

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R im Beisein der Schriftführerin SF über die Beschwerden des Bf., vertreten durch RA,

a) vom 1. Februar 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 8. Jänner 2013 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2010 sowie des Sachbescheides betreffend Einkommensteuer 2010;

b) vom 18. September 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 24. August 2015 betreffend

ba) Einkommensteuer für die Jahre 2011, 2012 und 2013,

bb) Einkommensteuervorauszahlung 2015,

bc) über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2011, 2012 und 2013;

c) vom 21. April 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 1. April 2016 betreffend vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2014

nach der am 31. Mai 2017 beim Bundesfinanzgericht in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstr. 2b, durchgeführten Beschwerdeverhandlung,

a) zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden betreffend die Sachbescheide Einkommensteuer 2010 bis 2014 sowie Einkommensteuervorauszahlung 2015 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II. Die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen 2011 bis 2013 wird als unbegründet abgewiesen.

III. Die Einkommensteuer 2014 wird gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

IV. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

b) beschlossen:

I. Die Beschwerde vom 1. Februar 2013 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2010 wird gem. § 256 Abs. 3 BAO idgF iVm § 272 Abs. 4 BAO als gegenstandslos erklärt.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Anerkennung von „Fremdleistungen“ diverser Baufirmen (Subunternehmer) als Betriebsausgaben in den o.a. Streitjahren.

1. Veranlagungsjahr 2010 (Beschwerde vom 1. Februar 2013):

Der Bf. brachte am 30. März 2012 seine Einkommensteuererklärung 2010 elektronisch ein, wobei er bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. Fremdleistungen i.H.v. 171.500 € als Betriebsausgaben in Abzug brachte (KZ 9110).

Das Finanzamt veranlagte mit Bescheid vom 2. April 2012 die erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb zunächst erklärungskgemäß.

Mit Vorhalt vom 10. August 2012 ersuchte das Finanzamt den Bf. eine Aufstellung der Aufwendungen für Fremdpersonal und Fremdleistungen i.H.v. 171.500 € nachzureichen.

Der Bf. habe Vor- und Nachname, UID-Nr., die genaue Anschrift, die Höhe des Betrages bekanntzugeben mit einem Hinweis, ob Umsatzsteuer ausbezahlt und welche konkrete Leistung erbracht worden sei, widrigenfalls die geltend gemachten Aufwendungen gem. § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen seien.

Mit Schreiben vom 30. August 2012 gab der Bf. bekannt, dass es sich bei den erklärten Fremdleistungen im Wesentlichen um folgende Aufwendungen gehandelt habe:

a) Fa. Sub1:

Re-Datum	Re-Nr.	Fa. Sub1
7.4.2010	0119/2010	17.650
30.4.2010	0136/2010	7.000
12.5.2010	0184/2010	13.450
31.5.2010	0206/2010	8.000

15.6.2010	0226/2010	9.240
3.7.2010	0402/2010	11.500
7.7.2010	0506/2010	11.300
Summe:		78.140

Der Ort der Geschäftsleitung habe sich in Wien, Str1, befunden. Der Kontakt sei telefonisch hergestellt worden.

Der Bf. habe einen Firmenbuchauszug, eine Kopie des Reisepasses und eine Abfrage der HFU (Liste der haftungsfreistellenden Unternehmen) abverlangt.

b) Fa. Sub2:

Re-Datum	Re-Nr.	Fa. Sub2
5.8.2010	145/2010	9.300
16.8.2010	147/2010	480
16.8.2010	148/2010	8.980
16.8.2010	419/2010	2.350
3.9.2010	408/2010	1.350
13.9.2010	152/2010	7.800
13.9.2010	153/2010	16.390
27.9.2010	216/2010	5.200
29.9.2010	282/2010	2.300
13.10.2010	164/2010	2.100
27.10.2010	272/2010	5.200
27.10.2010	273/2010	6.300
1.11.2010	299/2010	1.650
9.11.2010	303/2010	260
17.11.2010	309/2010	850
29.11.2010	311/2010	2.800
2.12.2010	173/2010	5.950
Summe:		79.260

Der Ort der Geschäftsleitung habe sich in Bezirk Wien, Str2, befunden.

Der Kontakt sei telefonisch hergestellt worden.

Vom Bf. abverlangt worden sei der Firmenbuchauszug, eine Kopie des Reisepasses und des Meldezettels, eine Abfrage der HFU (Liste der haftungsfreistellenden Unternehmen), Finanzamts-Bescheid betreffend UID-Nr. und ein Bescheid der MA 63 betr. Gewerbeausübung.

Für diese o.a. Leistungen sei keine Umsatzsteuer verrechnet worden, da es sich um Bauleistungen gem. § 19 Abs. 1a UStG 1994 gehandelt habe.

Das Finanzamt hob mit Bescheid vom 8. Jänner 2013 den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 2. April 2012 gem. § 299 BAO auf und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im neu erlassenen Sachbescheid mit 88.557,28 € fest.

Berechnung:

2010	Lt. ESt-Bescheid v. 2.4.2012	Lt. ESt-Bescheid v. 8.1.2013	Diff.
E.a.GW	9.857,28	88.557,28	78.700,00 (= [78.140 + 79.260] x 50 %)

Da von der Abgabenbehörde nicht bezweifelt worden sei, dass der Bf. dem Grunde nach die erklärten Leistungen für seine Auftraggeber erbracht habe, seien bei der Berechnung im Rahmen der Schätzung 50 % von 157.400 € (= 78.140 + 79.260) als Lohnaufwand gewinnmindernd anerkannt worden.

ad **Fa. Sub1:**

Begründend führte das Finanzamt weiters aus, dass der Bf. nie überprüft habe, ob die Fa. Sub1 an der angegebenen Anschrift ihren „tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung“ gehabt habe. Das bloße Ablegen formaler Nachweise sei jedenfalls nicht ausreichend.

Die Fa. Sub1 sei am 14. Jänner 2010 von Herrn A als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer von Frau B übernommen worden.

Der Firmensitz sei ebenfalls am 14. Jänner 2010 nach Wien, Str1, verlegt worden. An dieser Adresse biete eine Fa. Z Büroräume und Dienstleistungen (Entgegennahme und Verteilung der Postsendungen, Telefon-, Fax- und E-Mail-Dienste) an.

Lt. Aussage der GF der Fa. Z sei der Vertrag mit der Fa. Sub1 mit Ende Juni 2010 wegen Nichtbezahlung der Büromiete gekündigt worden.

Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich bei der Fa. Sub1 um ein Scheinunternehmen, da diese Firma nicht in der Lage gewesen sei, mangels entsprechender Geschäftsausstattung, die behaupteten Geschäfte real abzuwickeln und auch somit keine Möglichkeit bestanden habe, allfällige Ansprüche aus der Geschäftsbeziehung im Rechtswege zu verfolgen.

ad Fa. Sub2:

Betreffend die Fa. Sub2 hätten die Erhebungen des Finanzamtes ergeben, dass es sich bei der angeführten Firmenanschrift um die Anschrift einer Wohnung gehandelt habe. Daher gehe das Finanzamt auch bei dieser Firma von einem Scheinunternehmen aus, das nicht in der Lage gewesen sei, die behaupteten Geschäfte real abzuwickeln und somit auch keine Möglichkeit bestanden habe, allfällige Ansprüche aus der Geschäftsbeziehung im Rechtswege zu verfolgen.

