

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Ihre Steuerberater Feirer Ghazal GmbH, Heinrichstraße 22, 8010 Graz, über die Beschwerden vom 11.12.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 22.11.2013 betreffend Einkommensteuer für 2005 bis 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I.

Aus dem **Außenprüfungsbericht vom 18.11.2013** geht hervor, dass der Beschwerdeführer (Bf.) seit XXXX als Einzelunternehmer das Tischlergewerbe, eingeschränkt auf Verlegen, Schleifen und Oberflächenbehandlung sowie Reparaturarbeiten von Klebe- und Fertigparketten, betreibe. Außerdem sei der Bf. in der Zeit XXXXX Gesellschafter bei der X-OG (X-OG) gewesen. Seit XXXXXX vertrete er die OG als Prokurist.

Im Zuge von Ermittlungen der Kriminalpolizei bzw. Steuerfahndung seien in den vergangenen Jahren in Österreich Betrugsszenarien aufgedeckt worden, wobei geringfügig tätige oder nicht mehr tätige Gesellschaften (unter Einsetzung von Scheingesellschaftern) dafür genutzt worden seien, Personal anzumelden, welches jedoch bei anderen Unternehmen oder überhaupt nicht tätig gewesen sei. Von

diesen Gesellschaften seien dann Rechnungen für Leistungen ausgestellt worden, die diese nie ausgeführt hätten. Von den Rechnungsempfängern seien diese Fremdleistungsrechnungen dann dazu benützt worden, um einerseits (schwarz) ausgeführte Leistungen der eigenen Arbeiter oder nicht angemeldete (Schwarz-)Arbeiter zu entlohnen und andererseits (Schwarz-)Geld für den Rechnungsempfänger zu beschaffen. Es seien somit von diesen Gesellschaften (Schein)Rechnungen gelegt worden, denen keine Leistung zugrunde liege.

Der Bf. habe für die Jahre 2005-2011 unter dem Titel: Fremdleistungskosten beträchtliche Beträge als Betriebsausgaben geltend gemacht. Im Zuge der Betriebsprüfung habe man festgestellt, dass diese Fremdleistungen von Gesellschaften stammen, die nach ihrem Tätigkeitsbild nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen, sondern zur Umsetzung malversiver Praktiken, nämlich üblicherweise der Ausstellung von Rechnungen für nicht erbrachte Leistungen bzw. der Vornahme von Anmeldungen von nicht bei diesen Gesellschaften tätigem Personal zur Sozialversicherung herangezogen werden. Es sei dem bereits amtsbekannten Betrugsmuster immanent, dass die eingetragenen handelnden Organe der in Form juristischer Personen geführten „Unternehmen“ für die Behörden nachträglich und im Zuge regelmäßig bereits eingeleiteter Insolvenzverfahren nicht mehr erreichbar seien. Diese Firmen kämen in keinsten Weise ihren gesetzlichen Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtungen nach und hinterließen uneinbringliche Schulden (insbesondere bei der Finanzverwaltung, der Sozialversicherung und der Bauarbeiterurlaubskasse).

Bei Durchsicht der als Betriebsausgaben geltend gemachten Fremdleistungen seien 21 [im Außenprüfungsbericht im Einzelnen angeführte] Gesellschaften identifiziert worden, die dem o.a. Gesellschaftsprofil entsprechen (...)

Sämtliche dieser rechnungsausstellenden Firmen seien also zeitnah zur angeblichen Leistungserbringung in den Konkurs geschlittert. Keine dieser Firmen sei ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen. Allein dieser Umstand stelle eine Ungewöhnlichkeit dar, die auf ein gezieltes Handlungsmuster dieser Unternehmen (zeitnahe Konkursöffnung nach den Gründungen bzw. Übernahme der Gesellschaften), aber auch auf eine gezielte "Auswahl" der Subunternehmer durch den Bf. schließen lasse.

Mit wenigen Ausnahmen seien diese Fremdleistungen in bar bezahlt worden. Neben der jeweiligen Eingangsrechnung liege auch noch der Kassa-Eingangsbeleg (Kassenquittung) über die Barzahlung vor. Diese Kassenquittung müsste an sich von der das Bargeld empfangenden Firma ausgestellt worden sein. Mit zwei Ausnahmen (zwei aus dem Kreis der o.a. 21 Gesellschaften) haben alle Kassenquittungen ein identes Erscheinungsbild. Von den insgesamt 21 o.a. Fremdleistungsfirmen müssen somit 19 Firmen ein Kassaeingangsbuch vom selben Hersteller verwendet haben. Die gleiche Art von Kassaeingangsbuch sei - wie sich im Zuge der Betriebsprüfung herausgestellt habe - auch von der X-OG verwendet worden, an welcher der Bf. als Gesellschafter beteiligt gewesen sei. Im Übrigen seien auch die Kassenquittungen der zwei o.a. Firmen ident. Weder bei

den vorliegenden Eingangsrechnungen noch bei den Kassenquittungen lasse sich aus der Unterschrift die Identität der unterfertigenden Personen feststellen.

Die vom Bf. im Zuge der Prüfung vorgelegten Unterlagen (nur Eingangsrechnungen und zweifelhafte Zahlungsbelege) seien für sich nicht geeignet, die tatsächliche Entfaltung einer Geschäftstätigkeit der Subunternehmen an den in den Rechnungen angeführten Anschriften unter Beweis zu stellen. Für die Betriebsprüfung bestünden somit schwerwiegende Zweifel an der Leistungserbringung der jeweiligen Subfirmen. Es werde vielmehr angenommen, dass diese Arbeiten von den eigenen Arbeitern über die Anmeldung hinaus (somit schwarz) oder von Personen ohne Anmeldung zur Sozialversicherung (ebenfalls schwarz) geleistet worden seien. Diese Annahme werde weiters gestärkt durch eine von der KIAB am 03.03.2008 durchgeführte Kontrolle auf einer Baustelle, wobei festgestellt worden sei, dass dort zwei nicht zur Sozialversicherung gemeldete Dienstnehmer tätig gewesen seien, die angegeben haben, für die Fa. des Bf. zu arbeiten. Außerdem werde in einem Straferkenntnis des Magistrat Wien vom XX.XX.XXXX ausgeführt, dass von der vom Bf. als handelsrechtlichem Geschäftsführer geführten X-OG, 5 xxx Personen ohne Beschäftigungsbewilligung beschäftigt worden seien.

Hinsichtlich des Prüfungsjahres 2005 habe der Bf. keine Belege und kein Konto: Fremdleistungen vorgelegt. Aus den dem Finanzamt zur Verfügung gestellten EDV-Unterlagen ließen sich jedoch die Fremdleistungen und die dabei involvierten Firmen nachvollziehen. Dabei sei eine Gesellschaft [Anm.: die letzte in der o.a. Auflistung der 21] identifiziert worden, auf welche das o.a. dargestellte Handlungsmuster zutreffe. Belege über die Fremdleistungen für das Prüfungsjahr 2005 liegen der Betriebsprüfung nicht vor.

Der Bf. habe keinerlei Unterlagen vorlegen können, die die vorgehaltenen Zweifel an der Leistungserbringung der jeweiligen Subunternehmen ausgeräumt hätten.

