebsausgaben ("Schwarzlöhne") und (dazu komplementären) verdeckten Ausschüttungen vorgenommen werden kann (vgl. VwGH 23.08.2022, Ra 2022/13/0072 Rn 17 mit Verweis auf VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006; VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005; VwGH 14.01.2022, Ra 2021/13/0083; VwGH 31.01.2022, Ra 2022/13/0001; VwGH 10.05.2022, Ra 2022/15/0020).

Die Bf brachte vor, vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen entsprechende Überprüfungen der Subunternehmen vorgenommen zu haben. Insbesondere wurden Firmenbuchauszüge eingeholt, UID-Abfragen durchgeführt sowie Ausdrücke aus der HFU- und der Scheinunternehmerliste vorgelegt. Zudem wurde im Beschwerdeverfahren ein Privatgutachten vorgelegt, in welchem umfassend ausgeführt wird, dass die Bf die branchenüblichen Sorgfaltspflichten eingehalten habe.

Grundsätzlich kann aus Unterlagen wie Firmenbuchauszügen, Bestätigungen von UID-Nummern, Steuernummern und ähnlichem nicht geschlossen werden, dass das Unternehmen tatsächlich existiert und die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht hat.

Hingegen ist es einem Auftraggeber sehr wohl möglich und zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen (vgl. etwa BFG 10.06.2014, RV/7103567/2011 oder BFG 29.04.2014, RV/7103197/2011).

Hierbei kann er sich im Hinblick auf die allgemein seit Jahrzehnten bekannte Betrugsanfälligkeit einer Hochrisikobranche nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene Umsatzsteueridentifikationsnummern oder Gewerbeberechtigungen stützen, sondern hat sich bei nicht langjährig etablierten und allgemein bekannten Unternehmen mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiert, der auf Grund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt.

Da die Bf eine seit dem Jahr 2006 in der Baubranche tätige Gesellschaft ist und im streitgegenständlichen Zeitraum auch mit der Vermittlung von Aufträgen befasst war, musste ihr diese Problematik bekannt sein. Ein erhöhtes Maß an Sorgfalt ist insbesondere bei der Beauftragung ausländischer Unternehmen sowie bei Gesellschaften geboten, bei denen kurz zuvor ein Wechsel der Gesellschafter- oder Geschäftsführerstruktur stattgefunden hat oder deren Geschäftsführer über keine inländische Meldeadresse verfügen.

Die gebotene Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes umfasst dabei insbesondere auch, sich von der tatsächlichen operativen Tätigkeit des potenziellen Vertragspartners zu überzeugen, etwa durch eine Betriebsbesichtigung oder durch Einholung von Informationen bezüglich bereits ausgeführter Bauleistungen, insbesondere dann, wenn es sich um neue Vertragspartner handelt.

Den vorgelegten Unterlagen wie Firmenbuchauszüge, Bestätigungen von UID-Nummern, Steuernummern udgl. kommt dabei lediglich Indizwirkung zu, aus deren Vorhandensein aber noch keinesfalls eindeutig geschlossen werden kann, dass das abgefragte Unternehmen die Leistungen auch tatsächlich erbracht hat oder nicht.

Es ist jedem Geschäftspartner zumutbar und fällt in die Pflicht eines ordentlichen Unternehmers, sich vor Auftragsvergabe von der Redlichkeit seines Kontrahenten durch die zur Verfügung stehenden Kontrollmöglichkeiten zu überzeugen. Dies hat besonders im Bereich der Risikobranchen Gültigkeit. Wenn von den zahlreichen Möglichkeiten zur Überprüfung und Dokumentation nicht oder unzureichend Gebrauch gemacht wird, der Geschäftspartner sich als unehrlich erweist, so fällt dies unter das Unternehmerwagnis.

Die von der Bf gesetzten Sorgfaltsmaßnahmen waren je nach Subunternehmen unterschiedlich zu beurteilen und erwiesen sich nicht in allen Fällen als ausreichend. Die Bf hat sich nicht davon überzeugt, dass die Unternehmen an den im Firmenbuch ansässigen Adressen tatsächlich ihren

Sitz haben und verfügte auch über keinerlei sonstige Informationen über feste Adressen der Fremdleister. Sie hat sich auch nicht näher über den Betrieb der jeweiligen Unternehmungen und zwar insbesondere darüber informiert, ob diese in der Lage waren, entsprechende Leistungen überhaupt und ordnungsgemäß zu erbringen.

