

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 26. Juni 2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt AA vom 18. Mai 2015 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 und 2013 und Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2013 und Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 bleibt unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2013 und Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

1. Der Abgabepflichtige betrieb in den Streitjahren als Einzelunternehmer ein Reinigungsunternehmen unter der Firma „Firma1“. Im Anschluss an eine Nachschau gemäß § 144 BAO erließ das Finanzamt AA am 18. Mai 2015 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen - neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 sowie Umsatzsteuer für die

Jahre 2009, 2010 und 2013, mit denen der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand um 23.850,00 € (im Jahr 2009), 144.310,00 € (im Jahr 2010), 66.000,00 € (im Jahr 2011) und 20.000,00 € (im Jahr 2013) gekürzt wurde. Die damit zusammenhängende Vorsteuerkürzung belief sich auf 4.770,00 € (im Jahr 2009), 28.862,00 € (im Jahr 2010) und 4.000,00 € (im Jahr 2013; Vorsteuer Bauleistungen lt. KZ 082). Die Kürzungen betrafen den Fremdleistungsaufwand, der den vorgelegten Rechnungen der CC, des DD (Sohn des Abgabepflichtigen) und der EE (Ehegattin des Abgabepflichtigen) zugrunde lag.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt, dass dem Finanzamt mittlerweile Unterlagen und Beweise vorlägen (Niederschrift mit CC, Unterschriftenabgleiche bei DD und EE durch Vergleich der Unterschriften aus amtlichen Unterlagen mit jenen lt. vorliegenden Leistungsabrechnungen, diverse Erhebungen hinsichtlich der Unternehmereigenschaft von DD und EE), welche auf das Vorliegen von Scheinrechnungen und Scheinleistungen bzw. auf die Vorlage gefälschter Belege durch den Abgabepflichtigen zu diesen drei „*Fremdleistern*“ schließen lassen. Der hierzu geltend gemachte Fremdleistungsaufwand (samt Vorsteuern) sei daher nicht anzuerkennen.

Konkret wurde ausgeführt, dass das Erbringen von Leistungen an den Abgabepflichtigen durch CC von dieser (niederschriftlich) glaubhaft verneint worden sei. Bei den Unterschriften auf den als Aufwand verbuchten Eingangsrechnungen handle es sich nicht um jene der CC. Bei DD und EE habe sich aus Erhebungen ergeben, dass deren Unternehmereigenschaft bzw. gewerbliche Tätigkeit nicht als Tatsache anzusehen, sondern als Scheinselbstständigkeit einzustufen sei. Die Unterschriften auf den Belegen scheinen mit deren Originalunterschriften nicht ident zu sein. Es entspreche auch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass auf den Belegen zwecks Rechnungsbegleichung immer ein Bankkonto angegeben werde, tatsächlich jedoch auf den Belegen eine „*Barzahlung*“ vermerkt sei. Bezüglich des Vorsteuerabzuges sei zudem anzuführen, dass die Eingangsrechnungen nicht sämtliche erforderlichen Merkmale im Sinne des § 11 UStG 1994 aufweisen würden; es fehle nämlich der genaue Leistungszeitraum und Leistungsumfang, zudem würden immer Pauschbeträge verrechnet werden.

**2.** Am 26. Juni 2015 erhob der Abgabepflichtige fristgerecht (innerhalb verlängerter Beschwerdefrist) Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2010, 2011 und 2013. (Zur Umsatzsteuer für das Jahr 2011 wird festgehalten, dass diesbezüglich im Zuge der Nachschau kein Bescheid erlassen wurde. Die eingebrachte Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 wurde vom Finanzamt AA mit Zurückweisungsbescheid vom 21. Dezember 2015 erledigt. Der zum Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 eingebrachte Vorlageantrag vom 14. Jänner 2016 wurde vom Bundesfinanzgericht gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 278 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen; vgl. BFG 24.10.2017, Geschäftszahl1.) Die Beschwerde vom 26. Juni 2015 wurde wie folgt begründet:

Rechnungen CC: Dem Abgabepflichtigen sei aus einem früheren gemeinsamen Arbeitsverhältnis bei der Fa. „Firma2“ FF bekannt gewesen. Dieser habe ihm eines Tages eine Dame als „CC“, Inhaberin einer Gebäudereinigungsfirma und seine Lebenspartnerin, vorgestellt. FF habe dabei angegeben, für CC Geschäftsführungsagenden übernommen zu haben und dass der Kontakt hinkünftig über ihn laufen würde. Es habe ein Interesse an Reinigungsaufträgen als Subunternehmer bestanden. Tatsächlich habe es sich bei dieser Dame nicht um CC, sondern um die tatsächliche Lebensgefährtin des FF, GG, gehandelt. Der Kontakt sei in den Räumen des Abgabepflichtigen erfolgt, später sei der Abgabepflichtige öfters auch bei FF an dessen (damaligem) Wohnsitz gewesen. Das gestellte Offert sei für den Abgabepflichtigen interessant gewesen, weshalb die Auftragserteilung erfolgt sei.

Von FF seien Reinigungsleistungen bei namentlich genannten Firmen erbracht worden bzw. habe er deren Erbringung organisiert. Diese Leistungserbringungen seien im Rahmen der erteilten Aufträge erbracht und auch so abgerechnet worden. Die Firmendaten auf den Rechnungen seien mit den Firmendaten der CC ident gewesen. Der Abgabepflichtige habe keinerlei Veranlassung gehabt, an der Identität der ihm als „CC“ vorgestellten Dame zu zweifeln, zumal FF damals mit CC intim befreundet gewesen sei und der Abgabepflichtige dies auch von anderen Quellen bestätigt bekommen habe, leider ohne eigenen Kontakt mit CC zu haben. Es seien jedenfalls Leistungen erbracht worden und habe ein zumindest persönlicher Konnex zwischen FF und CC bestanden. Der Abgabepflichtige sei offensichtlich über die Identität der ihm als „CC“ vorgestellten Dame getäuscht worden.