Die Betriebsprüfung komme daher zum Schluss, dass in allen fraglichen Fällen eine Leistungserbringung von Seiten der o.a. Subunternehmungen nicht erfolgt sei, sondern die Leistungen tatsächlich von den eigenen Arbeitern entweder in- oder außerhalb (schwarz) des Arbeitnehmerverhältnisses oder von fremden Arbeitskräften (schwarz) ausgeführt worden seien.

Da die Betriebsprüfung davon ausgehe, dass die in den Einnahmen-Ausgabenrechnungen angeführten Fremdleistungen (2005: 92.759,62 Euro; 2006: 171.209,77 Euro; 2007: 107.894,78 Euro; 2008: 163.134,97 Euro; 2009: 79.255,00 Euro; 2010: 118.150,49 Euro; 2011: 134.270,52 Euro) von den o.a. Firmen nicht ausgeführt worden seien, sei eine Anerkennung als Betriebsausgaben nicht möglich. Durch die vorgelegten Scheinrechnungen habe der Bf. seine Betriebsergebnisse und somit seine Einkommensteuerbemessungsgrundlagen gekürzt.

Da die Betriebsprüfung jedoch auch davon ausgehe, dass Arbeiten außerhalb der gemeldeten Arbeitnehmerverhältnisse entweder durch eigene Dienstnehmer oder von fremden Arbeitskräften durchgeführt worden seien (Schwarzarbeiten), werde ein

zusätzlicher Lohnaufwand in Höhe von 50% der o.a. Fremdleistungen geschätzt und als (bezahlte) Betriebsausgabe anerkannt.

## **II.**

In diesem Sinne ergingen in der Folge die hier angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für 2005-2011 vom 22.11.2013.

## **III.**

Dagegen richten sich die Beschwerden vom 11.12.2013, in welchen der (damalige) steuerliche Vertreter des Bf. vor allem - weitwendig - angebliche Verletzungen von Verfahrensvorschriften („zwei Prüfungsaufträge“, fehlendes Parteiengehör, etc.) rügt.

Weiters wird vorgebracht, dass dem Bf. Firmenbuch-, Steuer- und UID-Nummern der Subfirmen bekannt gewesen seien. Der Bf. habe sich also sehr wohl über die tatsächliche Existenz dieser Subfirmen erkundigt bzw. dbzgl. Informationen eingeholt. Jedes dieser Unternehmen sei in seiner fachlichen Eigenschaft mindestens ein paar Jahre tätig gewesen. Jetzt im Nachhinein zu behaupten, dass es diese Firmen nicht gegeben habe, sei vollkommen unzulässig. Es sei auch unmöglich, dass diese Firmen zwei oder mehrere Jahre im Untergrund arbeiten, keine Abgaben abliefern, keine Jahresabschlüsse vorlegen, ohne dass dieses Verhalten der Finanzverwaltung oder dem Firmenbuch aufgefallen wäre. Barzahlungen seien kein Indiz dafür, dass der Empfänger die Erlöse nicht offenlegt und versteuert. Abgesehen davon sei es nicht Aufgabe der auftragserteilenden Firma, sich zu vergewissern, ob die Subfirma ihre Umsätze offenlegt bzw. versteuert oder nicht. Wenn der Prüfer bedauere, dass GF für die Finanzverwaltung nicht mehr greifbar wären, so habe das wohl keinen Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch für den Auftraggeber. „Schwarze Schafe“ gäbe es in allen Branchen. Der Bf. habe iZm allen gegenständlichen Subaufträgen die Vorschrift des § 162 Abs. 1 BAO erfüllt, indem er die Empfänger der Beträge genau bezeichnet und offengelegt habe. Da alle Subfirmen abgabenrechtlich existent gewesen seien, können es sich bei den Rechnungen an den Bf. auch nicht um „Scheinrechnungen“ handeln. Dass die Leistungen erbracht worden seien, werde durch die Zahlungsvorgänge bestätigt.

Es werde somit die Bescheidaufhebung beantragt.

## **IV.**

Darüber entschied die belangte Behörde mit (abweisenden) Beschwerdevorentscheidungen vom 08.01.2016. Demnach lägen die vom Bf. behaupteten Verletzungen von Verfahrensvorschriften nicht vor. Auch nach Sichtung der vom Bf. nachgereichten Unterlagen sähe man sich nicht veranlasst, vom bisherigen Behördenstandpunkt abzuweichen.

## **V.**

Dagegen richten sich die Vorlageanträge vom 28.02.2016, in welchen ua. gerügt wurde, dass die Abgabenbehörde die o.a. Schätzung („50%“) „in keinsten Weise begründet und dargestellt“ habe.

## **VI.**

Mit Vorlagebericht vom 01.08.2017 legte die belangte Behörde die o.a. Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor

## **VII.**

Im Zuge des Erörterungstermins vom 04.10.2017 stellte der (neue) steuerliche Vertreter des Bf. bzgl. der undeutlichen Formulierungen in den bisherigen Schriftsätzen des Bf. klar, dass im vorliegenden Fall nur (mehr) die Sachbescheide: Einkommensteuer für 2005-2001 angefochten werden (die Vorlageanträge betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2005-2010 würden nicht mehr aufrechterhalten).

Der Vertreter der belangten Behörde konnte bzgl. der Höhe („50%“) der o.a. Schätzung keine näheren Angaben machen (der Prüfer war beim Erörterungstermin nicht anwesend).

Der Bf. erklärte, dass er die in Rede stehenden Arbeiten mit schwarz Beschäftigten nie hätte machen können. Er sei regelmäßig von der Finanzpolizei, der BUAK, etc. kontrolliert worden (praktisch 2-3x im Monat). Aber auch mit eigenem Personal hätte er diese Arbeiten nie bewältigen können. Er habe deshalb in derart großem Umfang Aufträge von der Fa. X (X) übernommen (rd. 85-90% der von X vergebenen Subaufträge), weil er es sich nicht hätte leisten können, dass ein anderes Unternehmen als direkter Subauftragnehmer für die Firma X tätig wird. Diese Aufträge habe er dann teilweise an Subunternehmen weitergereicht, insbesondere die Aufträge in Wien (der Bf. habe sein Unternehmen in der Steiermark).

## **VIII.**

Im Zuge einer Besprechung am 23.10.2017 legte der steuerliche Vertreter des Bf. einen mit 23.10.2017 datierten Schriftsatz vor, wonach im vorliegenden Fall jedenfalls auch die Sachbescheide (vgl. „Betreff“) angefochten worden seien. Aus diesem Schriftsatz geht weiters hervor, dass die im Prüfungsverfahren nicht anerkannten Ausgaben fast ausschließlich Arbeiten in Wien betreffen, die mit eigenen Dienstnehmern [des Bf.] nicht billiger zu erbringen gewesen wären als über die Subfirmen. Mit eigenem Personal wären die vielen Arbeitsstunden laut steuerlichem Vertreter auch gar nicht machbar gewesen. Die Behörde habe es verabsäumt, die „kriminellen“ Subfirmen genauer zu prüfen. Wenn die Behörde es nicht schaffe, ausreichend zu prüfen, wie solle es dann der einzelne Unternehmer schaffen? Der Unternehmer müsse darauf vertrauen können, dass, wenn die Behörde einem Betrieb eine GKK-Nr., eine St.Nr. und eine UID-Nr. gibt und den Unternehmer mehrmals getroffen hat bzw. mit dem Unternehmen mehrmals Kontakt gehabt hat, es sich um einen ordentlichen Subunternehmer handle, der mit Aufträgen beauftragt werden könne. Barzahlungen seien im Baugewerbe bis vor Kurzem nichts Ungewöhnliches und auch legal gewesen. Im Übrigen wären Kick-back-Zahlungen auch bei Banküberweisungen möglich. Die Anschuldigungen der Behörde hätten daher auch bei Banküberweisungen in keinsten Weise ausgeschlossen werden können. Der Bf. sei in den letzten 16 Jahren nur 1x „auffällig“ geworden - und das trotz bis zu 2-3 Kontrollen pro Monat. Die dem Bf. vorgeworfene Vorgangsweise entspreche den damals