Eine Beauftragung von Unternehmen wird im Allgemeinen wohl nur dann erfolgen, wenn man sich davon überzeugt hat, dass der Auftragnehmer in der Lage ist, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen. Dies gilt umso mehr, als die Bf mit den in Rede stehenden Unternehmen zuvor keine Geschäftsbeziehung unterhielt und somit auf keine entsprechenden Erfahrungswerte zurückgreifen konnte.

Dass die Bf Unternehmen beauftragte, über deren tatsächliche betriebliche Tätigkeit sie, abgesehen von deren formaler Existenz, keinerlei verlässliche Informationen hatte, ist nicht plausibel.

Aus den angeführten Gründen lässt sich der Schluss ableiten, dass sich die Bf der besonderen Ungewöhnlichkeit der Umstände der Geschäftsabwicklung (steuerbetrugsanfällige Branche, fehlender Unternehmensstandort, Aufnahme der neuen Geschäftsbeziehung durch persönliche Kontaktaufnahme, neuer Gesellschafter-Geschäftsführer) bewusst war und dennoch nicht die erforderlichen Sorgfaltspflichten erfüllt hat.

Die Ansicht der Bf, dass (unabhängig von der Leistungserbringung) alleine aufgrund ihrer vorgelegten Unterlagen mit Sicherheit davon ausgegangen werden konnte, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Unternehmen auch (operativ) tätig waren (und nicht z.B. in Betrugsabsicht gegründet oder fortgeführt wurden), ist nicht zutreffend. Es ist vielmehr auf die tatsächlichen Gegebenheiten abzustellen.

Da sich in Bezug auf die verfahrensgegenständlichen Unternehmen aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergab, dass die in den Rechnungen aufscheinenden Firmen die Leistungen nicht erbracht haben, wurde bei zehn Unternehmen zu Recht von Deckungsrechnungen ausgegangen.

Aufgrund der unter Beweiswürdigung dargestellten Umstände gelangte das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass die streitgegenständlichen Rechnungen der zehn Subunternehmer keine tauglichen Beweismittel dafür sind, dass eine Leistungserbringung durch die gegenständlichen Unternehmen im behaupteten Ausmaß erfolgte und dass Deckungsrechnungen vorliegen. Entsprechend der oben angeführten Schätzung sind die Betriebsausgaben um 50 % zu kürzen.

3.3.1. Berechnung

Die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolgt ausgehend von den erklärten Einkünften unter Berücksichtigung der im Zuge der Außenprüfung festgestellten sowie im Beschwerdeverfahren adaptierten Gewinnerhöhungen. Diese ergeben sich insbesondere aus nicht anerkannten Fremdleistungsaufwendungen sowie den verhängten Sicherheitszuschlägen. Die Berichtigungen werden den erklärten Einkünften jeweils hinzugerechnet.

	laut Erklärung	laut AP	laut BFG
2012	136.870,43 €	1.088.715,01 €	192.559,48 €
2013	130.746,33 €	932.600,69 €	171.583,10 €
2014	79.241,20 €	603.865,15 €	231.820,84 €
2015	210.999,36 €	1.058.472,32 €	522.871,24 €
2016	85.006,66 €	997.525,76 €	412.121,58 €
2017	- 118.114,22 €	592.432,39 €	- 37.992,58 €
	524.749,76 €	5.273.611,32 €	1.492.963,65 €

Nachfolgend wird die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die einzelnen Jahre dargestellt:

Körperschaftsteuerbescheid 2012:

	Erklärung	AP	BFG
Einkünfte aus GW laut Erklärung	136.870,43 €	136.870,43 €	136.870,43 €
Berichtigung Gewinn	-	87.300,00 €	-
Berichtigung 2012	-	58.927,79 €	-
Sicherheitszuschlag	-	150.000,00 €	16.000,00 €
Fremdleistungen	-	655.616,79 €	40.689,04 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	136.870,43 €	1.088.715,01 €	193.559,47 €

Körperschaftsteuer (25 % gem. § 22 KStG)	48.389,87 €
Einbehaltene Steuerbeträge	- 215,13 €
	48.174,74 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG	48.175,00 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer	48.175,00 €
Bisher festgesetzte Körperschaftsteuer (gerundet)	- 237.962,00 €
Abgabengutschrift	- 189.787,00 €

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2012 wird in Höhe von 48.175,00 € festgesetzt.