Die Rechnungen seien anscheinend nicht von CC, sondern von FF oder auf dessen Veranlassung hin ausgestellt und unterschrieben worden. Es werde jedoch stark angezweifelt, dass CC davon tatsächlich überhaupt keine Kenntnis gehabt habe, zumal sie eben damals mit FF zusammen gewesen sei und sich durch eine solche Aussage ihrerseits einen Vorteil habe verschaffen können. Die Bezahlung sei jedenfalls stets bar an FF erfolgt, weil dieser als von CC Bevollmächtigter aufgetreten sei und auch die Arbeitsleistungen ordnungsgemäß erbracht worden seien. Die Form der Barzahlung sei auf ausdrücklichen Wunsch des FF vorgenommen worden, weil CC angeblich Probleme mit ihrer Bank gehabt habe und eine Leistungserbringung nur bei Barzahlung möglich gewesen sei.

Der Abgabepflichtige verwies auch auf das Vernehmungsprotokoll der CC vom 14. Mai 2012, aus dem sich - seine Argumentation stützende - Ungereimtheiten ergäben.

Rechnungen DD: Diese Rechnungen seien sehr wohl von DD erstellt worden, wie auch die zugrunde liegenden Leistungen von ihm erbracht bzw. organisiert worden seien. DD habe die vorher von FF („CC“) durchgeführten Leistungen erbracht. Die Barzahlung sei auch hier aufgrund gegebener Schwierigkeiten mit der Bank und auf ausdrücklichen Wunsch des DD erfolgt.

Rechnungen EE: DD sei in Konkurs gegangen und habe mit Wissen und Zustimmung seiner Mutter EE sein Gewerbe unter ihrem Namen ausgeführt. Er habe für den Abgabepflichtigen dieselben, vorher im eigenen Namen ausgeführten Tätigkeiten nunmehr im Namen (und mit Billigung) der EE ausgeführt. Die Rechnungen seien von DD ausgestellt und von seiner Mutter unterschrieben worden. Auch die Barquittungen seien von seiner Mutter unterschrieben worden und habe in der Regel sie das Geld erhalten, zum Großteil aber wieder an DD weitergereicht. Es sei auch möglich, dass vereinzelt eine Zahlung durch DD entgegengenommen worden sei. DD habe gegenüber seiner Mutter erklärt, alles Notwendige für eine ordnungsgemäße Versteuerung zu erledigen. Seine Mutter habe darauf vertraut, dass er sich darum kümmern werde. Der Abgabepflichtige habe weder mit seiner Ehegattin EE noch mit seinem Sohn DD ein besonders gutes Verhältnis gehabt.

Der Abgabepflichtige beantragte die Berücksichtigung des geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes (samt Vorsteuern) und ersuchte um Ladung der CC, des FF, der GG, des DD und der EE als Auskunftspersonen.

3. Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 18. Dezember 2015 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 und 2013 vom Finanzamt AA als unbegründet abgewiesen. Mit Beschwerdeverentscheidungen gleichen Datums wurde der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 teilweise Folge gegeben. Auf der Grundlage der diversen Sachverhaltsermittlungen vor Bescheiderlassung und der im Beschwerdeverfahren durchgeführten Einvernahmen des Abgabepflichtigen und seiner Ehegattin EE (der Sohn DD sei zur Einvernahme nicht - wie angekündigt - erschienen) sei dem geltend gemachten Fremdleistungsaufwand die steuerliche Anerkennung in der dargestellten Form zu versagen. Die Einvernahmen der diversen Personen hätten sehr viele Widersprüche ergeben, viele Darstellungen seien einfach nicht glaubwürdig und entsprächen nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens bzw. Geschäftslebens. Hierzu sei beispielhaft zu erwähnen:

- Bei allen drei „Fremdleistern“ (CC, DD, EE) scheine auf den Ausgangsrechnungen jeweils ein Konto zur Begleichung auf; tatsächlich sei dann in bar abgerechnet worden, weil angeblich alle Personen Schwierigkeiten mit ihrer Bank gehabt hätten und/oder in Konkurs gegangen seien.
- Im Hinblick auf das steuerliche Verhalten dieser drei Personen in Zusammenhang mit allfälligen Leistungen an den Abgabepflichtigen sei den - auch dem Abgabepflichtigen bekannten - Niederschriften zu entnehmen, dass an diese Personen mit hoher Wahrscheinlichkeit keine Fremdleistungshonorare geflossen seien, zumindest nicht in dieser Form und Höhe.
- CC streite in der Niederschrift vom 14. Mai 2012 jegliche Geschäftsbeziehungen mit dem Abgabepflichtigen ab und bestätige, dass es sich bei den auf den Rechnungen und Zahlungsbestätigungen angebrachten Unterschriften nicht um ihre eigene handle. Tatsächlich seien die auf den Rechnungen und Zahlungsbestätigungen betreffend

CC angebrachten Unterschriften ständig wechselnd, oftmals sogar unterschiedlich zwischen der Rechnung und der zugehörigen Zahlungsbestätigung. Die Unterschrift der CC auf der mit ihr aufgenommenen Niederschrift sei jedenfalls eine ganz andere als jene auf den Fremdleistungsbelegen. Es sei völlig unglaubwürdig, dass einem anderen als dem Leistungserbringer Geld (in bar) ausgehändigt werde, wenn dieser ständig die Unterschrift wechsele und außerdem lt. Honorarabrechnung die Überweisung auf ein Bankkonto gefordert werde. Zudem sei bei ständig wechselnder Unterschrift anzunehmen, dass der Geldempfänger immer oder oft eine andere Person gewesen sei.