üblichen Gepflogenheiten. Der Bf. sei gutgläubig gewesen. Eine der im Prüfungsbericht angeführten Subfirmen sei in den Jahren 2007-2008 18x überprüft worden, eine andere dort ebenfalls angeführte Subfirma in den Jahren 2008-2009 4x (= Wissensstand des steuerlichen Vertreters - die dbzgl. Informationsquelle werde nicht offengelegt).

Der Prüfer stellte daraufhin klar, dass die im Außenprüfungsbericht genannten Gesellschaften nur zu den dort genannten Zwecken gegründet worden seien bzw. „nichts tun, nichts arbeiten“ bzw. bei nur geringem Beschäftigtenstand Rechnungen außerhalb jeder Relation ausstellen würden. Diesem Muster entsprächen alle im Außenprüfungsbericht genannten Firmen. Die vom Bf. behaupteten Leistungsbeziehungen mit diesen Firmen seien nicht ausreichend dokumentiert, wesentliche Grundaufzeichnungen (Baustellenbuch des Bf. - welcher Tag, welche Arbeiter von welchem Unternehmen auf welcher Baustelle; Kontrollaufzeichnungen des Bf.) fehlen. Für 2005 seien überhaupt keine Aufzeichnungen des Bf. vorhanden. Auf VwGH 29.11.2000, 95/13/0029, werde verwiesen.

Der steuerliche Vertreter erklärte daraufhin, dass seiner Einschätzung nach die Namen der Arbeiter wohl nicht feststellbar sein werden. Es gehe im vorliegenden Fall um Baustellen in Wien (dort sei alles „fremd“ vergeben worden) und die dbzgl. Abrechnungen seien nicht nach Zeit, sondern nach m2 erfolgt.

Laut Prüfer müsste der Bf. nach den allgemeinen Erfahrungen diese Namen aber wissen. Der Bf. müsste auch wissen, wer seine tatsächlichen Ansprechpersonen gewesen sind und an wen er jeweils bezahlt hat.

Laut steuerlichem Vertreter müsste dies tatsächlich feststellbar sein.

Der Prüfer stellte weiters klar, dass die Frage der Mittelherkunft im vorliegenden Fall „kein Thema“ gewesen sei.

Laut steuerlichem Vertreter habe die Fa. X an den Bf. ausbezahlt und dieser habe seinerseits das Geld an die Fremdleistungsfirmen weitergegeben.

Der Prüfer legte zwei Dienstnehmerauskünfte („01.01.2010-01.01.2011“ und „01.01.2011-01.01.2012“) betreffend eine der im Außenprüfungsbericht erwähnten Fremdleistungsfirmen vor, und zwar zum Beweis dafür, dass die von dieser Fa. ausgestellten Rechnungen außer jedem Verhältnis zum Beschäftigtenstand stehen. Der Prüfer legte weiters eine von ihm verfasste Barzahlungsliste für die Jahre 2006ff vor, aus welcher hervorgeht, dass die dbzgl. Arbeiten – entgegen dem bisherigen Vorbringen des steuerlichen Vertreters – v.a. in der Stmk. erfolgt sind (die Barzahlungen sollen allerdings in Wien [!] erfolgt sein).

Der steuerliche Vertreter erklärte daraufhin, diese - für ihn zT neuen – Informationen überprüfen zu wollen und erst dann eine Stellungnahme abzugeben.

Laut Prüfer handle es sich bei den o.a. „50%“ um eine in derartigen Fällen übliche – griffweise - Schätzung. Man sei dem Bf. in diesem Zusammenhang entgegengekommen („wirtschaftlicher Ansatz“), andernfalls hätte man 0% anerkennen müssen.

Abschließend trug der Richter dem steuerlichen Vertreter auf, dem Bundesfinanzgericht ehestmöglich eine Aufstellung zu übermitteln, aus welcher bzgl. der streitgegenständlichen Fremdleistungen hervorgeht, an welchen Tagen von welchen Arbeitern von welchen Unternehmen auf welchen Baustellen gearbeitet wurde, wer die Zahlungsempfänger welcher Beträge waren und wieso gerade in Wien und wo genau in Wien bezahlt wurde.

## **IX.**

Per E-Mail vom 26.01.2018 übermittelte der steuerliche Vertreter dem Bundesfinanzgericht für die Jahre 2006-2011 eine Aufstellung betr. Fremdleistungen, aus welcher seiner Ansicht nach ersichtlich sei, an wen, wann und wo die Auszahlungen erfolgt seien („Firma – Kassa – Betrag – BVH - Bez.an - Bez.in“).

## **X.**

Anlässlich der Fortsetzung der Erörterung am 21.03.2018 wies der Prüfer darauf hin, dass der steuerliche Vertreter die verlangte Liste der Arbeitnehmer nicht übermittelt habe.

Dann legte der Prüfer eine Aufstellung („I“) vor, in welcher - ausgehend von der Liste bzw. Aufstellung des steuerlichen Vertreters - auf der rechten Seite die Anmerkungen des Prüfers angeführt werden [ad „Unterschrift des Geschäftsführers lt. Firmenbuch“ beinahe durchgehend: „stimmt nicht überein siehe auch Werkvertrag“ bzw. „unbekannt“ bzw. „???“; ad „Bez. in lt. Beleg“ beinahe durchgehend: „Wien“ bzw. „???“].

Darüberhinaus legte der Prüfer sein von ihm erstelltes Schreiben "Auffälligkeiten der „Subunternehmen“ („II“) vor. Demnach weisen diese Subunternehmen („Scheinfirmen“) folgende Merkmale (vgl. VwGH 20.12.2017, Ra 2016/13/0041; Wiesner, Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO bei einem Steuer- und Sozialabgabenverminderungsmodell, RWZ 2018, 59) auf: Es handle sich um von den jeweiligen Gesellschaftern/Geschäftsführern kurz vor „Einsatz“ gegründete bzw. übernommene, vermögensarme bis vermögenslose, nicht mehr aktive Gesellschaften, welche nach „Einsatz“ aufgelöst worden seien. Die Gesellschafter/Geschäftsführer seien „nicht-österreichischer Nationalität“, wenn überhaupt nur kurz in Österreich gemeldet, wobei die Abmeldedaten mit Beginn der Insolvenzverfahren nahezu identisch einhergingen. Die beteiligten Personen seien für die Finanzbehörden nicht mehr greifbar. Die Gesellschaften kommen ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nach. Anwesenheiten dieser Gesellschaften an den Sitzadressen seien nicht mehr nachvollziehbar oder nicht bekannt (auf Grund der Beschaffenheit der Räumlichkeiten könne von dort ausgeführten Tätigkeiten nicht ausgegangen werden). Für die Fortführung der noch offenen nicht abgeschlossenen Bauarbeiten werden Nachfolgefirmen beauftragt. Zur Wahrung der „Arbeitsablaufkontinuität“ werden die Arbeitnehmer der Vorgängerfirma übernommen. Das Element des unternehmerischen Handelns sei nicht bei den Subfirmen sondern den durchgereichten Arbeitnehmern und ihren Partieführern gegeben.