Körperschaftsteuerbescheid 2013:

	Erklärung	AP	BFG
Einkünfte aus GW laut Erklärung	130.746,33 €	130.746,33 €	130.746,33 €
Berichtigung Gewinn	-	127.612,83 €	-
Sicherheitszuschlag	-	150.000,00 €	15.000,00 €
Fremdleistungen	-	524.241,53 €	25.836,77 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	130.746,33 €	932.600,69 €	171.583,10 €

Körperschaftsteuer (25 % gem. § 22 KStG)	42.895,77 €
Einbehaltene Steuerbeträge	- 18,10 €
	42.877,67 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG	42.878,00 €

Festgesetzte Körperschaftsteuer	42.878,00 €
Bisher festgesetzte Körperschaftsteuer (gerundet)	- 233.132,00 €
Abgabengutschrift	- 190.254,00 €

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 wird in Höhe von 42.878,00 € festgesetzt.

Körperschaftsteuerbescheid 2014:

	Erklärung	AP	BFG
Einkünfte aus GW laut Erklärung	79.241,20 €	79.241,20 €	79.241,20 €
Berichtigung Gewinn	-	34.587,89 €	-
Sicherheitszuschlag	-	150.000,00 €	25.000,00 €
Fremdleistungen	-	340.036,06 €	127.579,64 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	79.241,20 €	603.865,15 €	231.820,84 €

Körperschaftsteuer (25 % gem. § 22 KStG)	57.955,21 €
Einbehaltene Steuerbeträge	- 2,20 €

57.953,01 €

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG	57.954,00 €
-------------------------------	-------------

Festgesetzte Körperschaftsteuer	57.954,00 €
Bisher festgesetzte Körperschaftsteuer (gerundet)	- 150.964,00 €
Abgabengutschrift	- 93.010,00 €

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 wird in Höhe von 57.954,00 € festgesetzt.

Körperschaftsteuerbescheid 2015:

	Erklärung	AP	BFG
Einkünfte aus GW laut Erklärung	210.999,36 €	210.999,36 €	210.999,36 €
Berichtigung Gewinn	-	-	-
Sicherheitszuschlag	-	150.000,00 €	40.000,00 €
Fremdleistungen	-	697.472,96 €	271.871,88 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	210.999,36 €	1.058.472,32 €	522.871,24 €
Körperschaftsteuer (25 % gem. § 22 KStG)			130.717,81 €
Einbehaltene Steuerbeträge			- 0,33 €
			130.717,48 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG			130.717,00 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer			130.717,00 €
Bisher festgesetzte Körperschaftsteuer (gerundet)			- 264.618,00 €
Abgabengutschrift			- 133.901,00 €

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2015 wird in Höhe von 130.717,00 € festgesetzt.

Körperschaftsteuerbescheid 2016:

	Erklärung	AP	BFG
Einkünfte aus GW laut Erklärung	85.006,66 €	85.006,66 €	85.006,66 €
Berichtigung Gewinn	-	-	-
Sicherheitszuschlag	-	150.000,00 €	35.000,00 €
Fremdleistungen	-	762.519,10 €	292.114,92 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	85.006,66 €	997.525,76 €	412.121,58 €

Körperschaftsteuer (25 % gem. § 22 KStG)	103.030,40 €
Einbehaltene Steuerbeträge	- 15,81 €
	103.014,59 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG	103.015,00 €
 Festgesetzte Körperschaftsteuer	 103.015,00 €
Bisher festgesetzte Körperschaftsteuer (gerundet)	- 249.366,00 €
Abgabengutschrift	- 146.351,00 €

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2016 wird in Höhe von 103.015,00 € festgesetzt.