- Zu DD: Dieser sei in den Jahren 2008 bis 2014 mit Unterbrechungen für den Abgabepflichtigen (seinen Vater) im Dienstverhältnis tätig gewesen. Warum er gegenüber dem Abgabepflichtigen zwischenzeitlich in den Jahren 2010 und 2011 als selbständiger Unternehmer aufgetreten sein soll, sei nicht nachvollziehbar und seien wohl steuerliche Gründe hierfür anzunehmen. Dass DD seinem Vater bis zum Jahr 2012 einen Schaden von ca. 100.000,00 € zugefügt haben soll (lt. Niederschrift mit dem Abgabepflichtigen vom 18. Dezember 2012) und dieser mit seinem Sohn dann doch wieder in Geschäftsverbindung getreten sein soll, erscheine unglaubwürdig. Auch die Ausführungen des Abgabepflichtigen (lt. Niederschrift vom 21. September 2015), dass DD für die Gestaltung der Ausgangsrechnungen und der Homepage des Abgabepflichtigen mit „*Betriebsstätten in Österreich-Deutschland-Türkei-Italien*“ (angeblich ein Phantasiegebilde bzw. Marketinggag) verantwortlich sei, erscheine unglaubwürdig bzw. widerspreche jeglicher Lebenserfahrung. Welcher Unternehmer lasse sich seine Ausgangsrechnungen und Internetauftritte von jemandem, der ihn schon vielfach geschädigt und hintergangen habe, in einer Weise gestalten, die für jeden Außenstehenden (Kunden, Lieferanten, Behörden usw.) ein völlig falsches Bild vom Unternehmen ergebe?
- Zu EE: Auch EE sei mit Unterbrechungen als Dienstnehmerin beim Abgabepflichtigen (ihrem Ehegatten) angestellt gewesen. Ihren Ausführungen zufolge habe sie die Fremdleistungen für den Ehegatten alleine ausgeführt. Demgegenüber hätten - den Angaben des Abgabepflichtigen zufolge - EE und DD gemeinsam diese Leistungen an ihn erbracht. EE gebe weiters an, dass sie täglich abgerechnet habe und ihr das Geld übergeben worden sei; dies stehe in Widerspruch zu ihren Abrechnungsbelegen (mit einem jeweils längeren Leistungszeitraum) und den Zahlungsbestätigungen dazu. Grundaufzeichnungen fehlten ohnehin. Die Unterschrift der EE auf den Abrechnungsbelegen sei nicht ident mit jener auf der Niederschrift vom 21. September 2015. EE fehlten jegliche unternehmerische Fähigkeiten und Voraussetzungen. Dem Abgabepflichtigen sei auch bekannt gewesen, dass - wenn schon - DD im Namen von EE die Leistungen erbracht habe.

Aus den genannten Gründen werde der Fremdleistungsaufwand dieser drei Personen nicht wie beantragt anerkannt. Es werde jedoch unterstellt, dass Leistungen in irgendeiner Form (entweder durch DD und EE - wie schon in anderen Jahren - im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit oder eventuell durch andere Personen als Subunternehmerleistungen) erbracht worden seien, wenn auch nicht in der geltend

gemachten Höhe. Die erklärten Gewinne würden angesichts der Tatsache, dass im Aufwand abgesehen vom Personal- und Fremdleistungsaufwand keine weiteren hohen Aufwandspositionen (Zinsen, AfA, Reparaturen usw.) enthalten seien, und aufgrund der Angaben des Abgabepflichtigen (lt. Niederschrift vom 18. Dezember 2012), dass er häufig selbst „*von sieben Uhr morgens bis zwei Uhr in der Nacht*“ putze, äußerst gering erscheinen.

Der Fremdleistungsaufwand werde daher in einer Höhe geschätzt, dass er mitsamt dem bereits geltend gemachten Personalaufwand in Summe 50 % der erklärten Erlöse lt. KZ 9040 entspreche. Dieser Prozentsatz sei zwar etwas niedriger als jener, der sich aus den - im Zuge der Nachschau nicht geänderten - Steuererklärungen für die Jahre 2008 (53,88 %) und 2012 (63,72 %) ergebe, jedoch in Anbetracht der angeführten Umstände und Unsicherheiten in einem Schätzungsverfahren als ausreichend zu betrachten.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 sei daher teilweise Folge zu gegeben. Der Fremdleistungsaufwand sei mit 12.883,42 € (im Jahr 2009), 83.335,16 € (im Jahr 2010), 51.662,51 € (im Jahr 2011) und 18.555,81 € (im Jahr 2013) anzuerkennen. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2010 und 2013 sei als unbegründet abzuweisen. Die Vorsteuer werde wie schon in den angefochtenen Bescheiden zur Gänze nicht anerkannt. Die Nichtanerkennung der Vorsteuer erfolge aus formellen (kein genauer Leistungsumfang und -zeitraum auf den Abrechnungen) und materiellen Gründen (Scheinrechnungen bzw. -leistungen).

4. Am 14. Jänner 2016 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht, in dem er auf das bisherige Vorbringen verwies.

## **II. Sachverhalt und Beweiswürdigung**

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) HH betrieb in den Streitjahren als Einzelunternehmer ein Reinigungsunternehmen unter der Firma „*Firma1*“. Vom 1. April 2007 bis 8. Jänner 2014 war er Inhaber eines Reinigungsgewerbes umfassend Tätigkeiten, wie sie Hausbesorger zu verrichten haben, sowie die Reinigung in Wohnungen nach Art der Hausfrau/des Hausmannes unter Einsatz der in Haushalten üblicherweise verwendeten Reiniger und Geräte (Bescheid der Bezirkshauptmannschaft X vom 2. April 2007, GZ. abc). Die Gewerbeberechtigung wurde am 8. Jänner 2014 gemäß § 85 Z 7 GewO 1994 vom Gewerbeinhaber zurückgelegt. Seit dem 15. Dezember 2008 ist der Bf. auch Gewerbeinhaber des reglementierten Gewerbes der „*Denkmal-, Fassaden- und Gebäudereinigung (Handwerk) gemäß § 94 Ziffer 13 Gewerbeordnung 1994*“ (Gewerbeschein der Bezirkshauptmannschaft X vom 16. Dezember 2008, GZ. bcd).

Mit Beschluss des GerichtesY vom 30. Mai 2016, Geschäftszahl2, wurde über den Schuldner HH ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet, das in ein Konkursverfahren führte. Mit Beschluss des GerichtesY vom 20. Juli 2017, Geschäftszahl2, wurde der Konkurs nach Schlussverteilung gemäß § 139 IO aufgehoben,

auf die Insolvenzgläubiger entfiel eine Quote von 16,56 %. Die Aufhebung des Konkurses wurde mit Beschluss vom 2. August 2017 rechtskräftig.