Zur Untermauerung dieser Beurteilung wurden vom Prüfer im Schreiben „II“ zu jedem einzelnen Subunternehmen laut Liste des steuerlichen Vertreters ausführliche Detailfeststellungen getroffen (zB „Ort der Bezahlung lt. Vorhaltsbeantwortung stimmt

nicht überein mit den Belegen“, „die auf den Belegen befindliche Unterschrift ist nicht ident mit der Musterzeichnung“, „[Empfänger] zum angeblichen Zeitpunkt des Empfanges der Barbeträge nicht in Österreich gemeldet“, „auch nicht zum Zeitpunkt der Übernahme der Gesellschaftsanteile“, „zum Zeitpunkt der angeblichen Barzahlungen nicht mehr Geschäftsführer“, zum Zeitpunkt der Barzahlung „GmbH bereits gelöscht“; „Dokument auf (...) gefälscht“; Zahlungsempfänger „scheint im Firmenbuch nicht auf“; Subunternehmen (durch VwGH bestätigt) „Unternehmen, [die] keine Leistungen erbracht [haben]“).

Weiters teilte der Prüfer mit, dass sich im Zuge der Meldeabfrage "Suche nach „A“ (A) (durch eine Personenzusammenführung beim zuständigen Meldeamt) herausgestellt habe, dass es sich bei dieser Person in Wirklichkeit um einen B (B) handle. Nachforschungen (Polizeieinvernahme vom 11.11.2009) haben ergeben, dass dieser mit einem gefälschten Identitätsausweis, lautend auf A, in Österreich tätig gewesen sei. In der Beschuldigteneinvernahme nehme B ausführlich Stellung zu seinen Machenschaften in Bezug auf 3 Gesellschaften aus dem Kreis der o.a. 21 Subfirmen. Die Beschuldigteneinvernahme liege dem Prüfer vor und könne bei ihm eingesehen werden. Bezüglich einer weiteren Gesellschaft aus dem o.a. Kreis der Subfirmen verweise der Prüfer auf VwGH 24.01.2018, Ra 2015/13/0032, und BFG 27.04.2015, RV/7100326/2013. In diesem Erkenntnis gehe es auch um zwei andere Gesellschaften aus diesem Kreis (BFG-Erk. S.50 und 51).

Der Prüfer stellte weiters klar, dass die verfahrensgegenständlichen Subfirmen dazu gedient haben, Scheinrechnungen auszustellen und dass keine anderen Leistungen erbracht worden seien.

Der steuerliche Vertreter erklärte, es sei unwahrscheinlich, dass auf den besagten Baustellen lt. Liste keine finanzpolizeilichen oder arbeitsrechtlichen oder BUA-K-Überprüfungen stattgefunden haben, aus welchen jedoch zu entnehmen wäre, welche Mitarbeiter dort tätig gewesen seien bzw. dass auf besagten Baustellen Personen tätig gewesen seien, die nicht der Firma des Bf. zuzurechnen seien.

Der Prüfer stellte in Frage, ob es überhaupt Überprüfungen gegeben habe. Ihm lägen keine diesbezüglichen Unterlagen vor. Er bezweifle die Aussage des steuerlichen Vertreters. Der steuerliche Vertreter solle entsprechende Niederschriften vorlegen.

Der steuerliche Vertreter hielt fest, dass die Außenprüfung keine Recherchen dahingehend durchgeführt habe, ob auf den besagten Baustellen Überprüfungen durchgeführt worden seien.

Der Prüfer entgegnete, dass der Behörde die Baustellen nicht bekannt seien. Es sei Aufgabe des Bf., seine in der Erklärung angeführten Beträge (Betriebsausgaben) nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Die Zweifel der Abgabenbehörde seien umfangreich dargelegt worden, und es sei Aufgabe des Abgabepflichtigen, diese auszuräumen. Diesbezüglich werde auf das VwGH 24.1.2018, Ra 2015/13/0032, Pkt. 10 verwiesen. Bei Bestehen derartiger Geschäftsbeziehungen werde davon ausgegangen, dass übliche Unterlagen über die Leistungserbringung vorgelegt werden können (insb.

Stundenaufzeichnung der Arbeiter, Besprechungsprotokolle, Bautagebücher, div. Schriftstücke).

Laut steuerlichem Vertreter handle sich bei den ggstdl. Aufträgen durchgehend um solche, die nach m<sup>2</sup> und Laufmetern abgerechnet werden und nicht nach Regiestunden. In der Praxis sei es gänzlich unüblich, bei derartigen Pauschalaufträgen Arbeitsaufzeichnungen zu verlangen oder gar Vereinbarungen darüber zu treffen, welche Mitarbeiter der Subfirma auf der Baustelle zu arbeiten haben.

Laut Prüfer handle es sich hier um keine Pauschalaufträge, z.B. Fa. (...) vom 05.11.2010, Bauvorhaben (...), Schleifen und Versiegeln von 1.093,03 m<sup>2</sup> zu 10 Euro/m<sup>2</sup> (Beispiel).

Laut steuerlichem Vertreter sei daraus ersichtlich, dass nicht nach Zeit sondern nach m<sup>2</sup> abgerechnet worden sei. Für den Bf. sei es nicht möglich, Recherchen anzustellen, wo und wann finanzpolizeiliche Überprüfungen durchgeführt worden seien.

Der Prüfer wies darauf hin, dass der Bf. in den Raum gestellt habe, dass angeblich Überprüfungen stattgefunden hätten. Betreffend eine Firma aus dem Kreis der o.a. 21 verwies der Prüfer auf den Prüfungsbericht vom 26.07.2012, wonach diese Firma am angegebenen Sitzort nicht angetroffen und offensichtlich dazu benutzt worden sei, Scheinrechnungen für andere Firmen auszustellen. Der Prüfer verfüge über Rechnungen dieser Firma aus dem Jahr 2010, wo diese Firma innerhalb weniger Tage (05.01.-08.01.2010) Ausgangsrechnungen in Höhe von über 1 Mio. Euro ausgestellt habe (für Schweißarbeiten), und genau diese Firma solle lt. Bf. im ggstdl. Fall Bodenlegerarbeiten für ihn durchgeführt haben! Nach Ansicht des Prüfers müsste der Bf. das nachreichen, was ihm bereits anlässlich der vorigen Besprechung vom Bundesfinanzgericht aufgetragen worden sei.

Der steuerliche Vertreter sagte zu, sich mit dem umfangreichen heutigen Vorbringen des Prüfers umgehend auseinandersetzen und im Finanzamt auch Akteneinsicht nehmen zu wollen. Er werde den Bf. mit dem Inhalt der heutigen Erörterung konfrontieren und sich anschließend beim Bundesfinanzgericht (innerhalb von 14 Tagen) melden. Er persönlich sei weiterhin von der Unschuld seines Klienten überzeugt und habe folgende Bedenken zur Formulierung laut Tz 13 des Außenprüfungsberichtes: Seines Erachtens sollte diese so lauten, dass auf Grund der Machenschaften der Subfirmen die Behörde anzweifelt, dass die Fremdleistungen im Ausmaß der gestellten Rechnungen erbracht worden sind. Im Schätzungswege würden die erbrachten Fremdleistungen auf 50 % gekürzt.