Körperschaftsteuerbescheid 2017:

	Erklärung	AP	BFG
Einkünfte aus GW laut Erklärung	- 118.114,22 €	- 118.114,22 €	-118.114,22 €
Berichtigung Gewinn	-	11.930,27 €	-
Sicherheitszuschlag	-	150.000,00 €	20.000,00 €
Fremdleistungen	-	488.172,88 €	60.121,64 €
Fremdleistungen lt. Beilage 2		60.443,46 €	-
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 118.114,22 €	592.432,39 €	- 37.992,58 €
 Mindestkörperschaftsteuer			 1.750,00 €
Einbehaltene Steuerbeträge			-
			1.750,00 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG			1.750,00 €

Festgesetzte Körperschaftsteuer	1.750,00 €
Bisher festgesetzte Körperschaftsteuer (gerundet)	- 148.108,00 €
Abgabengutschrift	- 146.358,00 €

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2017 wird in Höhe von 1.750,00 € festgesetzt.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.4. 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 gegenständliche Erkenntnis weicht weder von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an der Rechtsprechung zur freien Beweiswürdigung oder zur steuerlichen Behandlung von Schein- bzw Deckungsrechnungen. Im vorliegenden Fall waren insbesondere die tatsächliche Leistungserbringung der Subunternehmen, die Höhe anzuerkennender Fremdleistungsaufwendungen sowie die Berechtigung und Methode des Sicherheitszuschlages zu beurteilen. Die Revision ist unzulässig, weil nur Sachverhaltsfragen und keine Rechtsfragen im Sinne des Art 133 Abs. 4 B-VG zu lösen waren. Vielmehr handelt es sich um auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfragen. Die rechtlichen Ausführungen stehen in Einklang mit der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

4. Beilagen

4.1. Beilage 1 – Umsatzsteuerbescheid 2012

	laut Erklärung	laut AP	laut BFG
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	3.226.962,61 €	3.549.928,14 €	3.241.962,61 €
Umsätze gem. § 19 Abs. 1a	- 415.839,50 €	- 465.839,50 €	- 415.839,50 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	2.811.123,11 €	3.084.088,64 €	2.826.123,11 €
Davon sind zu versteuern mit:			
20 % Normalsteuersatz	562.224,62 €	616.817,73 €	565.224,62 €
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a	301.059,44 €	148.555,62 €	292.921,63 €
Summe Umsatzsteuer	863.284,06 €	765.373,35 €	858.146,25 €
Innergemeinschaftliche Erwerbe			
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	35.069,30 €	35.069,30 €	35.069,30 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	35.069,30 €	35.069,30 €	35.069,30 €
Davon sind zu versteuern mit:	Umsatzsteuer	Umsatzsteuer	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	7.013,86 €	7.013,86 €	7.013,86 €
Summe Erwerbsteuer	7.013,86 €	7.013,86 €	7.013,86 €
Summe Umsatzsteuer (wie oben)	863.284,06 €	765.373,35 €	858.146,25 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)	7.013,86 €	7.013,86 €	7.013,86 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	- 254.867,98 €	- 254.867,98 €	- 254.867,98 €
Vorsteuern betr. die geschuldete, auf dem Abgabekonto verbuchte Einfuhr-USt	- 7.131,13 €	- 7.131,13 €	- 7.131,13 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	- 7.013,86 €	- 7.013,86 €	- 7.013,86 €
Steuern gem. § 19 Abs. 1a	- 301.059,44 €	- 148.555,62 €	- 292.921,63 €
Zahllast	300.225,51 €	354.818,62 €	303.225,51 €

Festgesetzte Umsatzsteuer	300.225,51 €	354.818,62 €	303.225,51 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	- 301.526,16 €	- 300.225,51 €	- 354.818,62 €
Abgabengutschrift/Nachforderung	- 1.300,65 €	54.593,11 €	- 51.593,11 €

4.2. Beilage 2 – Umsatzsteuerbescheid 2013

	laut Erklärung	laut AP	laut BFG
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	3.347.494,92 €	3.763.269,96 €	3.362.494,92 €
Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a	-1.111.517,38 €	- 1.288.129,22 €	-1.111.517,38 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	2.235.977,54 €	2.475.140,74 €	2.250.977,54 €
Davon sind zu versteuern mit:			
20 % Normalsteuersatz	447.195,51 €	495.028,15 €	450.195,51 €
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	1.000,00 €	1.000,00 €	1.000,00 €
Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a	273.489,38 €	168.641,07 €	268.322,03 €
Summe Umsatzsteuer	721.684,89 €	664.669,22 €	719.517,54 €
Innergemeinschaftliche Erwerbe			
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	12.350,11 €	12.350,11 €	12.350,11 €
Davon sind zu versteuern mit:	Umsatzsteuer	Umsatzsteuer	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	2.375,93 €	2.375,93 €	2.375,93 €
10 % ermäßigter Steuersatz	47,05 €	47,05 €	47,05 €
Summe Erwerbsteuer	2.422,98 €	2.422,98 €	2.422,98 €
Summe Umsatzsteuer (wie oben)	721.684,89 €	664.669,22 €	719.517,54 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)	2.422,98 €	2.422,98 €	2.422,98 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	- 250.963,79 €	- 250.963,79 €	- 250.963,79 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	- 2.422,99 €	- 2.422,99 €	- 2.422,99 €

Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	- 1.000,00 €	- 1.000,00 €	- 1.000,00 €
Steuern gem. § 19 Abs. 1a	- 273.489,38 €	- 168.641,07 €	- 268.322,03 €
Zahllast	196.231,71 €	244.064,35 €	199.231,71 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	196.231,71 €	244.064,35 €	199.231,71 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	- 206.818,70 €	- 196.231,71 €	- 244.064,35 €
Abgabengutschrift/Nachforderung	- 10.586,99 €	47.832,64 €	- 44.832,64 €

4.3. Beilage 3 – Umsatzsteuerbescheid 2014

	laut Erklärung	laut AP	laut BFG
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	2.488.763,77 €	2.661.801,09 €	2.513.763,77 €
Umsätze gem. § 19 Abs. 1a	-1.042.359,83 €	- 1.092.359,83 €	-1.042.359,83 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	1.446.403,94 €	1.569.441,26 €	1.471.403,94 €
Davon sind zu versteuern mit:			
20 % Normalsteuersatz	289.280,79 €	313.888,25 €	294.280,79 €
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	48.093,70 €	48.093,70 €	48.093,70 €
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a	112.927,91 €	44.920,70 €	87.411,98 €
Summe Umsatzsteuer	450.302,40 €	406.902,65 €	429.786,47 €
Innergemeinschaftliche Erwerbe			
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	7.783,99 €	7.783,99 €	7.783,99 €
Davon sind zu versteuern mit:	Umsatzsteuer	Umsatzsteuer	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	1.430,15 €	1.430,15 €	1.430,15 €
10 % ermäßigter Steuersatz	63,32 €	63,32 €	63,32 €
Summe Erwerbsteuer	1.493,47 €	1.493,47 €	1.493,47 €
Summe Umsatzsteuer (wie oben)	450.302,40 €	406.902,65 €	429.786,47 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)	1.493,47 €	1.493,47 €	1.493,47 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	- 195.012,48 €	- 195.012,48 €	- 195.012,48 €
Einfuhrumsatzsteuer	- 487,82 €	- 487,82 €	- 487,82 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	- 1.493,47 €	- 1.493,47 €	- 1.493,47 €

Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	- 48.093,70 €	- 48.093,70 €	- 48.093,70 €
Steuern gem. § 19 Abs. 1a	- 112.927,91 €	- 44.920,70 €	- 87.411,98 €
Zahllast	93.780,49 €	118.387,95 €	97.780,49 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	93.780,49 €	118.387,95 €	97.870,49 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	- 95.432,08 €	- 93.780,49 €	- 118.387,95 €
Abgabengutschrift/Nachforderung	- 1.651,59 €	24.607,46 €	- 19.607,46 €

4.4. Beilage 4 – Umsatzsteuerbescheid 2015

	laut Erklärung	laut AP	laut BFG
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	3.786.101,53 €	3.978.948,70 €	3.826.101,53 €
Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a	-1.081.901,50 €	- 1.131.901,50 €	-1.081.901,50 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	2.704.200,03 €	2.847.047,20 €	2.744.200,03 €
Davon sind zu versteuern mit:			
20 % Normalsteuersatz	540.469,91 €	569.039,34 €	559.039,34 €
10 % ermäßigter Steuersatz	185,05 €	185,05 €	185,05 €
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	93.766,57 €	93.766,57 €	93.766,57 €
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a	188.039,79 €	48.545,20 €	133.665,41 €
Summe Umsatzsteuer	822.461,32 €	711.536,16 €	786.656,37 €
Innergemeinschaftliche Erwerbe			
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	528,41 €	528,41 €	528,41 €
Davon sind zu versteuern mit:	Umsatzsteuer	Umsatzsteuer	Umsatzsteuer
10 % ermäßigter Steuersatz	52,84 €	52,84 €	52,84 €
Summe Erwerbsteuer	52,84 €	52,84 €	52,84 €
Summe Umsatzsteuer (wie oben)	822.461,32 €	711.536,16 €	786.656,37 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)	52,84 €	52,84 €	52,84 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	- 253.728,06 €	- 253.728,06 €	- 253.728,06 €
Einfuhrumsatzsteuer	- 706,93 €	- 706,93 €	- 706,93 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	- 52,84 €	- 52,84 €	- 52,84 €

Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	- 93.766,57 €	- 93.766,57 €	- 93.766,57 €
Steuern gem. § 19 Abs. 1a	- 188.039,79 €	- 48.545,20 €	- 133.665,41 €
Zahllast	286.219,97 €	314.789,40 €	304.789,40 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	286.219,97 €	314.789,40 €	304.789,40 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	- 286.274,41 €	- 286.219,97 €	- 314.789,40 €
Abgabengutschrift/Nachforderung	- 54,44 €	28.569,43 €	- 10.000,00 €

4.5. Beilage 5 – Umsatzsteuerbescheid 2016

	laut AP	laut BFG
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	3.697.685,76 €	3.582.685,76 €
Umsätze gem. § 19 Abs. 1a	- 977.671,51 €	- 927.671,51 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	2.720.014,25 €	2.655.014,25 €
Davon sind zu versteuern mit:		
20 % Normalsteuersatz	543.114,79 €	530.114,79 €
10 % ermäßigter Steuersatz	444,03 €	444,03 €
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	93.720,07 €	93.720,07 €
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a	98.031,06 €	192.111,91 €
Summe Umsatzsteuer	735.309,95 €	816.390,80 €
Innergemeinschaftliche Erwerbe		
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	516,05 €	516,05 €
Davon sind zu versteuern mit:	Umsatzsteuer	Umsatzsteuer
10 % ermäßigter Steuersatz	51,61 €	51,61 €
Summe Erwerbsteuer	51,61 €	51,61 €
Summe Umsatzsteuer (wie oben)	735.309,95 €	816.390,80 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)	51,61 €	51,61 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	- 270.512,05 €	- 270.512,05 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	- 51,62 €	- 51,62 €

Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	- 93.720,07 €	- 93.720,07 €
Steuern gem. § 19 Abs. 1a	- 98.031,06 €	- 192.111,91 €
Zahllast	273.046,76 €	260.046,76 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	273.046,76 €	260.046,76 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	- 254.746,05 €	- 273.046,76 €
Abgabengutschrift/Nachforderung	18.300,71 €	- 13.000,00 €

4.6. Beilage 6 – Umsatzsteuerbescheid 2017

	laut AP	laut BFG
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	4.107.370,44 €	3.965.440,17 €
Umsätze gemäß § 19 Abs. 1a	- 2.113.540,73 €	-2.051.610,51 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	1.993.829,71 €	1.913.829,51 €
Davon sind zu versteuern mit:		
20 % Normalsteuersatz	397.877,82 €	381.877,81 €
10 % ermäßigter Steuersatz	444,06 €	444,06 €
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	72.439,05 €	72.439,05 €
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1a	159.264,88 €	244.875,13 €
Summe Umsatzsteuer	630.025,81 €	699.636,05 €
Innergemeinschaftliche Erwerbe		
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	19.464,09 €	19.464,09 €
Davon sind zu versteuern mit:	Umsatzsteuer	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	3.885,86 €	3.885,86 €
10 % ermäßigter Steuersatz	3,48 €	3,48 €
Summe Erwerbsteuer	3.889,34 €	3.889,34 €
Summe Umsatzsteuer (wie oben)	630.025,81 €	699.636,05 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)	3.889,34 €	3.889,34 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	- 322.939,53 €	- 322.939,53 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	- 3.889,34 €	- 3.889,34 €

Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gem. Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	- 72.439,05 €	- 72.439,05 €
Steuern gem. § 19 Abs. 1a	- 159.264,88 €	- 244.875,13 €
Zahllast	75.382,35 €	59.382,34 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	75.382,35 €	58.382,34 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer	- 57.093,86 €	- 75.382,35 €
Abgabengutschrift/Nachforderung	18.288,49 €	- 16.000,00 €

Wien, am 12. Juni 2026