2. Im maßgeblichen Zeitraum erklärte der Bf. folgende Erlöse (KZ 9040) und durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte Gewinne:

|                              | 2008<br>€ | 2009<br>€  | 2010<br>€  | 2011<br>€  | 2012<br>€  | 2013<br>€ |
|------------------------------|-----------|------------|------------|------------|------------|-----------|
| Erlöse                       | 80.047,75 | 150.796,47 | 287.607,94 | 210.125,33 | 115.063,74 | 97.290,33 |
| Gewinn aus<br>Gewerbebetrieb | 14.185,76 | 25.194,12  | 20.102,93  | 23.050,62  | 13.955,67  | 17.663,12 |

Im maßgeblichen Zeitraum machte der Bf. bei der Gewinnermittlung folgenden Personalaufwand und Fremdleistungsaufwand geltend:

|                                 | 2008<br>€ | 2009<br>€ | 2010<br>€  | 2011<br>€ | 2012<br>€ | 2013<br>€ |
|---------------------------------|-----------|-----------|------------|-----------|-----------|-----------|
| Personal-<br>aufwand            | 10.675,55 | 62.514,82 | 60.468,81  | 53.400,16 | 38.019,36 | 30.089,36 |
| Fremdleis-<br>tungs-<br>aufwand | 32.453,10 | 24.080,00 | 160.928,60 | 91.568,33 | 35.300,00 | 20.000,00 |

Der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand betraf ua. folgende Personen, die als Subunternehmer für den Bf. HH tätig geworden seien:

|    | 2009<br>€ | 2010<br>€  | 2011<br>€ | 2013<br>€ |
|----|-----------|------------|-----------|-----------|
| CC | 23.850,00 | 123.310,00 |           |           |
| DD |           | 21.000,00  | 66.000,00 |           |
| EE |           |            |           | 20.000,00 |

Mit den im Anschluss an eine Nachschau gemäß § 144 BAO erlassenen angefochtenen Einkommensteuerbescheiden wurde der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand um 23.850,00 € (im Jahr 2009), 144.310,00 € (im Jahr 2010), 66.000,00 € (im Jahr 2011) und 20.000,00 € (im Jahr 2013) gekürzt. Die damit zusammenhängende Vorsteuerkürzung belief sich in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden auf 28.862,00 € (im Jahr 2010) und 4.000,00 € (im Jahr 2013; Vorsteuer Bauleistungen lt. KZ 082). Die Kürzungen betrafen den Fremdleistungsaufwand, der den vorgelegten Rechnungen der CC, des

DD (Sohn des Bf.) und der EE (Ehegattin des Bf.) zugrunde lag. Nach Ansicht des Finanzamtes würden die zu diesen drei „*Fremdleistern*“ vorgelegten Rechnungen auf das Vorliegen von Scheinrechnungen und Scheinleistungen bzw. auf die Vorlage gefälschter Belege durch den Bf. schließen lassen. Streit besteht darüber, ob der zu diesen Personen geltend gemachte Fremdleistungsaufwand (samt Vorsteuern) steuerlich anerkannt werden kann.

**3.** Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 269 Abs. 1 BAO in der Fassung FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; VwGH 19.2.2002, 98/14/0213; VwGH 9.9.2004, 99/15/0250).

#### **4. Rechnungen CC:**

**4.1.** CC, geb. am TagX, war im maßgeblichen Zeitraum (in den Jahren 2009 und 2010) als Einzelunternehmerin selbständig im Reinigungsgewerbe tätig. Vom 1. September 2008 bis 18. August 2010 war sie Inhaberin eines Reinigungsgewerbes umfassend Tätigkeiten, wie sie Hausbesorger zu verrichten haben, sowie die Reinigung in Wohnungen nach Art der Hausfrau/des Hausmannes unter Einsatz der in Haushalten üblicherweise verwendeten Reiniger und Geräte. Die Gewerbeberechtigung wurde ihr sodann wegen Konkurseröffnung, Abweisung eines Konkursantrages usw. (§ 13 Abs. 3 und 5, § 85 Z 8 iVm § 87 Abs. 1 Z 2 GewO 1994) entzogen.

Der „*Lohnzettelauswertung Arbeitgeber*“ ist zu entnehmen, dass FF (dabei handelt es sich dem Zentralen Melderegister zufolge um die Person mit früherem Namen „LL“), geb. am TagY, bei CC im Zeitraum vom 14. Juli 2009 bis 31. Dezember 2009 als Arbeiter gemeldet war. Darüber hinaus waren von CC im Zeitraum ihrer aufrechten Gewerbeberechtigung keine Arbeitnehmer gemeldet. Das Bundesfinanzgericht geht jedoch davon aus, dass in diesem Zeitraum neben FF auch dessen Lebensgefährtin GG, geb. am TagZ, sowie wahrscheinlich noch zwei bis drei weitere Personen - sämtliche ohne sozialversicherungsrechtlich gemeldet gewesen zu sein - für CC als Reinigungskräfte tätig gewesen sind. Dies ergibt sich aus der am 3. März 2014 durch die Finanzpolizei gemäß § 89 Abs. 3 EStG 1988 iVm § 143 BAO erfolgten niederschriftlichen Einvernahme der GG als - demnach unter Wahrheitspflicht stehende - Auskunftsperson. FF war (seiner eigener Aussage zufolge; vgl. dessen niederschriftliche Einvernahme gemäß § 89 Abs. 3 EStG

1988 iVm § 143 BAO als Auskunftsperson am 24. März 2014 durch die Finanzpolizei) in den Jahren 2009 und 2010 für CC tätig, wobei er - in Übereinstimmung mit GG - bestätigte, dass neben ihm und seiner Lebensgefährtin „*noch zwei andere Personen*“ für CC als Reinigungskräfte tätig gewesen seien.

**4.2.** Im Zuge der Nachschau wurden dem Finanzamt Rechnungen über erbrachte Fremdleistungen vorgelegt, die an den Bf. (Firma „*Firma1*“) gerichtet wurden und als Rechnungsaussteller „*Rechnungsaussteller1*“ ausweisen. Die Rechnungen betrafen den Rechnungszeitraum 31. Juli 2009 bis 30. Dezember 2010. Den Rechnungen ist zu entnehmen, dass der Rechnungsbetrag „*sofort nach Rechnungserhalt netto Kassa*“ bzw. „*innen 14 Tagen netto Kassa*“ auf ein näher bekannt gegebenes Bankkonto eingezahlt werden sollte. Demgegenüber wurde auf den Rechnungen immer eine Barzahlung bestätigt, wobei diese Empfangsbestätigungen - soweit leserlich - mit „CD“, „DC“ bzw. „CCC“ gezeichnet wurden. Zu den Rechnungen wurden jeweils auch die entsprechenden Belege „*Kassa-Eingang*“ vorgelegt, auf denen als Empfänger „*Reinigungsfirma*“ aufscheint. Diese Belege „*Kassa-Eingang*“ wurden - soweit leserlich - mit „DC“ als Empfänger gezeichnet.