Der Prüfer gab dazu keinen Kommentar ab.

## **XI.**

Am 06.04.2018 nahm der steuerliche Vertreter bei der belangten Behörde Akteneinsicht in die Unterlagen, welche der Prüfer zum o.a. Erörterungstermin mitgebracht hatte.

## **XII.**

Anlässlich eines Telefonates vom 16.04.2018 ersuchte der steuerliche Vertreter das Bundesfinanzgericht um eine Fristverlängerung betreffend Stellungnahme

zum umfangreichen Vorbringen des Prüfers vom 21.03.2018 und sagte dbzgl. eine Nachreichung beim Bundesfinanzgericht binnen 10 Tagen zu

### **XIII.**

Diese Stellungnahme blieb der steuerliche Vertreter in der Folge schuldig.

### **XIV.**

Mit Schreiben vom 22.08.2018 übermittelte der Prüfer dem Bundesfinanzgericht nähere Informationen bzgl. der im Außenprüfungsbericht erwähnten Fremdleistungsfirma betr. das Jahr 2005.

### **XV.**

Mit BFG-Schreiben vom 24.08.2018 wurde dieses Schreiben dem Bf. vorgehalten.

### **XVI.**

In der mündlichen Verhandlung vom 10.10.2018 brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass der Bf. - nach dem letzten Erörterungstermin - Anstrengungen unternommen habe (insbes. auch mehrmals nach Wien gefahren sei), um Personen ausfindig zu machen, die für die besagten Subunternehmen auf Baustellen des Bf. gearbeitet haben. Er habe auch zwei Personen ausfindig gemacht, welche allerdings nicht bereit seien, vor dem Bundesfinanzgericht auszusagen.

Der steuerliche Vertreter wies weiters darauf hin, dass der Prüfer im Zuge der bisherigen Erörterungen vor allem die Judikatur des VwGH erwähnt habe, die für den Standpunkt des Bf. negativ sei. Es gebe allerdings auch andere Rechtsprechung des VwGH, zB VwGH 26.06.2002, 2000/13/0013, wonach die rechtliche Existenz von Subunternehmen durch die Vorlage von Firmenbuchauszügen, Auszüge aus dem Gewerberegister, Bescheide über die Vergabe einer UID-Nummer oder durch die tatsächliche physische Überprüfung der Existenz des Unternehmens (zB Foto) nachgewiesen werden könne. Im selben Erkenntnis werde weiter ausgeführt, dass fehlende eigene Unternehmensressourcen des Subunternehmens noch nicht die Behauptung für das Vorliegen von Scheinrechnungen rechtfertigen. Denn auch der Subunternehmer selbst könne den Auftrag an ein weiteres Unternehmen vergeben. Auch könne eine mangelnde schriftliche Dokumentation über die Leistungserbringung gerechtfertigt sein, wenn die vom Subunternehmen getätigten Geschäfte keinen Umfang haben, bei welchem üblicherweise eine schriftliche Dokumentation angefertigt werden würde. Laut Beiser (Zitat aus RdW) gebe es keine Überwachungs- und Kontrollpflicht hinsichtlich der Subunternehmen für steuerliche Zwecke.

Der Prüfer stellte klar, dass im vorliegenden Fall nicht die rechtliche Existenz der Subunternehmen bestritten werde, sondern die Leistungserbringung durch diese Firmen.

Der steuerliche Vertreter betonte, dass zu unterscheiden sei zwischen Scheinfirmen und Betrugsfirmen. Eine Scheinfirma sei eine nicht existente Firma, eine Betrugsfirma eine Firma, die zu Betrugszwecken verwendet werde. Weil eine Firma ihren

abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nachkomme, werde sie deshalb nicht zur Scheinfirma.

Der Prüfer stellte klar, dass man im vorliegenden Fall gar nicht wisse, ob sich die Subunternehmen weiterer Subunternehmen bedient haben. Gerade deshalb wären die Namen der Arbeitnehmer auf den diversen Baustellen so wichtig.

Der steuerliche Vertreter legte einen Schriftsatz vom 10.10.2018 vor und verwies auf die dortigen Ausführungen (betr. ua. die Nichtabzugsfähigkeit von Barzahlungen bei Aufträgen über 500 Euro erst seit 01.01.2016; die Rechtsprechung zu Fragen der Beweisführung, Leistungsbeschreibung und formellen Mängel [kein Indiz für eine mangelnde tatsächliche Leistungserbringung]).

Der Prüfer erklärte, dass im vorliegenden Fall nicht die Leistung des Bf. an den Leistungsempfänger (in der Regel: X) strittig sei, sondern die Leistung der erwähnten 21 Subunternehmen an den Bf.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass lt. VwGH die strengen Dokumentationspflichten nur dann gelten würden, wenn die Leistung an sich unklar sei (insbes. bei Knowhow, sonstigen Bemühungen etc.), und im Zusammenhang mit dem Bautagebuch auch erwähnt werde, dass eine Dokumentation auch mittels Fotos erfolgen könne. Fotos von den Fußböden könne man auch jetzt noch erstellen. Auf allen Rechnungen seien die Bauausführungen angeführt. Außerdem gehe es bei der vom Prüfer erwähnten "strengen" Judikatur nicht um Einnahmen-Ausgabenrechner - wie im vorliegenden Fall - sondern um bilanzierende Unternehmer nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG.

Der Prüfer wies darauf hin, dass Betriebsausgabe Betriebsausgabe sei, egal ob bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG.

Der steuerliche Vertreter erklärte, dass im verfahrensgegenständlichen Zeitraum die vom Prüfer erwähnte strenge Judikatur noch nicht existiert habe.

Der Prüfer entgegnete, dass sich die Rechtsgrundlagen seither aber nicht geändert hätten.

Der steuerliche Vertreter erklärte, dass es die damalige Judikatur für ausreichend angesehen habe, wenn Firmenbuchauszüge, Gewerberechtsauszüge und UID-Nummern überprüft werden und dadurch die Existenz der Firmen sichergestellt sei.

Der Prüfer befragte den Bf., wieso in der von ihm vorgelegten Liste unter "Bez. in" durchwegs "Baustelle" angeführt werde, wobei die konkreten Baustellen sich im Regelfall nicht in Wien befunden haben, die Bezahlung laut Beleg aber in Wien erfolgt sein soll.

Laut steuerlichem Vertreter seien die Zahlungsbelege offenbar in Wien erstellt worden. Die Abzeichnung der Kassenbelege sei in Wien erfolgt, die Geldübergabe allerdings auf den Baustellen.

Der Prüfer stellte dem Bf. die Frage, wem genau das Geld übergeben worden sei.

Der Bf. gab an, dass das Geld dem Vorarbeiter, dem Partieführer oder auch einem sonstigen Arbeiter gegeben worden sei. Die Unterschrift auf den Kassenbelegen stamme

aber von einer Person in Wien. Die Namen der Vorarbeiter, Partieführer oder sonstigen Arbeiter könnten nicht mehr bekanntgegeben werden.