Die Schätzung der Betriebsausgaben sei daher nach Ansicht des Finanzamtes zu Recht erfolgt, da der Bf. die Leistungserbringer und den behaupteten Leistungsaustausch nicht zweifelsfrei und überprüfbar benennen habe können und die gepflogenen Geschäftsbeziehungen als im Wirtschaftsleben unüblich betrachtet werden müssen.

In der Beschwerde (Berufung) vom 1. Februar 2013 führt der Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

Die Bescheidbegründung insbesondere die Ausführung, dass der Bf. „die Geschäftsanschrift nicht auf ihre Richtigkeit überprüft habe“ basiere ausschließlich auf Vermutungen des Finanzamtes.

Vielmehr habe der Bf. immer ordnungsgemäße Rechnungen der beiden Firmen vorgelegt; diese beiden Firmen seien auch im Firmenbuch eingetragen gewesen und der Bf. habe von beiden Firmen die notwendigen Unterlagen, die Firmenbuchauszüge, teilweise Reisepasskopien sowie Gewerbescheine erhalten und angefordert. Aus diesem Grunde habe es für den Bf. überhaupt keine Veranlassung gegeben Verdacht zu schöpfen, dass mit diesen beiden Firmen etwas nicht in Ordnung sein könnte.

Der Bf. halte nochmals fest, dass die von ihm bezahlten Leistungen von den beiden beauftragten Subunternehmen auch tatsächlich erbracht worden seien, andernfalls wäre eine Erfüllung der an ihn erteilten Aufträge gar nicht möglich gewesen.

Die beiden Firmen wären nicht nur für den Bf. tätig gewesen, sondern seien teilweise in der Branche weiterempfohlen worden.

Nach Ansicht des Bf. könne es in einem „rechtsstaatlichen Verfahren“ nicht dazu führen, dass Rechnungen von Subunternehmen nicht anerkannt und eine Nachzahlung in einer existenzbedrohenden Höhe erfolge.

Von einer Verletzung der Sorgfaltspflicht seitens des Bf. könne demnach keine Rede sein. Weiters sei es in der „Baubranche“ nicht ungewöhnlich, dass Aufträge direkt vor Ort vergeben würden und auch die finanzielle Abwicklung allenfalls an Ort und Stelle nach Durchführung der Bauarbeiten erfolge.

Der Bf. könne aber auch nicht ausschließen, dass er „Betrügern“ aufgesessen sei, die ihrerseits nicht den Zahlungsverpflichtungen nachgekommen seien.

Der von der Abgabenbehörde angenommene „Gewinn“ stelle aber jedenfalls keinerlei Bezug zur Realität dar. Dies könnte der Bf. sowie Mitarbeiter bezeugen.

Gem. § 323 Abs. 38 BAO erster und zweiter Satz sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2. Veranlagungsjahre 2011, 2012, 2013 betreffend Einkommensteuer: (Beschwerde vom 18. September 2015):

Der Bf. brachte am 28. Februar 2013 (für ESt 2011), am 14. April 2014 (für ESt 2012) und am 26. November 2014 (für ESt 2013) seine Abgabenerklärung elektronisch ein, wobei er bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. Fremdleistungen i.H.v. 128.545 € (2011), 146.369,11 € (2012) und 130.564,68 € (2013) als Betriebsausgaben in Abzug brachte (KZ 9110).

Das Finanzamt veranlagte mit Bescheiden vom 8. September 2014 und 28. November 2014 die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb zunächst erklärungskgemäß.

Mit Vorhalt vom 22. Juli 2014 ersuchte das Finanzamt den Bf., eine Aufstellung der erklärten Aufwendungen für Fremdpersonal und Fremdleistungen für die Jahre 2011 und 2012 nachzureichen.

Der Bf. habe die Namen und genauen Adressen der Leistungsempfänger sowie die Höhe der ausbezahlten Beträge nachzureichen.

Mit Schreiben vom 26. August 2014 gab der Bf. bekannt, dass es sich bei den erklärten Fremdleistungen um folgende Aufwendungen folgender Firmen gehandelt habe:

a) Sub3

Fremdleistungen 2011 i.H.v. 64.305 €

b) Sub4

Fremdleistungen 2011 i.H.v. 64.240 €

Fremdleistungen 2012 i.H.v. 11.800 €

c) Sub5

Fremdleistungen 2012 i.H.v. 76.700 €

d) Sub6

Fremdleistungen 2012 i.H.v. 57.869,11 €

Aufgrund der Ergebnisse einer im Jahre 2015 für die Jahre 2011 bis 2013 durchgeführten Außenprüfung wurde für die Streitjahre 2011 bis 2013 das Verfahren wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen, wobei folgende Fremdleistungen von der Abgabenbehörde nicht anerkannt wurden:

Firma	2011	2012	2013
Fa. Sub3a	64.305,00		
Fa. Sub4a	64.240,00	11.800,00	
Fa. Sub5a		76.700,00	
Fa. Sub6a		57.869,11	24.088,69
Summe der nicht anerkannten Fremdleistungen:	128.545,00	146.369,11	24.088,69
Vom Bf. beantragt (KZ 9010):	128.545,00	146.369,11	130.564,68

Bei den o.a. Hinzurechnungen wurden ein geschätzter Lohnaufwand von 50 %, der nicht anerkannten „Fremdleistungen“ erfolgsmindernd berücksichtigt.

Bei den 50 % handle es sich um einen Erfahrungswert, der sich daraus ergebe, dass einerseits nicht angemeldetes Personal billiger sei als angemeldetes und andererseits Schein- bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt würden.

Weiters seien auch die bei Ausstellung von Schein- bzw. Deckungsrechnungen üblichen „Provisionen“ i.H.v. durchschnittlich 8 %, der nicht anzuerkennenden Fremdleistungen berücksichtigt worden.

Berechnung der E.a.GW 2011 bis 2013 nach Bp (vgl. Bp-Bericht vom 20.8.2015):

	2011	2012	2013
Lt. Erkl. E.a.GW	19.756,16	-8.498,77	12.360,75
Lt. Bp E.a.GW	73.745,06	52.976,05	22.477,99
(= Nicht anzuerkennende Fremdleist.	(= 128.545,00	(= 146.369,11	(= 24.088,69
minus geschätzter Lohnaufwand 50 %	-64.272,50	-73.184,76	-12.044,35
minus 8 % Provisionen für Scheinrechn.)	-10.283,60)	-11.709,53)	-1.927,10)
E.a.GW lt. Bescheid v. 24.8.2015	73.745,06	49.076,05	22.477,99
minus Gewinnfreibetrag § 10(1) Z 2 EStG		(= 52.976,05 -3.900,00)	

In der Beschwerde vom 18. September 2015 führt der Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

Er habe immer nach den Grundsätzen eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt. Die Subunternehmer hätten alle über eine aufrechte Gewerbeberechtigung verfügt, auch die Gültigkeit der UID-Nummer sei regelmäßig überprüft worden.

Auch der Bf. übe seine Tätigkeit von seiner Wohnung aus aus, werde aber seitens des Finanzamtes nicht als „Scheinfirma“ eingestuft.

Es sei nicht gesetzwidrig, dass Unternehmen als Firmensitz die Wohnung des Geschäftsführers angeben.

Die Subunternehmer hätten die verrechneten Leistungen auch tatsächlich erbracht. Wichtig für den Bf. sei es auch gewesen, dass jede Firma einen „bosnischen Ansprechpartner“ hatte, denn deutschsprechende Subunternehmer würden vom Bf. zu hohe Vorauszahlungen verlangen.