**4.3.** Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die in den Rechnungen an den Bf. ausgewiesenen Fremdleistungen - wenn überhaupt - nicht von CC erbracht wurden und diese Rechnungen auch ohne Wissen, Zutun bzw. Billigung der CC ausgestellt wurden. Dies aus folgenden Gründen:

**4.3.1.** Am 14. Mai 2012 wurde CC vom Finanzamt M zu den gegenständlichen Rechnungen und allfälligen Subunternehmerleistungen für den Bf. als Zeugin niederschriftlich einvernommen. Über mehrmaliges gezieltes Befragen gab sie zu Protokoll, dass sie den Bf. nicht kenne und noch nie von einer Firma „*Firma1*“ gehört habe. Sie habe nie Kontakt zu dieser Firma gehabt. Es gebe weder eine Vereinbarung noch einen schriftlichen Vertrag mit dieser Firma. Sie habe auch keine Aufzeichnungen über die Firma „*Firma1*“, da sie zum ersten Mal im Zuge dieser Einvernahme von einer solchen Firma erfahren habe. Sie habe vom Bf. auch keine Zahlungen für welche Leistungen immer erhalten.

Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund, an den - im Übrigen widerspruchsfreien - Aussagen der CC zu zweifeln. Dies umso weniger, als diese Person auf die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage als Zeugin aufmerksam gemacht wurde (§ 289 StGB).

**4.3.2.** Auf der Niederschrift vom 14. Mai 2012 befinden sich insgesamt vier Original-Unterschriften (auf jeder Seite eine) der als Zeugin vernommenen CC. Der Schriftzug dieser Unterschriften ist - für jeden ersichtlich - nicht ident mit jenem der Empfangsbestätigungen auf den an den Bf. gerichteten Rechnungen und den Belegen „*Kassa-Eingang*“. Diese Empfangsbestätigungen stammen somit definitiv nicht von CC (was von ihr auch anlässlich der Einvernahme am 14. Mai 2012 bestätigt wurde), die

Unterschriften auf den Rechnungen und Belegen „*Kassa-Eingang*“ wurden - von wem immer - unter missbräuchlicher Verwendung des Namens CC gefälscht.

In diesem Zusammenhang fällt auf, dass die Empfangsbestätigungen sowohl auf den Rechnungen als auch auf den Belegen „*Kassa-Eingang*“ - obwohl sie von derselben Person, nämlich CC, stammen sollten - unterschiedliche Schriftzüge aufweisen, was eindeutig darauf hinweist, dass die Rechnungen und Belege „*Kassa-Eingang*“ von verschiedenen Personen unterschrieben (demnach gefälscht) wurden.

**4.3.3.** CC wurde die Gewerbeberechtigung am 18. August 2010 entzogen. Es kann daher ausgeschlossen werden, dass CC nach diesem Zeitpunkt als Einzelunternehmerin selbständig noch Reinigungsleistungen erbracht und (auch dem Bf. gegenüber) abgerechnet hat. Den vorgelegten Rechnungen an den Bf. können daher, soweit sie nach dem 18. August 2010 ausgestellt wurden (betrifft insgesamt neun Rechnungen), auch aus diesem Grund keine Subunternehmerleistungen der CC an den Bf. zugrunde liegen.

**4.3.4.** Anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme am 14. Mai 2012 gab CC zu Protokoll, dass sie - seit sie in Österreich sei - über ein einziges Bankkonto (bei der Bank1 mit der Konto-Nr. IBAN) verfüge. Der Umstand, dass auf den vorgelegten Rechnungen an den Bf. (teilweise) auch diese Bankverbindung aufscheint, kann auf sich beruhen, weil tatsächlich keine Banküberweisungen auf das in den Rechnungen angeführte Konto erfolgt sind, sondern auf den Rechnungen vielmehr immer Barzahlungen bestätigt wurden.

**4.3.5.** Das Bundesfinanzgericht stellt nicht in Abrede, dass CC aufgrund der ihr ausgestellten Gewerbeberechtigung tatsächlich im Reinigungsgewerbe selbständig tätig geworden ist, allerdings nicht gegenüber dem Bf. Anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme am 14. Mai 2012 führte sie dazu aus, dass ihr einziger Auftraggeber die S-GmbH gewesen sei. Sie habe nur für diese Firma gearbeitet, der Auftrag sei von ihrem Mitarbeiter FF verschafft worden. Gerade die aktenkundige Leistungsbeziehung zur S-GmbH und deren Abwicklung bestärken das Bundesfinanzgericht in der Überzeugung, dass CC gegenüber der S-GmbH, nicht aber gegenüber dem Bf. Reinigungsleistungen erbracht hat:

- Dem Bundesfinanzgericht liegt der zwischen der S-GmbH als Auftraggeberin und CC als Auftragnehmerin (gleichzeitig Subunternehmerin) am 2. Juli 2009 abgeschlossene schriftliche Werkvertrag betreffend die Reinigung von Objekten vor. Die S-GmbH zahlte CC demnach eine Vergütung nach monatlicher Leistungsperiode und gesonderter Rechnungsstellung aufgrund der bestätigten Arbeitsnachweise. Als Vergütung wurden 14,50 €/Regiestunde zuzüglich 20 % USt vereinbart. Demgegenüber liegt ein schriftlicher Werkvertrag im Hinblick auf eine allfällige Leistungsbeziehung der CC zum Bf. nicht vor. Wie der Bf. selbst einräumte (vgl. die niederschriftliche Einvernahme des Bf. als Verdächtiger am 18. Dezember 2012 durch das Finanzamt AA als Finanzstrafbehörde I. Instanz), seien mit seinen Subunternehmern (von einer - hier nicht interessierenden, weil von der Abgabenbehörde steuerlich anerkannten - Ausnahme abgesehen) „*keine Verträge*“ abgeschlossen worden, es existierten auch „*keine schriftlichen*

*Aufzeichnungen*“. Es ist nicht nachvollziehbar, dass CC als Subunternehmerin nicht auch mit dem Bf. (wie mit der S-GmbH) einen schriftlichen Werkvertrag abgeschlossen hätte, wenn sie diesem gegenüber tatsächlich in einer Leistungsbeziehung gestanden wäre.