Der Prüfer stellte dem Bf. die Frage, wo die Wiener Arbeiter der Subunternehmen, die für den Bf. gearbeitet haben, bei mehrtägigen Bauvorhaben zB in der Steiermark genächtigt haben.

Der Bf. gab an, dass in der Steiermark - seines Wissens nach - eine Partie in der X-Straße (X-Straße) und eine Partie in der Y-Straße (Y-Straße) gewohnt habe. Genaueres könne er derzeit dazu nicht angeben.

Der steuerliche Vertreter stellte nochmals klar, dass die Arbeit mit den angemeldeten Arbeitnehmern des Bf. niemals zu bewältigen gewesen wäre. Es sei auch undenkbar, dass der Bf. bei den zahlreichen Kontrollen nicht auffällig geworden wäre.

Der Prüfer bezweifelte, dass es überhaupt Kontrollen gegeben habe. Seines Wissens nach habe es beim Bf. keine KIAB-Kontrollen gegeben.

Der steuerliche Vertreter hielt fest, dass es den Behörden offenbar nicht wichtig genug gewesen sei, Kontrollen durchzuführen.

Der Prüfer erklärte, dass von Seiten des Bf. bei keinem der 21 Subunternehmen der Nachweis der Leistungserbringung erbracht worden ist.

Der Bf. gab an, dass er sich mit dem heutigen Wissen natürlich anders verhalten würde.

Der Prüfer betonte, dass die 21 Subunternehmen sämtliche Fremdleistungen des Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum abdecken würden.

Der steuerliche Vertreter widersprach dieser letzten Aussage des Prüfers. Die 21 Subunternehmen würden tatsächlich nur einen Teil der vom Bf. erklärten Fremdleistungen abdecken. Er werde eine diesbezügliche Aufstellung nachreichen.

Die mündliche Verhandlung wurde vertagt.

## **XVII.**

Per E-Mail vom 15.10.2018 übermittelte der Prüfer dem Bundesfinanzgericht eine „Darstellung der Änderungen bei der Gewinnermittlung durch die Betriebsprüfung“ samt Ausdrucken betr. Konto Nr. 5801 (Fremdleistungen) für 2006-2011 und kündigte eine dbzgl. Erklärung im Zuge der nächsten mündlichen Verhandlung an.

## **XVIII.**

In der mündlichen Verhandlung vom 06.11.2018 gab der Richter zunächst eine Aussage des Prüfers anlässlich der Besprechung vom 23.10.2017 wieder, wo dieser das Schätzungsausmaß ("50%") damit begründet hat, dass es sich dabei "um eine in derartigen Fällen übliche - griffweise - Schätzung" handle, wobei "man dem Bf. in diesem Zusammenhang entgegengekommen" sei ("wirtschaftlicher Ansatz"), andernfalls hätte man 0% anerkennen müssen". Laut Aktenlage stütze sich der Prüfer dabei offenbar auf eine von Erfahrungswerten gestützte jahrelange Entscheidungspraxis (UFS, BFG)

in Fällen, in denen die Abgabenbehörde - wie auch im vorliegenden Fall - auf die Anwendung des § 162 BAO verzichtet hat. Die erwähnte Entscheidungspraxis finde ihre Begründung ua. darin, dass der ausbezahlte Nettolohn regelmäßig nur knapp die Hälfte der insgesamt anfallenden Lohnkosten ausmacht, in Fällen von Schwarzarbeit regelmäßig nicht die Bruttolöhne zuzüglich Nebenkosten ausbezahlt werden sowie Schein- bzw. Deckungsrechnungen üblicherweise überhöht ausgestellt werden.

Anschließend brachte der Prüfer seine angekündigte "Erklärung" zur "Beilage" vom 15.10.2018 vor, indem er klarstellte, dass auf dem "Konto" Nr. 5801 ua. auch geringfügige Serviceleistungen durch diverse Firmen angeführt seien. Auch die OG des Bf. scheine dort auf. Der Prüfer habe mit seiner ursprünglichen Aussage ("sämtliche Fremdleistungen...") die Weitervergabe von Arbeiten ("1 zu 1") an Firmen in Form von Kapitalgesellschaften gemeint.

Der steuerliche Vertreter des Bf. widersprach dem o.a. Ausdruck "geringfügig". Im Jahr 2007 seien rund 40% der erklärten Fremdleistungskosten anerkannt worden. Im Jahr 2009 seien 55% der erklärten Fremdleistungen nicht anerkannt worden.

Der Prüfer wendete ein, dass es sich bei den von seiner ursprünglichen Aussage ("sämtliche Fremdleistungen") nicht betroffenen Fällen im Wesentlichen um Arbeiten der OG des Bf. handle.

Der steuerliche Vertreter betonte, dass es sich bei der OG des Bf. um keine Schein- und keine Betrugsfirma handle. Nach seiner Ansicht sei ein Ansatz von 50% (Schätzung) nicht sachgerecht. Die verfahrensgegenständlichen Arbeiten hätten nicht um Kosten in Höhe von 50% erledigt werden können. Es gebe keinen Beweis dafür, dass der Bf. Schwarzarbeiter beschäftigt habe. Es sei undenkbar, dass der Bf. in dem ihm unterstellten Ausmaß Schwarzarbeiten getätigt habe, ohne dass er erwischt worden wäre - und mit den eigenen Arbeitern hätten diese Arbeiten unmöglich zusätzlich zu den deklarierten Arbeiten durchgeführt werden können.

Der steuerliche Vertreter konkretisierte das Beschwerdebegehren wie folgt: Die streitgegenständlichen Fremdleistungskosten mögen wie erklärt als Betriebsausgaben anerkannt werden. Eine allfällige Kürzung der Betriebsausgaben in einem Ausmaß von jedenfalls weniger als 50% könnte unter Umständen akzeptiert werden.

Der Prüfer verwies auf § 138 BAO und führte weiters aus: Wenn der steuerliche Vertreter behaupte, die streitgegenständlichen Leistungen wären nicht um Kosten in Höhe von 50% zu erbringen gewesen, werde ihm entgegnet, dass es natürlich sehr wohl möglich wäre. Wieso auch nicht?

Der steuerliche Vertreter und die Vertreter der belangten Behörde erklärten, dass zwischen ihnen keine "Einigung" erzielbar sei.

Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Der Bf. beantragte, den Beschwerden stattzugeben, d.h. dass die streitgegenständlichen Betriebsausgaben - wie erklärt - in voller Höhe anerkannt werden.

Der Richter verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

### ***Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:***

#### **1. Rechtsgrundlagen**

§ 21 BAO lautet:

*(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (...)*

§ 23 BAO lautet:

*(1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend (...)*

§ 167 BAO lautet:

*(...) (2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*

§ 184 BAO lautet:

*(1) 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.*

*(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.*

*(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.*

§ 2a BAO lautet:

*Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes gelten sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten. In solchen Verfahren ist das Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz (VwGVG) nicht anzuwenden (...)*

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

*Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (...)*

## **2. Sachverhalt**

Der Bf. machte im Zusammenhang mit den o.a. 21 im Außenprüfungsbericht im Einzelnen angeführten Gesellschaften (Subunternehmen) als - angeblichen - Leistungserbringern folgende Beträge unter dem Titel: Fremdleistungen als Betriebsausgaben geltend: 2005: 92.759,62 Euro; 2006: 171.209,77 Euro; 2007: 107.894,78 Euro; 2008: 163.134,97 Euro; 2009: 79.255,00 Euro; 2010: 118.150,49 Euro und 2011: 134.270,52 Euro.