Es sei aber für den Bf. nicht möglich gewesen, die betrügerischen Absichten der „Geschäftspartner“ zu erkennen.

Im Schriftsatz vom 21. April 2016 führt der Bf. ergänzend aus, dass sämtliche Kontakte bei der Fa. Y, geknüpft worden seien. An dieser Adresse würden sich immer verschiedene Firmen versammeln, die nach Aufträgen suchen bzw. auf potentielle Auftraggeber warten.

ad Fa. Sub3a:

GF sei Herr C, Ansprechpartner sei aber D (Vorarbeiter) gewesen, dem der Bf. auch die Rechnungen auf der jeweiligen Baustelle bezahlt habe.

ad Fa. Sub4a:

GF sei Herr E, Ansprechpartner sei aber Herr G (Kroate) gewesen.

ad Fa. Sub5a:

Ansprechpartner sei der GF H gewesen.

ad Fa. Sub6a:

Ansprechpartner sei der GF J gewesen.

Bei der Besichtigung der Baustelle sei nach entsprechenden Ausmessungen ein Pauschalpreis oder ein Preis pro m² vereinbart worden; ein Haftungsrücklass sei nicht vereinbart worden.

Angebote und Kostenvoranschläge seien aus Zeitknappheit nicht gelegt worden.

Da immer ein Pauschalpreis oder ein Preis pro m² vereinbart worden sei, habe der Bf. keinen Bedarf gesehen die Zeiten der Mitarbeiter des Subunternehmens aufzuzeichnen.

Der Bf. habe auch keinerlei Aufzeichnungen bezüglich der an der Baustelle tätigen Arbeiter geführt.

Bei vielen weiter gegebenen Bauaufträgen wäre der Bf. nur bei der Erstbesprechung und bei der Übergabe der ausgeführten Arbeiten anwesend gewesen, weshalb es ihm nicht möglich gewesen sei, Aufzeichnungen bezüglich der auf den Baustellen tätigen Arbeiter zu führen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27. April 2016 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde vom 18. September 2015 als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Die strittigen Eingangsrechnungen der o.a. Firmen würden Leistungen enthalten, die aber nach Ansicht der Abgabenbehörde von diesen nicht erbracht haben werden können. Die einzige Funktion dieser Firmen sei die Ausstellung von Schein- und Deckungsrechnungen gewesen; dies sei das Ergebnis von Außenprüfungen bei diesen Firmen gewesen.

Weiters hätten die Erhebungen der Außenprüfung beim Bf. ergeben, dass im Streitzeitraum keinerlei schriftliche Aufzeichnungen bezüglich Offerten, Kostenvoranschläge, Zahlungsvereinbarungen, Arbeiterlisten, Tagesaufzeichnungen und

ähnlichem vorgezeigt hätten werden können. Ebenso sei kein Haftungsrücklass vereinbart worden.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde widerspräche es der allgemeinen Lebenserfahrung, insbesondere in einer Risikobranche wie dem Bau- und Baunebengewerbe, auf einen Haftrücklass zu verzichten und Geschäftspartner kurzfristig bei einem Bauprodukt zu akquirieren sowie Aufträge ausschließlich mündlich ohne konkretes schriftliches Angebot oder Einholung von Kostenvoranschlägen zu erteilen.

Damit sei für die Abgabenbehörde die Unmöglichkeit der Leistungserbringung o.a. Firmen erwiesen gewesen.

Nicht bezweifelt werde, dass eine Leistung im Zusammenhang mit den Bautätigkeiten erbracht worden sei, allerdings nicht durch die o.a. rechnungsausstellenden Firmen.

Auch die Höhe der Betriebsausgaben werde in diesem Zusammenhang von der Abgabenbehörde bezweifelt.

Die Schätzungsberechtigung habe sich somit aus der mangelnden Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen ergeben.

Im gegenständlichen Fall wären zwar Leistungen erbracht worden, es habe aber jedoch nicht festgestellt werden können, wer diese tatsächlich erbracht habe. Es sei daher von Deckungsrechnungen auszugehen, welche die Aufwendungen von „Schwarzarbeitern“ abdecken hätten sollen.

Bei Deckungsrechnungen betrage erfahrungsgemäß der ausbezahlte Lohn wegen der Lohnsteuer, den Sozialversicherungsbeiträgen, den Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag regelmäßig nur etwa die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten, da bei „Schwarzarbeitern“ nicht die Bruttolöhne zuzüglich der Nebenkosten ausbezahlt würden.

Somit sei eine Schätzung i.H.v. 50 % der in den (Schein-)Rechnungen der betreffenden o.a. Subunternehmer ausgewiesenen Beträge als Betriebsausgabe angemessen. Mangels anderer Aufzeichnungen der tatsächlich erbrachten Leistungen würden die ausgestellten Deckungsrechnungen den einzigen Ausgangspunkt für die Schätzung der Bemessungsgrundlage darstellen.

Beim Provisionsaufwand für die Erlangung von Schein- und Deckungsrechnungen sei ein Mittelwert von 8 % der nicht anzuerkennenden Fremdleistungen zu berücksichtigen gewesen.

Der Bf. stellte daraufhin am 25. Mai 2016 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und hält darin ergänzend fest:

Der Bf. halte nochmals fest, dass aufgrund der abverlangten Unterlagen es für ihn keine Veranlassung gegeben habe Verdacht zu schöpfen, dass mit den o.a. Firmen „etwas nicht in Ordnung sein könnte“.

Die Leistungen seien unstrittig erbracht worden, andernfalls wäre auch eine Erfüllung der an ihn erteilten Aufträge gar nicht möglich gewesen.

Es habe für ihn keinerlei Veranlassung bestanden, die Ordnungsmäßigkeit der ausgestellten Rechnungen in Zweifel zu ziehen.

Eine Verletzung der Sorgfaltspflicht läge somit seitens des Bf. nicht vor.

Die Vorgangsweise der Abgabenbehörde sei mit einem rechtsstaatlichen Verfahren nicht annähernd in Einklang zu bringen – Annahmen und bloße Vermutungen könnten nicht zu einer Änderung eines rechtsgültigen Bescheides führen.

3. Veranlagungsjahr 2014 (Beschwerde vom 21. April 2016):

Der Bf. brachte am 22. Jänner 2016 seine Einkommensteuererklärung 2014 elektronisch ein, wobei er bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. Fremdleistungen i.H.v. 91.803 € als Betriebsausgaben in Abzug brachte (KZ 9110).

Im gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2014 vom 1. April 2016 wurden Fremdleistungen i.H.v. insgesamt 67.553 € nicht als Betriebsausgaben anerkannt:

2014	Lt. Erkl. v. 22.1.2016	Lt. ESt-Bescheid v. 1.4.2016	Diff.
E.a.GW	20.572,59	88.125,59	67.553,00

Dabei handle es sich um Eingangsrechnungen der Firmen Sub7 und Sub8, zwei Scheinunternehmen, die die Leistungen nicht selbst hätten erbringen können.

Gegen die Feststellungen des Finanzamtes erhob der Bf. am 21. April 2016 Beschwerde und führt darin im Wesentlichen wie folgt aus:

Der Bf. habe immer nach Grundsätzen eines ordentlichen Kaufmannes gehandelt und alle Informationen eingeholt. Die strittigen Leistungen seien erbracht worden, somit bestehe kein Grund, die Leistungen der beiden Subunternehmen als nicht abzugsfähig zu behandeln.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 29. Juni 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

Verwiesen werde auf die Ausführungen der Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 sowie den Nachschauzeitraum Jänner 2014 bis Juni 2015, wo ausgeführt worden sei, dass Rechnungen von Subfirmen im Rechnungswerk enthalten gewesen seien, deren einziger Zweck die Ausstellung sogenannter Deckungsrechnungen gewesen sei (siehe Bp-Bericht vom 20. August 2015 und BVE vom 2. Mai 2016).

Aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung hätten die beiden Firmen mangels Beschäftigten oder tatsächlicher wirtschaftlicher Existenz die strittigen Fremdleistungen nicht erbringen können. Somit kämen diese auch nicht als Empfänger der Fremdleistungsvergütungen in Frage.

In Anbetracht der Tatsache, dass bereits in den Jahren 2011 bis 2013 vorwiegend „Fremdleistungen“ von Firmen bezogen worden seien, die ebenfalls von der Abgabenbehörde als Rechnungsausstellungsvehikel identifiziert worden seien, sei die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass im gegenständlichen Streitjahr 2014 weder die Fa. Sub7 noch die Sub8 die Empfänger der Zahlungen gewesen seien.

Der Bf. stellte daraufhin am 15. Juli 2016 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und hielt darin ergänzend fest:

Der Bf. habe immer ordnungsgemäße Rechnungen vorgelegt, die strittigen Firmen seien auch im Firmenbuch eingetragen gewesen. Weiters habe er von den Firmen die notwendigen Unterlagen, die Firmenbuchauszüge, teilweise Reisepasskopien sowie Gewerbescheine erhalten und angefordert.

Es sei unstrittig, dass die vom Bf. bezahlten Leistungen von den beauftragten Unternehmen auch tatsächlich erbracht worden seien, andernfalls sei auch eine Erfüllung der an ihn erteilten Aufträge durch den Bf. gar nicht möglich gewesen.

Die beiden Firmen seien nicht nur für den Bf. tätig gewesen, sondern seien auch teilweise in der Branche weiterempfohlen worden.

In der Baubranche sei es nicht ungewöhnlich, dass Geschäftspartner nicht an deren „Geschäftsanschrift“ aufgesucht würden, sondern Aufträge auch direkt vor Ort vergeben würden; auch die finanzielle Abwicklung erfolge allenfalls an Ort und Stelle nach Durchführung der Bauarbeiten.

Eine Sorgfaltspflichtverletzung des Bf. liege seiner Ansicht nach jedenfalls nicht vor.

4. ESt-Vorauszahlungsbescheid 2015 (Beschwerde vom 18. September 2015):

Mit Bescheid vom 24. August 2015 wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2015 und Folgejahre i.H.v. 4.543 € festgesetzt.

Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung habe das Jahr 2013 betroffen. Gem. § 45 Abs. 1 EStG 1988 sei daher die maßgebliche Abgabenschuld i.H.v. 4.168 € um 9 % erhöht worden.

5. Anspruchszinsen 2011-2013 (Beschwerde vom 18. September 2015):

Gem. § 205 BAO wurden die lt. den Einkommensteuerbescheiden 2011 bis 2013 vom 24. August 2015 sich ergebenden Nachforderungen wie folgt verzinst:

	2011	2012	2013
Einkommensteuer v. 8.9.2014 v.28.11.2014	3.138,00	0	475,00
Einkommensteuer v. 24.8.2015	27.019,00	15.488,00	4.168,00
= zu verzinsende Nachforderung	23.881,00	15.488,00	3.693,00
Anspruchszinsen lt. Bescheid v. 24.8.2015	1.381,83	558,13	62,99

Gegen die bescheidmäßige Festsetzung von Anspruchszinsen 2011 bis 2013 erhob der Bf. am 18. September 2015 - ohne nähere Ausführungen - Beschwerde und stellte am 25. Mai 2016 diesbezüglich einen Vorlageantrag (ebenfalls ohne nähere Ausführungen).

In der Beschwerdeverentscheidung vom 27. April 2016 wurde von der Abgabenbehörde darauf verwiesen, dass die Anspruchszinsen im Zusammenhang mit den Einkommensteuerbescheiden stehen würden und dass seitens des Bf. zu den Anspruchszinsen kein eigenes Vorbringen erstattet worden sei.

Im Zuge der Stellungnahme vom 31. Jänner 2017 zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes betreffend Streitjahr 2010 führt der Bf. zu seinem bisherigen Beschwerdebegehren ergänzend aus:

Die Ansprechperson bei der Fa. **Sub1** sei Herr A, geb. Datum1, gewesen. Sämtliche Werkverträge seien mit ihm abgeschlossen worden. Die Rechnungen seien teilweise bar (meist direkt auf der Baustelle mit Quittung) und teilweise mit Überweisung vom Geschäftskonto des Bf. bezahlt worden.

Die Barmittel würden von Bareingängen bzw. vom Geschäftskonto stammen.

Die Ansprechperson bei der Fa. **Sub2** sei Herr K, geb. Datum2, gewesen.

Die Rechnungen seien teilweise bar und teilweise mit Überweisung vom Geschäftskonto des Bf. bezahlt worden.

Die Barmittel würden ebenfalls von Bareingängen bzw. vom Geschäftskonto stammen.

Im Zuge der Stellungnahme vom 20. April 2017 zum weiteren Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 1. März 2017 betreffend die Streitjahre 2010 bis 2014 führt der Bf. zu seinem bisherigen Beschwerdebegehren ergänzend aus:

1. Fa. **Sub7**:

Ansprechperson und Empfänger der Zahlungen sei Herr L, gewesen.

Vom Bf. eingesehene Unterlagen: FiB-Auszug, bulgarischer Reisepass, ATU-Auszug, Bescheid der Gewerbebehörde.

2. Fa. **Sub9**:

Ansprechpartner sei Herr M, gewesen.

Vom Bf. eingesehene Unterlagen: Gewerbeschein, Liste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Liste), Ausweis des GF.

3. Fa. **Sub8 in Liquidation**:

GF und Ansprechpartner sei Herr N, gewesen.

Vom Bf. eingesehene Unterlagen: FiB-Auszug, Gewerbeschein, HFU-Liste, Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (ATU-Nummer), Ausweis des GF.

Auch seien definitiv Arbeitnehmer angemeldet gewesen.

4. Fa. **Sub6a**:

GF und Ansprechpartner sei Herr J in Adr99, gewesen.

Vom Bf. eingesehene Unterlagen: FiB-Auszug, Gewerbeschein, HFU-Liste, ATU-Nummer, Ausweis des GF.

5. Fa. **Sub4a**:

GF und Ansprechpartner sei Herr E in Adr88, gewesen.

Vom Bf. eingesehene Unterlagen: FiB-Auszug, Gewerbeschein, HFU-Liste, ATU-Nummer, ZMR-Auskunft.

6. Fa. **Sub3a**:

GF und Ansprechpartner sei Herr C in Adr55, gewesen.

Vom Bf. eingesehene Unterlagen: FiB-Auszug, Gewerbeschein, HFU-Liste, ATU-Nummer.

7. Fa. **Sub5a in Liquidation**:

GF und Ansprechpartner sei Herr H in Adr44, gewesen.

Vom Bf. eingesehene Unterlagen: FiB-Auszug, Gewerbeschein, ZMR-Auskunft.

Der Bf. habe sich vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen und vor Tätigkeit der Überweisungen überzeugt, dass es sich bei den o.a. Subfirmen nicht um „Scheinfirmen“ gehandelt habe; er habe seine Sorgfaltspflicht zu keinem Zeitpunkt verletzt.