- Nach Abschluss des schriftlichen Werkvertrages vom 2. Juli 2009 stellte CC als Subunternehmerin gegenüber der S-GmbH im Jahr 2009 (beginnend mit 31. Juli 2009) monatlich Rechnungen über von ihr erbrachte Reinigungsarbeiten aus. Diese Rechnungen liegen dem Bundesfinanzgericht in Kopie vor (Rechnungsaussteller „*Rechnungsaussteller1*“). Diese Rechnungen weisen die im betreffenden Monat geleisteten Reinigungsarbeiten detailliert aus (jeweils Angabe der Reinigungsobjekte, des genauen Leistungszeitraumes/Reinigungsobjekt, der geleisteten Regiestunden/Reinigungsobjekt, der vereinbarten Einzelvergütung von 14,50 €/Regiestunde und des Gesamtpreises/Reinigungsobjekt). Der sich ergebende monatliche Rechnungsbetrag führte demnach zu ununden Beträgen. Demgegenüber lässt sich den an den Bf. gerichteten Rechnungen (Rechnungsaussteller „*Rechnungsaussteller1*“) keine stundenweise Abrechnung für jedes einzelne Reinigungsobjekt mit Angabe der geleisteten Reinigungsstunden und des Stundensatzes entnehmen (die einzelnen Reinigungsobjekte wurden teilweise nicht einmal namentlich genannt, es findet sich lediglich der Hinweis: „*Diverse*“). Es erfolgte vielmehr eine pauschale Abrechnung mit großteils runden Beträgen, wobei diese Beträge nicht nachvollzogen werden können. Es ist nicht einsichtig, dass CC - wenn sie dem Bf. gegenüber tatsächlich Reinigungsleistungen erbracht hätte - diese Arbeiten nicht ebenfalls (wie gegenüber der S-GmbH) in einer im Geschäftsverkehr zwischen Unternehmern üblichen Art und Weise (demnach keine Pauschalverrechnung ohne Angabe der erbrachten Leistungen) abgerechnet hätte.
- Die S-GmbH hat die an sie gerichteten Rechnungen der CC kontrolliert (und teilweise auch korrigiert) und sodann den (berichtigten) Rechnungsbetrag auf das angegebene Bankkonto überwiesen. Bei dem angeführten Bankkonto handelte es sich um das Konto der CC bei der Bank1 mit der Konto-Nr. IBAN, das sie anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme am 14. Mai 2012 zu Protokoll gab. Demgegenüber habe der Bf. die an ihn gerichteten Rechnungen - den Empfangsbestätigungen zufolge - immer bar bezahlt. Es ist nicht einsichtig, dass CC - wenn sie dem Bf. gegenüber tatsächlich Reinigungsleistungen erbracht hätte - diesem gegenüber nicht ebenfalls (wie gegenüber der S-GmbH) auf eine Überweisung des angeführten Rechnungsbetrages bestanden hätte, wie dies im Geschäftsverkehr zwischen Unternehmern üblich ist. Dass Barzahlungen (auch im Reinigungsgewerbe) unüblich sind, ist auch den der Beschwerde beigelegten Erlöskonten (Konto 4020: „*Erlöse 20 %*“) zu entnehmen, wonach die Ausgangsrechnungen des Bf. stets mittels Banküberweisung beglichen wurden.

**4.4.** Das Bundesfinanzgericht geht - den Beschwerdevorentscheidungen des Finanzamtes folgend - in freier Beweiswürdigung weiters davon aus, dass den Rechnungen an den Bf. (Rechnungsaussteller „*Rechnungsaussteller1*“) - in welchem Ausmaß auch immer - tatsächlich erbrachte Subunternehmerleistungen zugrunde gelegen sind, wenngleich diese Reinigungsarbeiten nicht von CC erbracht wurden. Als

Leistungserbringer dieser Fremdleistungen kommt FF in Betracht, dies aus folgenden Gründen:

**4.4.1.** FF war für den Bf. als Subunternehmer tätig und gleichzeitig dessen Ansprechpartner. Dies ergibt sich unzweifelhaft aus der niederschriftlichen Einvernahme des Bf. als Verdächtiger am 18. Dezember 2012 durch das Finanzamt AA als Finanzstrafbehörde I. Instanz:

Nachdem die Zusammenarbeit mit der Subunternehmerin MM (Firma „*Firma3*“) beendet worden sei, weil sie zu teuer geworden sei, sei der Bf. bei der Suche nach einem neuen Subunternehmer von FF angerufen worden. FF, den der Bf. aus einer früheren Zusammenarbeit bei der Fa. „*Firma2*“ gekannt habe, habe Arbeit gesucht. FF habe die bisher von MM betreuten Objekte zur Reinigung übernommen. Für FF hätten drei Leute geputzt, insgesamt seien es vier Personen (konkret Familienmitglieder) gewesen. Die Reinigungsmittel habe FF mitgebracht und auch bezahlt. Der Bf. habe die Reinigungsobjekte FF am Anfang persönlich gezeigt, den Ablauf der Reinigung beschrieben und täglich nachkontrolliert. Wenn schlecht geputzt worden sei, habe er selbst nachgeputzt. Die „*Firma*“ habe manchmal sehr schlecht geputzt, woraufhin der Bf. FF Geld abgezogen habe. Der Bf. habe aber mit FF zusammenarbeiten müssen, weil er keine anderen Subunternehmer gefunden habe und Aufträge zu erfüllen gewesen seien. FF habe die Zusammenarbeit ungefähr im Juli oder August 2010 beendet, weil ihm und seiner Familie die Arbeit zu hart gewesen sei. Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund, an den Aussagen des Bf. zu zweifeln.