Es wird jedoch folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

- Die o.a. Fremdleistungen wurden von den vom Bf. genannten o.a. Subunternehmen tatsächlich nicht erbracht.
- Die „Verträge“ mit den o.a. Subunternehmen sollten der Verschleierung der Tatsache dienen, dass diese Leistungen tatsächlich entweder von eigenen Arbeitnehmern des Bf. inner- bzw. außerhalb (schwarz) der Arbeitsverhältnisse oder von fremden Arbeitskräften (schwarz) erbracht wurden.
- Der dem Bf. in diesem Zusammenhang erwachsene (schwarze) Aufwand ist - auf Grund von Erfahrungswerten - in Höhe von 50% des „offiziellen“ Aufwands anzunehmen.

Die o.a. Sachverhaltsfeststellung gründet sich auf die vorliegenden Ermittlungsergebnisse (vgl. Ergebnisse der abgabenbehördlichen Ermittlungen; der o.a. Ergänzungsaufträge bzw. Vorhalte des Bundesfinanzgerichts an den Bf., der o.a. Besprechungen im Bundesfinanzgericht, der o.a. Erörterungstermine und der o.a. mündlichen Verhandlungen).

Nicht zuletzt auch auf Grund der schlüssigen und überzeugenden Darlegungen der belangten Behörde (des Prüfers) vom 21.03.2018 bzw. 22.08.2018 - wogegen der Bf. bis zuletzt kein substantiiertes Vorbringen erstattet hat - besteht für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel, dass auf alle o.a. 21 Subunternehmen das von der belangten Behörde im Verfahren ausführlich beschriebene Betrugsmuster („Steuer- und Sozialabgabenverminderungsmodell“) im Wesentlichen zutrifft.

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die von der belangten Behörde bzgl. jedes einzelne der o.a. 21 Subunternehmen getroffenen o.a. ausführlichen Sachverhaltsfeststellungen bzw. festgestellten (massiven) „Ungereimtheiten“ verwiesen. - Zusammenfassend hat die belangte Behörde überzeugend dargelegt, dass die o.a. 21 Subunternehmen zeitnah zu den angeblichen Leistungserbringungen in den Konkurs geschlittert sind, keine dieser Firmen ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, auf den Belegen befindliche Unterschriften nicht ident sind mit den Musterzeichnungen, Orte der Bezahlung lt. Vorhaltsbeantwortung nicht mit den Belegen übereinstimmen, angebliche Zahlungsempfänger zum angeblichen Zeitpunkt

des Empfanges der Barbeträge nicht in Österreich gemeldet waren, auch nicht zum Zeitpunkt der Übernahme der Gesellschaftsanteile, bzw. gar nicht mehr Geschäftsführer waren, angebliche Zahlungsempfänger im Firmenbuch nicht aufscheinen, tatsächliche Zahlungsempfänger laut den vom Bf. dbzgl. zuletzt gemachten - unsubstantiierten - Angaben („Vorarbeiter“, „Partieführer“, „sonstige Arbeiter“) unbekannt sind, Barzahlungen an bereits gelöschte Gesellschaften behauptet werden, unter falschem Namen aufgetreten wird (Dokumentenfälschung!) sowie bzgl. einzelner dieser Subunternehmen bereits in finanzgerichtlichen Entscheidungen ausdrücklich festgestellt wurde, dass es sich um dabei Unternehmen handelt, die keine Leistungen erbracht haben (vgl. Außenprüfungsbericht; Auflistung lt. Schreiben „II“ des Prüfers vom 21.03.2018; NS zur mündlichen Verhandlung vom 10.10.2018).

In diesem Zusammenhang ist - unter Hinweis auf BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013 - aber auch noch folgender weiterer Umstand zu beachten:

Seit langem ist in Wirtschaftskreisen allgemein bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehören. So führen etwa die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP) ua. 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 (...) 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 geht hervor, dass sich derartige Betrugsunternehmen nach außen hin durchaus den Anschein der Seriosität geben, weshalb den Behörden zunächst - ohne nähere Kenntnis des tatsächlichen Sachverhaltes - das Agieren eines derartigen Betrugsunternehmens nicht auffällt.

Andererseits ist - wie das Bundesfinanzgericht zB in BFG 10.6.2014, RV/7103567/2011, und BFG 29.4.2014, RV/7103197/2011, festgestellt hat - es einem Auftraggeber sehr wohl möglich und auch zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen. Hierbei kann er sich im Hinblick auf die seit Jahrzehnten allgemein bekannte Betrugsanfälligkeit insbes. im Bau- und Baunebengewerbe auch nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene UID-Nummern, Gewerbeberechtigungen, etc. „verlassen“, sondern hat sich grundsätzlich 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.

Im vorliegenden Fall kann davon aber offenbar keine Rede sein, hat sich der Bf. nach eigenen Angaben doch im Wesentlichen mit dem Vorliegen von Firmenbuch-, Steuer- und UID-Nummern zufrieden gegeben. Wäre es noch nachvollziehbar, dass der Bf. - aus welchen Gründen immer - übersieht, bei einem einzelnen Unternehmen die gebotene Sorgfalt walten zu lassen, ist ein solches Verhalten bei 21 Subunternehmen wie im vorliegenden Fall (welche im Übrigen sämtliche vom Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum an Subunternehmen in Form von Kapitalgesellschaften „1 zu 1“ weitervergebenen Arbeiten abdecken) mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang zu bringen.

Sohin kann das Verhalten des Bf. aber nur damit erklärt werden, dass ihm bewusst war, dass die o.a. Fremdleistungen von den o.a. Subunternehmen - trotz der „Verträge“ mit den Subunternehmen - nicht erbracht wurden bzw. die von den Subunternehmen ausgestellten Deckungsrechnungen die tatsächlich erbrachten Bauleistungen verschleiern sollten.

Völlig zu Recht weist die belangte Behörde auch auf die oben bereits erwähnten auffälligen Ähnlichkeiten im Zusammenhang mit den vom Bf. ausgewählten o.a. Subunternehmen (= von den jeweiligen Gesellschaftern/Geschäftsführern kurz vor „Einsatz“ gegründete bzw. übernommene, vermögensarme bis vermögenslose, nicht mehr aktive Gesellschaften, welche nach „Einsatz“ aufgelöst werden; Gesellschafter/Geschäftsführer sind „nicht-österreichischer Nationalität“, wenn überhaupt nur kurz in Österreich gemeldet, wobei die Abmeldedaten mit Beginn der Insolvenzverfahren nahezu identisch einhergehen; die beteiligten Personen sind für die Finanzbehörden nicht mehr greifbar; die Gesellschaften kommen ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nach; Anwesenheiten dieser Gesellschaften an den Sitzadressen sind nicht mehr nachvollziehbar oder nicht bekannt; auf Grund der Beschaffenheit der Räumlichkeiten kann von dort ausgeführten Tätigkeiten nicht ausgegangen werden, etc.) hin.