Der Bf. beantrage somit die „Fremdleistungen“ als Betriebsausgaben in den Streitjahren 2010 bis 2014 wie folgt zu berücksichtigen:

Lt. den Erklärungen des Bf. und den Ergänzungen im Zuge der Vorhaltsbeantwortungen vom 30. Jänner 2017 und 20. April 2017 würden nunmehr folgende „Fremdleistungen“ als Betriebsausgaben in den Streitjahren 2010 bis 2014 geltend gemacht:

1. Im Streitjahr **2010** werden lt. Einkommensteuererklärung und lt. Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2017 „Fremdleistungen“ der Firmen Sub1 und Sub2 i.H.v. insgesamt 211.800 € (= 97.040 + 114.760) erklärt:

1.1 Rechnungen der Fa. **Sub1 i.H.v.**

insgesamt 97.040 € – (FN1):

Re-Datum	Re-Nr.	Fa. Sub1	Re-Kopie vorgelegt	Bar-Zahlung (lt. Beleg)
7.4.2010	0119/2010	17.650	ja	ja
30.4.2010	0136/2010	7.000	ja	ja
12.5.2010	0184/2010	13.450	ja	ja
31.5.2010	0206/2010	8.000	ja	ja
15.6.2010	0226/2010	9.240	ja	ja

3.7.2010	0402/2010	11.500	ja	ja
7.7.2010	0506/2010	11.300	ja	ja
Summe:		78.140		
Lt. Bf. vom 30.1.2017 zusätzlich:				
3.2.2010	0165/2010	6.300	ja	ja
4.3.2010	0256/2010	5.900	ja	ja
7.4.2010	0368/2010	6.700	ja	ja
Summe neu:		97.040		

1.2 Rechnungen der Fa. **Sub2 i.H.v.**
insgesamt 114.760 € – (FN2):

Re-Datum	Re-Nr.	Fa. Sub2	Re-Kopie vorgelegt	Bar-Zahlung (lt. Beleg)
5.8.2010	145/2010	9.300	ja	Banküberweis. per 16.9.2010
16.8.2010	147/2010	480	ja	ja
16.8.2010	148/2010	8.980	ja	ja
16.8.2010	419/2010	2.350	ja	ja
3.9.2010	408/2010	1.350	ja	ja
13.9.2010	152/2010	7.800	ja	ja
13.9.2010	153/2010	16.390	ja	ja
27.9.2010	216/2010	5.200	ja	-
29.9.2010	282/2010	2.300	ja	ja
13.10.2010	164/2010	2.100	ja	ja
27.10.2010	272/2010	5.200	ja	Banküberweis. per 29.10.2010
27.10.2010	273/2010	6.300	ja	Banküberweis.

				per 29.10.2010
1.11.2010	294/2010	1.650	ja	ja
9.11.2010	303/2010	260	ja	ja
17.11.2010	309/2010	850	ja	ja
29.11.2010	311/2010	2.800	ja	ja
2.12.2010	173/2010	5.950	ja	ja
Summe:		79.260		
Lt. Bf. vom 30.1.2017				
zusätzlich:				
25.8.2010	420/2010	3.300	ja	ja
1.9.2010	407/2010	3.900	ja	ja
8.9.2010	317/2010	4.500	ja	ja
15.9.2010	263/2010	2.800	ja	ja
22.9.2010	400/2010	2.900	ja	ja
28.9.2010	357/2010	3.400	ja	ja
5.10.2010	277/2010	3.200	ja	ja
26.10.2010	289/2010	4.700	ja	-
26.10.2010	290/2010	3.800	ja	-
26.10.2010	291/2010	1.600	ja	-
26.10.2010	292/2010	1.400	ja	-
Summe neu:		114.760		

1. Im Streitjahr **2011** werden lt. Einkommensteuererklärung „Fremdleistungen“ der Firmen Sub4a und Sub3a i.H.v. insgesamt 128.545 € (= 64.240 + 64.305) erklärt:

2.1 Rechnungen (Aufstellung lt. Buchhaltung; Rechnungs- bzw. Zahlungsbelege wurden keine vorgelegt) der Fa . **Sub4a i.H.v.**

insgesamt 64.240 € – (FN3):

2011	Re-Nr.	Fa. Sub4a
-------------	---------------	------------------

Re-Datum		
2.5.2011		6.800
4.7.2011		3.830
14.7.2011		4.280
23.8.2011		6.100
30.8.2011		5.230
16.9.2011		5.900
27.9.2011		4.500
19.10.2011		5.900
21.10.2011		5.000
3.11.2011		4.300
7.11.2011		5.200
8.11.2011		7.200
Summe:		64.240

2.2 Rechnungen (Aufstellung lt. Buchhaltung; Rechnungs- bzw. Zahlungsbelege wurden keine vorgelegt) der Fa . **Sub3a i.H.v.**

insgesamt 64.305 € – (FN4):

2011 Re-Datum	Re-Nr.	Fa. Sub3a
10.1.2011		16.200
10.1.2011		9.100
20.1.2011		3.800
3.2.2011		3.100
14.2.2011		3.000
21.2.2011		3.000
24.2.2011		6.830
25.2.2011		1.790
25.2.2011		1.485

17.3.2011		4.900
2.5.2011		4.600
2.5.2011		6.500
Summe:		64.305

1. Streitjahr 2012 i.H.v. insgesamt 146.369,11 € (KZ 9110):

3.1 Rechnungen der Fa . Sub4a i.H.v.

insgesamt 11.800 € – (FN3):

2012 Re-Datum	Re-Nr.	Fa. Sub4a	Re-Kopie vorgelegt	Bar-Zahlung (lt. Beleg)
11.1.2012	614-2012	7.500	ja	ja
12.1.2012		4.300	-	-
Summe:		11.800		

3.2 Rechnungen (Aufstellung lt. Buchhaltung; Rechnungs- bzw. Zahlungsbelege wurden keine vorgelegt) der Fa . Sub6a i.H.v.

insgesamt 57.869,11 € – (FN5):

2012 Re-Datum	Re-Nr.	Fa. Sub6a
5.10.2012		10.035,69
19.10.2012		8.000,00
19.10.2012		7.298,00
14.11.2012		1.787,66
14.11.2012		1.532,76
30.11.2012		3.468,00
4.12.2012		5.600,00

12.12.2012		7.276,00
14.12.2012		5.000,00
17.12.2012		4.290,00
17.12.2012		3.581,00
Summe:		57.869,11

3.3 Rechnungen der Fa . **Sub5a in Liquidation i.H.v.**
insgesamt 76.700 € – (FN6):

2012 Re-Datum	Re-Nr.	Fa. Sub5a in Liquidation	Re-Kopie vorgelegt	Bar-Zahlung (lt. Beleg)
2.3.2012		1.000		
5.3.2012		1.500		
5.3.2012	087/2012	4.000	ja	
30.3.2012		1.500		
31.3.2012		1.500		
8.5.2012		1.500		
1.6.2012		11.000		
5.6.2012	193/2012	1.500	ja	ja
6.6.2012		1.500		
8.6.2012		3.000		
18.6.2012	217/2012	1.500	ja	ja
22.6.2012	219/2012	1.500	ja	ja
2.7.2012		1.500		
5.7.2012		11.000		
2.8.2012		5.000		
3.8.2012		5.000		
3.8.2012		1.900		
23.8.2012		5.000		
24.8.2012		1.500		

27.8.2012		1.500		
5.9.2012		8.000		
19.9.2012		5.300		
Summe:		76.700		

1. Streitjahr 2013 i.H.v. insgesamt 33.807,26 € (KZ 9110):

4.1 Rechnungen (Aufstellung lt. Buchhaltung; Rechnungs- bzw. Zahlungsbelege wurden keine vorgelegt) der Fa . **Sub6a i.H.v.**

insgesamt 24.088,69 € – (FN5):

2013 Re-Datum	Re-Nr.	Fa. Sub6a
16.1.2013		8.300,00
8.3.2013		2.463,00
8.3.2013		3.058,76
15.3.2013		1.993,13
15.3.2013		2.727,42
22.3.2013		2.533,26
29.3.2013		3.013,12
Summe:		24.088,69

4.2 Rechnung der Fa . Sub9 i.H.v.

9.718,57 €– (FN8):

Diese Rechnung wurde seitens des Finanzamtes bei der Bescheiderstellung 2013 am 24. August 2015 übersehen und bis dato bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht erfasst.