**4.4.2.** FF hatte Zugang zu den Rechnungsformularen der CC (mit dem Vermerk: „*Rechnungsaussteller1*“), um diese missbräuchlich für die von ihm gegenüber dem Bf. erbrachten Fremdleistungen zu verwenden. Zum einen war er CC verwandtschaftlich verbunden, er war der Neffe des (damaligen, zwischenzeitlich verstorbenen) Lebensgefährten der CC. Zum anderen stand FF - wie bereits dargestellt - im maßgeblichen Zeitraum (in den Jahren der Leistungserbringung gegenüber dem Bf., somit in den Jahren 2009 und 2010) als Reinigungskraft in einem Dienstverhältnis zu der als Einzelunternehmerin selbständig im Reinigungsgewerbe tätigen CC. Er war dabei geringfügig beschäftigt, wobei er „*durchschnittlich 2 Stunden am Tag für meine Firma geputzt*“ habe (vgl. die niederschriftliche Einvernahme der CC als Zeugin am 14. Mai 2012 vor dem Finanzamt M; vgl. auch die niederschriftliche Einvernahme des FF gemäß § 89 Abs. 3 EStG 1988 iVm § 143 BAO als Auskunftsperson am 24. März 2014 durch die Finanzpolizei). Gerade diese bloß geringfügige Beschäftigung erlaubte es FF nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, daneben noch Reinigungsarbeiten auf selbständiger Basis (konkret für den Bf.) auszuführen.

FF war für CC nicht nur als Reinigungskraft tätig, er erstellte für seine Arbeitgeberin auch die Ausgangsrechnungen für die von ihr (gegenüber dem einzigen Auftraggeber S-GmbH) erbrachten Subunternehmerleistungen (vgl. die niederschriftliche Einvernahme der CC als Zeugin am 14. Mai 2012 durch das Finanzamt M; vgl. auch die niederschriftliche Einvernahme des FF gemäß § 89 Abs. 3 EStG 1988 iVm § 143 BAO als Auskunftsperson

am 24. März 2014 durch die Finanzpolizei). In dieses Bild fügt sich, dass FF den - bereits erwähnten - zwischen der S-GmbH als Auftraggeberin und CC als Auftragnehmerin am 2. Juli 2009 abgeschlossenen schriftlichen Werkvertrag als „*mit uneingeschränkter Handlungs- und Inkassovollmacht*“ ausgestatteter Vertreter der CC unterschrieben hat. FF stand somit in einem besonderen Vertrauensverhältnis zu seiner Arbeitgeberin CC. Der Bf. sprach sogar davon (vgl. die Beschwerde vom 26. Mai 2015), dass FF damals mit CC „*intim befreundet*“ gewesen sei, wie er von anderen Quellen bestätigt bekommen habe. Es war daher für FF umso leichter, Zugang zu den Rechnungsformularen der CC zu erhalten, um diese (missbräuchlich) für seine Zwecke zu verwenden.

**4.4.3.** Die Empfangsbestätigungen auf den an den Bf. gerichteten Rechnungen und den Belegen „*Kassa-Eingang*“ stammen (größtenteils) offensichtlich von FF, der die Unterschriften unter missbräuchlicher Verwendung des Namens CC fälschte. Dies ergibt sich eindeutig durch einen Abgleich dieser Unterschriften mit den vorhandenen Original-Unterschriften des FF (zB auf der Niederschrift anlässlich seiner Einvernahme als Auskunftsperson am 24. März 2014; auf dem am 2. Juli 2009 abgeschlossenen schriftlichen Werkvertrag zwischen der S-GmbH und CC), die denselben Schriftzug aufweisen.

In diesem Zusammenhang kann ausgeschlossen werden, dass FF (wie beim Werkvertragsverhältnis der CC gegenüber der S-GmbH) auch gegenüber dem Bf. als Vertreter der CC (für von ihr erbrachte Subunternehmerleistungen) aufgetreten ist. Zum einen liegt eine Leistungserbringung der CC gegenüber dem Bf. nicht vor, zum anderen hätte FF - wenn er als Vertreter für seine Arbeitgeberin CC aufgetreten wäre - die entsprechenden Empfangsbestätigungen auf den Ausgangsrechnungen und Belegen „*Kassa-Eingang*“ mit seinem eigenen Namen (allenfalls mit dem Zusatz „*in Vertretung*“; vgl. diesbezüglich auch den Werkvertrag vom 2. Juli 2009) unterschrieben, und nicht in Fälschungsabsicht mit dem Namen der CC.

**4.4.4.** Für das Bundesfinanzgericht sind die Beweggründe des FF, CC für die von ihm gegenüber dem Bf. erbrachten Fremdleistungen als Leistungserbringer vorzuschieben, durchaus nachvollziehbar. FF verfügte über keine Gewerbeberechtigung, er hätte daher im Reinigungsgewerbe als Unternehmer gar nicht selbständig tätig sein dürfen. Als Dienstnehmer erzielte FF einen Stundenlohn von 7,40 € (vgl. die niederschriftliche Einvernahme der CC als Zeugin am 14. Mai 2012 vor dem Finanzamt M). Demgegenüber konnte er, wenn er dieselben Reinigungsarbeiten nicht als Dienstnehmer, sondern im Werkvertrag gegenüber seinen Auftraggebern als „*Selbständiger*“ erbrachte, annähernd das Doppelte verdienen (vgl. etwa den zwischen der S-GmbH und CC am 2. Juli 2009 abgeschlossenen schriftlichen Werkvertrag). Die Verschleierung des wahren Leistungserbringers diente letztlich auch der Steuervermeidung. Letztlich gab auch der Bf. zu verstehen (vgl. das Schreiben vom 30. Juli 2015 in Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes AA vom 13. Juli 2015), dass FF das Unternehmen der CC benutzt habe, „*um eigene Geschäfte ohne Ablieferung von Steuern abzuwickeln.*“

Damit im Einklang steht die Verantwortung des Bf. (vgl. die Beschwerde vom 26. Juni 2015), dass auch er von FF hinsichtlich des wahren Leistungserbringers „getäuscht“ worden sei. FF habe ihm eines Tages „CC“ als Inhaberin einer Gebäudereinigungsfirma vorgestellt und darauf hingewiesen, dass er (FF) Geschäftsführeragenden für dieses Unternehmen wahrnehme und die Kontakte über ihn abzuwickeln seien. Die Fremdleistungen seien sodann im Rahmen der erteilten Aufträge erbracht und auch so (mit dem Rechnungsformular der CC) abgerechnet worden. Der Bf. habe keinerlei Veranlassung gehabt, an der Identität der ihm als „CC“ vorgestellten Dame zu zweifeln, wenngleich er darüber getäuscht worden sei. So sei er erst später darauf gekommen, dass es sich bei der ihm vorgestellten Dame nicht um CC, sondern um die tatsächliche Lebensgefährtin des FF, GG, gehandelt habe.