Dem Vorbringen des Bf., ihm seien Firmenbuch-, Steuer- und UID-Nummern der Subunternehmen bekannt gewesen, er habe sich also sehr wohl über die tatsächliche Existenz dieser Subfirmen erkundigt bzw. dbzgl. Informationen eingeholt, es sei unmöglich, dass diese Firmen jahrelang im Untergrund gearbeitet haben, ohne dass dies den Behörden aufgefallen wäre, im Übrigen gäbe es in jeder Branche „schwarze Schafe“,

außerdem seien zwei der genannten Subfirmen nach Information des steuerlichen Vertreters sehr wohl mehrfach behördlich kontrolliert worden, ist - soweit diese Argumente nicht oben ohnedies bereits abgehandelt wurden – damit zu entgegnen, dass die belangte Behörde detailliert, umfangreich und überzeugend dargelegt hat, auf Grund welcher konkreten Umstände sie zum Ergebnis gelangt ist, dass die o.a. Subfirmen nicht als Leistungserbringer anzusehen sind. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass der Bf. die für das Bestehen derartiger Geschäftsbeziehungen in der Baubranche (als „Hochrisikobereich“) üblichen Unterlagen über die Leistungserbringung selbst (insbes. Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Besprechungsprotokolle, Bautagebücher, diversen Schriftverkehr), welche die sachliche und inhaltliche Richtigkeit der Rechnungen begründen könnten, bis zuletzt nicht vorgelegt hat. Auf Grund der Vielzahl der betroffenen Firmen kann hier offensichtlich aber auch nicht von einem „unglücklichen Zufall“ ausgegangen werden (vgl. VwGH 24.01.2018, Ra 2015/13/0032; BFG 27.04.2015, RV/71/00326/2013).

Zur unvollständigen Vorlage der vom Bf. am 23.10.2017 abverlangten Unterlagen wird auch noch bemerkt, dass es im Baugewerbe bekanntermaßen nicht unüblich ist, Aufträge wegen fehlender eigener Ressourcen zum Teil oder zur Gänze an Subunternehmer weiterzugeben. Bekannt ist allerdings auch die Praxis, kurzfristigen Personalbedarf durch das Eingehen illegaler Beschäftigungsverhältnisse zu decken und die dafür nötigen Geldmittel unter einem anderen Titel als Betriebsausgaben abzusetzen. Dem Standpunkt der belangten Behörde, es könne vorausgesetzt werden, dass ein Unternehmer Kenntnis über die Vorgänge im Betrieb der von ihm beauftragten Subunternehmen hat und eine Beauftragung nur dann erfolgen wird, wenn Grund zur Annahme besteht, der Auftragnehmer sei in der Lage, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen, ist daher sehr wohl zu folgen. Diesbezüglich kann auch die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen angesprochen und eine Glaubhaftmachung jener Umstände, die eine ordnungsgemäße Auftragserfüllung erwarten ließen, verlangt werden (vgl. VwGH 26.06.2002, 2000/13/0013, mwN).

Dieser Mitwirkungspflicht kann sich der Bf. auch nicht dadurch entziehen, indem er vorbringt, es sei *„unwahrscheinlich, dass auf den besagten Baustellen lt. Liste keine finanzpolizeilichen oder arbeitsrechtlichen oder BUA-K-Überprüfungen stattgefunden haben, aus welchen jedoch zu entnehmen wäre, welche Mitarbeiter dort tätig gewesen [sind] bzw. dass auf besagten Baustellen Personen tätig gewesen [sind], die nicht der Firma des Bf. zuzurechnen [sind]“*, ist es doch Sache des Bf., die geltend gemachten Betriebsausgaben nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Abgesehen davon ist es – mangels Unterlagen - fraglich, ob es dbzgl. überhaupt Überprüfungen gegeben hat (vgl. die dbzgl. Erklärungen des Prüfers vom 21.03.2018).

Wenn der Bf. seinen Standpunkt durch die o.a. Entscheidung VwGH 26.06.2002, 2000/13/0013, sogar bestätigt (!) sieht, ist ihm mit dem Hinweis zu entgegnen, dass mit dieser Entscheidung der Bescheid einer Finanzlandesdirektion betr. Haftung für Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für

Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ua., dh. – anders als im vorliegenden Fall - zur Frage der Arbeitgebereigenschaft der dortigen Beschwerdeführerin, wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde und dort – anders auch als im vorliegenden Fall – Unterlagen wie Bautagebücher etc. sehr wohl vorgelegt wurden bzw. die Zahlungsflüsse sogar unbestritten waren.

Im Übrigen fügen sich in das Gesamtbild, welches sich das Bundesfinanzgericht vom angenommenen tatsächlichen Geschehen gemacht hat, schließlich auch noch die im Außenprüfungsbericht festgestellten „Auffälligkeiten“ bzgl. Erscheinungsbild der Kassenquittungen und die im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 10.10.2018 erörterten Unklarheiten bzw. Ungereimtheiten im Zusammenhang mit den Zahlungsbelegen (unbekannte tatsächliche Geldempfänger, unbekannte tatsächliche Geldübernahmedaten, fragliche Abzeichner der Kassenbelege, etc.) bzw. in der Vergangenheit bereits erfolgte behördliche Beanstandungen des Bf. bzw. der X-OG (handelsrechtlicher Geschäftsführer = Bf.) im Zusammenhang mit festgestellter Schwarzarbeit bzw. Beschäftigung von Personen ohne Beschäftigungsbewilligung nahtlos ein.

Den dem Bf. im Zusammenhang mit den „Schwarzarbeiten“ lt. o.a. Sachverhaltsannahme erwachsenen („schwarzen“) Aufwand schätzt das Bundesfinanzgericht - der belangten Behörde, welche auf die Anwendung des § 162 BAO verzichtete, auch dbzgl. folgend - in Höhe von 50% der o.a. Fremdleistungen. Mit diesem Prozentsatz folgt das Bundesfinanzgericht einer von Erfahrungswerten gestützten jahrelangen 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, BFG RV/2239-W/12; 05.10.2017, BFG RV/5100268/2011; BFG 26.06.2017, RV/7100715/2013). - Davon abzugehen, sieht sich das Bundesfinanzgericht auf Grund des dbzgl. nichtsubstantiierten Vorbringens des Bf. nicht veranlasst.

### **3. Rechtliche Würdigung**

Entsprechend dem oben Gesagten geht das Bundesfinanzgericht - wie auch schon die belangte Behörde - also von Scheingeschäften des Bf. (vorgetäuscht: Fremdleistungen durch Subunternehmen; tatsächlich: Leistungen entweder von eigenen Arbeitnehmern des Bf. innerhalb bzw. außerhalb (schwarz) der Arbeitnehmerverhältnisse oder von fremden Arbeitskräften (schwarz)) aus.

Eine steuerliche Berücksichtigung der streitgegenständlichen erklärten Fremdleistungskosten als Betriebsausgaben kommt daher nicht in Betracht.

Allerdings wird der dem Bf. in diesem Zusammenhang laut den o.a. Sachverhaltsfeststellungen erwachsene schwarze Aufwand in Höhe von (geschätzten) 50% des „offiziellen“ Aufwands als (bezahlte) Betriebsausgaben anerkannt. Im Ergebnis sind die in den angefochtenen Bescheiden erfolgten Abgabenfestsetzungen daher nicht zu beanstanden.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

#### **4. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 4. Jänner 2019