2013 Re-Datum	Re-Nr.	Fa. Sub9
19.9.2013		9.718,57

**1. Erklärte „Fremdleistungen“ im Streitjahr 2014 i.H.v. insgesamt 91.803 € (KZ 9110),
davon strittig 67.553 €:**

5.1 Rechnungen der Fa. Sub7 i.H.v.

insgesamt 63.053 € – (FN9):

2014 Re-Datum (lt. Buchhaltung)	Re-Nr.	Fa. Sub7	Re- Kopie vorgelegt	Bar-Zahlung (lt. Beleg)
23.6.2014		9.100		Banküberweis. per 3.6.2014
23.6.2014		9.506		Banküberweis. per 30.6.2014
23.6.2014		10.185		Banküberweis. per 30.6.2014
23.6.2014		15.250		Banküberweis. per 13.6.2014
1.10.2014		10.961		
1.10.2014		8.051		
Summe:		63.053		
Lt. Buchhaltung zusätzlich:				
29.5.2014	2014-0240	6.300	ja	
Summe neu:		69.353		

5.2 Rechnungen der Fa. Sub8 in Liquidation i.H.v. insgesamt 4.500 € – (FN7):

2014 Re-Datum	Re-Nr.	Fa. Sub8 in Liquidation	Re- Kopie vorgelegt
7.11.2014	2014-0160	1.500	ja

14.11.2014		1.500	
21.11.2014		1.500	
Summe:		4.500	

Der Bf. beantragte für die Streitjahre 2010 bis 2013 und 2015 – nicht jedoch auch für das Streitjahr 2014 – die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Gem. § 274 Abs. 1 Z 2 BAO wird die Entscheidung über das Streitjahr 2014 mit den Beschwerden betreffend die Streitjahre 2010 bis 2013 sowie 2015 verbunden, insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens und da es sich um dasselbe Streitthema (Anerkennung von Fremdleistungen) handelt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 31. Mai 2017 wurden die Beschwerdeausführungen folgendermaßen ergänzt:

Der rechtsfreundliche Vertreter des Bf. nimmt die Beschwerde vom 1. Februar 2013 gegen den Bescheid vom 8. Jänner 2013 betreffend die Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2010 zurück.

Im Zuge der Verhandlung erhebt schließlich der Bf. bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb keinen Einwand hinsichtlich der Berücksichtigung eines 50 %igen Lohnaufwandes (für Schwarzarbeiter), ohne Berücksichtigung eines Provisionsaufwandes für den Erwerb von Scheinrechnungen und unter Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages gem. § 10 EStG 1988.

Der Finanzamtsvertreter erhebt gegen eine solche Vorgangsweise keine Einwendungen.

Gem. § 323 Abs. 38 BAO erster und zweiter Satz sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:

1. Sachbescheide Einkommensteuer 2010 bis 2014:

1.1 Das Bundesfinanzgericht nimmt **sachverhaltsmäßig** folgende Umstände als erwiesen an:

- Bei sämtlichen o.a. geprüften angeführten Subunternehmen hat es sich um Scheinfirmen gehandelt;
- dem Bf. war bewusst, dass trotz den Verträgen mit diesen Firmen von diesen Firmen nicht die behaupteten Leistungen erbracht wurden;
- die Verträge dienten vielmehr der Verschleierung, dass in Wahrheit Schwarzarbeiter diese Leistungen erbracht haben.

Dies gründet sich auf folgende Beweiswürdigung:

Aufgrund der schlüssigen und überzeugenden Darlegung in den einzelnen Betriebsprüfungsberichten der o.a. strittigen „Subfirmen“ steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass die Firmen an den angegebenen Adressen nicht tätig waren (reiner „Briefkastensitz“), die Geschäftsführer regelmäßig nur kurze Zeit agierten und in Österreich nur kurze Zeit gemeldet waren. Die angebliche Bezahlung erfolgte im Wesentlichen in bar bzw. in Form von sogenannten „kick-back“-Überweisungen (siehe dazu insbesondere die umfangreichen Erhebungen der Betriebsprüfung bei der Fa. Sub7, Bp-Bericht vom 12. Februar 2015).

D.h., dass diese „Subfirmen“ reine Schein- bzw. Deckungsrechnungen erstellt und Gelder durchgeschleust haben. Als Gegenleistung sind den „Vertretern“ dieser Firmen ca. 10 % „Provision“ verblieben (siehe dazu insbesondere auch die umfangreichen Erhebungen der Betriebsprüfung bei der Fa. Sub6a, Bp-Bericht vom 14. November 2013 wonach die Firma als Unternehmen mit Betrugsverdacht eingestuft wurde).

Weiters bestand der Unternehmensstandort der o.a. Subfirmen in mehreren Fällen nur in einem sogenannten „Virtualoffice“, das eine Firma Z Business Centre GmbH zur Verfügung stellte (z.B. bei Fa. Sub3a; siehe dazu den Bericht vom 29. November 2011 im Insolvenzakt des Handelsgerichtes Wien zur Zl. 1234, wonach diese Firma nicht einmal über eine Gewerbeberechtigung verfügte. Ebenso bei der Fa. Sub1, die ihr „Virtualoffice“ in Wien, Str1, ebenfalls von der Fa. Z zur Verfügung gestellt bekam; vgl. die Ausführungen in der Niederschrift vom 12. Oktober 2010 der Fa. Sub1. Auch bei der Fa. Sub1 wurden Rechnungsformulare mit unterschiedlichen Briefköpfen verwendet, versehen aber mit jeweils der identen Rechnungsnummer; beispielsweise die Rechnungsnummer 0206/2010).

Weitere Indizien für die Ausstellung von „Scheinrechnungen ohne wirtschaftlichen Hintergrund“ finden sich etwa im Bp-Bericht vom 6. Juli 2015 der Fa. Sub3a unter Tz. 10, wonach z.B. bei der Fa. Sub2 Rechnungsformulare mit verschiedenen Briefköpfen und nicht chronologischer Rechnungsnummerierung vorgefunden wurden.

Auch dass die bei den o.a. strittigen Subfirmen „angemeldeten“ Dienstnehmer gar nicht in der Lage gewesen sind, die in den strittigen Rechnungen angeführten Leistungen zu erbringen, ist etwa dem Bericht vom 3. April 2012 des Insolvenzverwalters der Fa. Sub4a zu entnehmen, wo von 12 „angemeldeten“ Dienstnehmern nur einer aufgefunden werden konnte, der jedoch aussagte, dass er nie bei der Fa. Sub4a beschäftigt gewesen ist (derselbe Sachverhalt findet sich auch in Tz. 1 des Bp-Berichts vom 19. September 2012 der Fa. Sub5a in Liquidation, wonach ein aufgefundener Dienstnehmer angab, dass er diese Firma nicht kenne und nie für sie gearbeitet habe; die Firma diene somit lediglich dazu, Scheinanmeldungen und Scheinrechnungslegungen zu ermöglichen). Lt. den Erhebungen der Betriebsprüfung gibt es für diese Firma über 10 verschiedene Briefköpfe (Rechnungslayouts), was ein weiteres Indiz für die Ausfertigung von Scheinrechnungen darstellt (siehe Tz. 6 und 7 des Bp-Berichts vom 13. Juni 2012 der Fa. Sub4a mit weiteren Ausführungen zu erfolgten „Kick-back-Zahlungen“ im Zusammenhang mit der Ausstellung von Scheinrechnungen auf Provisionsbasis).

Dazu kommt noch folgender Umstand:

Seit langem ist allgemein in Wirtschaftskreisen bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehört.

So führen etwa die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP) unter anderem aus:

"... Zur Frage, warum ein derartiges Sonderhaftungsrecht gerade für den Bereich der Baubranche Platz greifen soll, wird auf die Erläuterungen zum Ministerialentwurf des Sozialbetrugsgesetzes, BGBl. I Nr 152/2004, verwiesen. Demnach besteht von zehn zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldeten Baufirmen bei ca. neun Firmen der Verdacht des Sozialbetruges. Von ca. 800 Firmenbuchanmeldungen von im Baubereich tätigen Firmen pro Jahr existieren rund 600 bis 700 ein Jahr später nicht mehr. Dadurch entsteht ein fiskalischer Schaden zwischen 800 und 1.000 Millionen Euro pro Jahr. Nach etwa sechs bis neun Monaten eröffnen derart unredliche Firmen den Konkurs, ohne die öffentlichen Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen. Die ArbeitnehmerInnen wenden sich in der Folge mit ihren Ansprüchen an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds.

So sind etwa 60 % der in Wien von Insolvenzen betroffenen ArbeitnehmerInnen in der Bauwirtschaft beschäftigt. Im Jahr 2007 wurden allein in Wien 189 Betriebe aus der Bauwirtschaft insolvent, bundesweit 423. In Wien erhielten 4.498 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft in Summe 16 Millionen Euro aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds, bundesweit waren es 7 352 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft, die 30 Millionen Euro vom Fonds erhielten. Den seriösen Unternehmen steht somit eine nicht unerhebliche Zahl von Betrieben gegenüber, bei denen sich im Zuge der Bearbeitung der Verdacht ergab, dass Sozialmissbrauch vorliegt (GeschäftsführerInnen nicht greifbar, keine Firmenunterlagen etc.), wodurch der Sozialversicherung in den vergangenen

Jahren Beitragseinnahmen in Millionenhöhe entgingen und die ohnehin schwierige Finanzsituation der Krankenversicherungsträger zusätzlich beeinträchtigt wurde...." .

Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts ist ersichtlich, dass sich derartige Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, sodass den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte das Agieren eines Betrugsunternehmens nicht auffällt.

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 10.6.2014, RV/7103567/2011 oder BFG 29.4.2014, RV/7103197/2011). Hierbei kann er sich im Hinblick auf die allgemein seit Jahrzehnten bekannte Betrugsanfälligkeit im Mehrwertsteuerbereich im Allgemeinen und im Bau- und Baunebengewerbe im Besonderen nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene Umsatzsteuer-Identifikationsnummern oder Gewerbeberechtigungen etc. stützen, sondern hat sich bei nicht langjährig etablierten und nicht 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.

Der Bf. hat all das nicht einmal im Ansatz versucht, sondern hat sich mit der Übergabe von Kopien diverser Bestätigungen und Berechtigungen zu Frieden gegeben. Wäre es noch möglich, dass er aus welchen Gründen immer übersieht, bei einem einzelnen Unternehmen die gebotene Sorgfalt walten zu lassen, ist ein solches Verhalten bei den insgesamt neun Unternehmen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht einmal im Ansatz vereinbar.

Hierfür sprechen auch die Ausführungen des Bf., wonach er im Zuge der Kontaktaufnahme mit den Subfirmen zwar die entsprechenden Dokumente wie Gewerbeschein, Steuernummer, Firmenbuchauszug verlangt, nicht aber überprüft hat, ob diese Personen mit den vorgelegten Unterlagen ident sind bzw. ob es an den angeführten Adressen tatsächlich Geschäftsräumlichkeiten der einzelnen Subfirmen gegeben hat.

Auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. April 2017 werden bei den o.a. Subfirmen nur die „Ansprechpartner“ und nicht konkret die „Zahlungsempfänger“ (nur bei der Fa. Sub7 wird ein Zahlungsempfänger namhaft gemacht) genannt.

Somit kann sein Verhalten nur damit erklärt werden, dass ihm bewusst war, dass die Leistungen der obigen Firmen nur darin bestanden haben, Deckungsrechnungen zu erstellen, die die tatsächlich erbrachten Bauleistungen verschleiern sollten.

Völlig zu Recht weist das Finanzamt auch auf den Umstand hin, dass die Ähnlichkeit bei der Auswahl der Subfirmen, wie Gesellschafterwechsel kurz vor Beginn der Geschäftsbeziehung, die baldige Konkursöffnung und/oder amtliche Löschung nach Beendigung der Geschäftsbeziehung und der Nichterreichbarkeit der jeweiligen Geschäftsführer der Subfirmen (keinen Wohnsitz in Österreich) auffällig ist.

1.2 Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 23 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist für die Abgabenerhebung das verdeckte Rechtsgeschäft maßgebend.

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jeweils der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform von Bedeutung.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO lautet: *"Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind."*

Gemäß § 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.

1.3 Rechtlich folgt daraus:

Im Beschwerdefall lagen entgegen den Beschwerdeausführungen aufgrund der Prüfungsergebnisse der o.a. Subfirmen Scheingeschäfte vor:

Durch die sozialversicherungsrechtliche Anmeldung der Arbeitnehmer bei Scheinfirmen bzw. Firmen, die lediglich auf dem Papier bestanden, jedoch tatsächlich keine Leistungen erbringen und weder Sozial- noch Lohnabgaben abführen, sowie durch die Ausstellung sogenannter Deckungsrechnungen durch diese Firmen sollte verdeckt werden, dass

tatsächlich ein Beschäftigungsverhältnis zwischen der Bf. und den auf der Baustelle tätigen Arbeitnehmern bestanden hat.

Die fingierten Deckungsrechnungen sollten beim Bf. anstelle des von ihm getätigten Lohnaufwandes (der Lohnzahlungen) treten.

Durch die äußere Erscheinungsform dieser Vorgangsweise soll das Dienstverhältnis des Bf. mit den Arbeitnehmern durch das fingierte Dienstverhältnis zwischen den Scheinfirmen und den Arbeitnehmern verdeckt werden.

Es war demnach den Vertragspartnern bewusst, dass die behaupteten Leistungen nicht erbracht werden sollten und auch nicht erbracht worden sind. Dies geht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch insbesondere daraus hervor, dass der Bf. nach dem Prüfungsverfahren „neue“ Rechnungen (die schon alleine chronologisch nicht in das bereits vorgelegte Rechenwerk passten) vorgelegt hat (siehe Schreiben des Bf. vom 20. April 2017), aber letztlich in der mündlichen Verhandlung vom 31. Mai 2017 auf deren abgabenrechtliche Berücksichtigung „verzichtet“ hat.

Im Zuge der Betriebsprüfung beim Bf. wurde jedoch seitens der Abgabenbehörde nicht bestritten, dass der Bf. von div. Unternehmen (Fa.1, Fa.2, Fa.3, Fa.4, Fa.5, Fa.6) Bauaufträge erhalten hat und diesbezügliche Leistungen auch erfolgt sind. Damit konnte die Erbringung einer Leistung dokumentiert werden, jedoch nicht, wer die Subleistungen tatsächlich erbrachte. Die Namen der Arbeiter konnten nicht mitgeteilt werden.

Die belangte Behörde ist aufgrund der umfassenden Ermittlungsergebnisse beim Bf. bzw. bei den o.a. Subfirmen (wobei im Übrigen auf die Anwendung der Bestimmung des § 162 BAO verzichtet wurde) zu Recht davon ausgegangen, dass nur ein Teil der angeblich den Subfirmen gegebenen Gelder zur Bezahlung von Schwarzarbeitern verwendet wurde. Die Schätzung der Höhe der Aufwendungen für Schwarzarbeiter mit 50 % entspricht, sowohl den Erfahrungen des Wirtschaftslebens als auch der Rechtsprechung (vgl. VwGH 19.9.2007, 2003/13/0115 und VwGH 16.5.2002, 96/13/0168).

Da somit als erwiesen anzunehmen ist, dass der Bf. die Beauftragung von Subunternehmen lediglich vorgetäuscht und die Bauaufträge durch eigene nicht angemeldete (und deshalb entsprechend billigere) Arbeitskräfte erfüllt hat, lag ein Mehrgewinn vor, der im Betriebsvermögen des Bf. bisher keinen Niederschlag gefunden hat.

Ein Provisionsaufwand für den Erhalt von Scheinrechnungen konnte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht berücksichtigt werden, da dieser „Aufwand“ in keinem Verhältnis zu einer Unternehmensleistung stand, sondern lediglich der Abgabenminimierung diene.

2. Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Bei der folgenden Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb war auch der Gewinnfreibetrag gem. § 10 Abs. 1 EStG 1988 in Bezug auf die bereits unter KZ 9221 erklärten Beträge zu berichtigen (siehe auch beiliegende Berechnungsblätter 2010 bis 2014).

	2010	2011	2012
Lt. Erkl. E.a.GW	9.857,28	19.756,16	-8.498,77
Lt. Bp (Hinzuschätzung) (= Nicht anzuerkennende Fremdleist. minus geschätzter Lohnaufwand 50 %)	78.700,00 (= 157.400,00 -78.700,00)	64.272,50 (= 128.545,00 -64.272,50)	73.184,75 (= 146.369,11 -73.184,76)
BFG E.a.GW minus Gewinnfreibetrag § 10(1) Z 2 EStG Einkommensteuer neu (siehe Berechnungsblatt) EVZ- 2015 neu	86.130,20 (= 9.857,28 + 78.700,00 -2.427,08) 33.270,00	83.080,72 (= 19.756,16 +64.272,50 -947,94) 31.682,00	60.785,98 (= -8.498,77 +73.184,75 -3.900,00) 20.598,00
Berechnung Gewinnfreibetrag: minus (bereits lt. Erkl. KZ 9221 berücksichtigt): = Rest Gewinnfreibetrag	3.900,00 -1.472,92 2.427,08	3.900,00 -2.952,06 947,94	3.900,00 - 3.900,00

	2013	2014 endg.	EVZ 2015 (Basis ESt 2013 4.387 + 9 %)

Lt. Erkl. E.a.GW	12.360,75	20.572,59	
Lt. Bp (Hinzuschätzung) (= Nicht anzuerkennende Fremdleist. minus geschätzter Lohnaufwand 50 %)	12.044,35 (= 24.088,69 -12.044,35)	33.776,50 (= 67.553,00 -33.776,50)	
BFG E.a.GW minus Gewinnfreibetrag § 10(1) Z 2 EStG Einkommensteuer neu (siehe Berechnungsblatt) EVZ- 2015 neu	23.079,44 (12.360,75 +12.044,35 -1.325,66) 4.387,00	53.523,15 (20.572,59 +33.776,50 -825,94) 15.797,00	4.782,00 (= 4.387 x 1,09)
Berechnung Gewinnfreibetrag: minus (bereits lt. Erkl. KZ 9221 berücksichtigt): = Rest Gewinnfreibetrag	3.172,66 (= 24.405,10 x 13 %) -1.847,00 1.325,66	3.900,00 -3.074,06 825,94	

3. Berechnung der Einkommensteuervorauszahlung 2015:

Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betrifft das Jahr 2013. Gem. § 45 Abs. 1 EStG 1988 war die maßgebliche Abgabenschuld i.H.v. 4.387 € um 9 % auf somit 4.782 € zu erhöhen (siehe auch Tabelle unter Punkt 2).

4. Anspruchszinsen 2011, 2012 und 2013:

Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind die Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (§ 205 Abs. 3 BAO), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 BAO erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid (§ 198 BAO) festzusetzen. Die Bemessungsgrundlage ist die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift.

Jede Nachforderung oder Gutschrift löst einen Anspruchszinsenbescheid aus. Dieser Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0039).

§ 252 Abs. 1 und Abs. 2 BAO lauten:

"(1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß."

§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehört der Verspätungszuschlag (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2591), dazu gehören auch die Anspruchszinsen.

Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt.

In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden.

Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (Ritz, BAO⁵, § 205 Rz 35).

Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (vgl. VwGH 19.1.2005, 2001/13/0167, zum Verspätungszuschlag).

Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen Beschwerde erhoben, sich in der Begründung jedoch ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide gestützt. Da der Bf. sonst keinerlei Einwendungen gegen die Bescheide vorgebracht hat, war die Beschwerde insoweit als unbegründet abzuweisen (vgl. VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316).

Da die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 abgeändert werden, wird die belangte Behörde für diese Jahre neue Anspruchszinsenbescheide zu erlassen haben.

5. Endgültigkeitserklärung betreffend Einkommensteuer 2014:

Da nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine zeitlich bedingte Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht im gegenständlichen Streitjahr nicht besteht (noch unerledigte Rechtsmittelverfahren der Vorjahre stellen keine Ungewissheit als Voraussetzung für eine vorläufige Abgabenfestsetzung dar), war der

Einkommensteuerbescheid 2014 vom 1. April 2016 gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären.

6. Zurücknahme der Beschwerde vom 1. Februar 2013 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2010:

Da der Bf. die Beschwerde vom 1. Februar 2013 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2010 am 31. Mai 2017 niederschriftlich zurückgenommen hat, erklärt das Bundesfinanzgericht diese gem. § 256 Abs. 3 iVm § 272 Abs. 4 BAO als gegenstandslos. Damit tritt dieser Bescheid in formelle Rechtskraft und das diesbezügliche Beschwerdeverfahren ist beendet.

7.1 Zur Zulässigkeit der 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da keine Rechtsfrage gegeben ist, sondern der Umstand, dass die in Rede stehenden Leistungen nicht von den von der Bf. vorgeschobenen Subfirmen erbracht wurden, vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung beurteilt wurde.

7.2 Gegenstandsloserklärung:

Da die Gegenstandsloserklärung der Beschwerde vom 1. Februar 2013 betreffend Aufhebung gem. § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2010 infolge Zurücknahme der Beschwerde keine Rechtsfrage darstellt, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Juni 2017