**4.4.5.** Zur Abrundung des Geschehens soll nicht unerwähnt bleiben, dass FF das Rechnungsformular der CC (mit dem Vermerk: „*Rechnungsaussteller1*“) offensichtlich auch in einem anderen Fall missbräuchlich verwendete. Wie bereits erwähnt, erstellte er für CC die Ausgangsrechnungen für die von ihr (gegenüber dem einzigen Auftraggeber S-GmbH) erbrachten Subunternehmerleistungen. Wurde auf diesen Ausgangsrechnungen regelmäßig das Bankkonto der CC bei der Bank1 mit der Konto-Nr. IBAN angeführt, auf das der Rechnungsbetrag auch überwiesen wurde, so findet sich auf einer Ausgangsrechnung gegenüber der S-GmbH ein anderes (nicht der CC gehörendes) Bankkonto bei der Bank2.

Anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme am 14. Mai 2012 durch das Finanzamt M stellte CC dazu als Zeugin fest, dass sie von diesem Bankkonto bei der Bank2 erst erfahren habe, als der ausgewiesene Rechnungsbetrag nicht auf ihr Bankkonto bei der Bank1 überwiesen worden sei. Die S-GmbH habe ihr mitgeteilt, dass das Honorar auf ein Bankkonto bei der Bank2 überwiesen worden sei. Und weiter: „*Man hat mir eine Ausgangsrechnung vorgelegt, welche vermutlich von Herrn FFF in meinem Namen und mit der Kontonummer der Bank2 ausgewiesen wurde*“. Sie habe sodann in der Zweigstelle der Bank2 vorgesprochen und mitgeteilt, dass sie dort kein Bankkonto eröffnet habe und nichts von der ausgewiesenen Kontonummer wisse. Das Konto möge gesperrt werden.

**4.4.6.** Es kann weiters ausgeschlossen werden, dass CC - wie dies der Bf. in seiner Beschwerde vom 26. Juni 2015 anmerkte - als „*eine Art Strohfrau*“ für FF aufgetreten sei. Ein Strohmann ist eine von einem Hintermann vorgeschobene Person, die im eigenen Namen für fremde Rechnung nach außen als Leistender auftritt. Als Strohmann wird im Allgemeinen derjenige bezeichnet, der einen (verdeckten) Treuhandauftrag ausführt. Die Treuhandschaft setzt eine auch so gewollte Vereinbarung zwischen Treugeber und Treuhänder voraus.

Gerade an einem solchen Treuhandauftrag zwischen FF (als Treugeber) und CC (als Treuhänder) fehlt es im vorliegenden Beschwerdefall. Die in den Rechnungen an den Bf. ausgewiesenen Fremdleistungen wurden von FF erbracht, der die Rechnungsformulare der CC (missbräuchlich) für seine Zwecke verwendete. Die den Fremdleistungen

zugrunde liegenden Rechnungen wurden ohne Wissen, Zutun bzw. Billigung der CC ausgestellt. CC war in die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bf. und FF nicht involviert.

**4.5.** In weiterer Folge kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht ausgeschlossen werden, dass den als Fremdleistungsaufwand geltend gemachten Rechnungen an den Bf. (Rechnungsaussteller „*Rechnungsaussteller1*“) - teilweise - überhaupt keine Subunternehmerleistungen (diesfalls erbracht von FF) zugrunde gelegen sind. Dies ergibt sich in freier Beweiswürdigung anhand der vorliegenden Unterlagen, insbesondere aus den an den Bf. gerichteten Rechnungen selbst.

Die Unterschriften (Empfangsbestätigungen) auf den Rechnungen und Belegen „*Kassa-Eingang*“ wurden ausnahmslos unter missbräuchlicher Verwendung des Namens CC gefälscht. Dem Schriftbild nach stammen diese (gefälschten) Unterschriften von verschiedenen Personen. Einige davon lassen sich - wie bereits dargestellt (vgl. Pkt. II. 4.4.3. dieses Erkenntnisses) - unzweifelhaft FF zuordnen. Das Bundesfinanzgericht geht aber auch davon aus, dass einige Unterschriften auf diesen Unterlagen vom Bf. selbst stammen. Dies ergibt sich eindeutig durch einen Abgleich dieser (gefälschten) Unterschriften mit den vorhandenen Original-Unterschriften des Bf. (zB auf der Niederschrift anlässlich seiner Einvernahme als Verdächtiger am 18. Dezember 2012; auf dem Übergabeprotokoll zwischen der Firma „*Firma1*“ und dem Käufer PP vom 1. März 2014; auf der Niederschrift anlässlich der Einvernahme des Bf. als Abgabepflichtiger am 21. September 2015 vor dem Finanzamt AA), die denselben Schriftzug aufweisen.

Vom Bf. wurden daher unter missbräuchlicher Verwendung des Namens CC Eigenbelege ausgestellt, um Fremdleistungen der CC vorzutäuschen, obwohl diese gegenüber dem Bf. als Subunternehmer gar nicht tätig geworden ist. Für den Bf. war es nicht schwierig, sich Zugang zu den Rechnungsformularen der CC zu verschaffen, um diese für seine Zwecke zu verwenden, zumal er FF, der in gleicher Weise (missbräuchlich) für seine Zwecke vorgegangen ist, aus der früheren Zusammenarbeit bei der Fa. „*Firma2*“ gut kannte und dieser auch für den Bf. Reinigungsarbeiten erbrachte.

**4.6.** Insgesamt ergibt sich im Hinblick auf die Rechnungen an den Bf. (Rechnungsaussteller „*Rechnungsaussteller1*“) ein uneinheitliches, verwirrendes und in sich widersprüchliches Bild. Einerseits lassen sich die Unterschriften (Empfangsbestätigungen) auf den Rechnungen und Belegen „*Kassa-Eingang*“ einem konkreten Unterzeichner teilweise gar nicht zuordnen. Andererseits stammen diese - ständig wechselnden - Unterschriften dem Schriftbild nach nicht nur von verschiedenen Personen, sondern sind teilweise sogar unterschiedlich zwischen den Empfangsbestätigungen auf der Rechnung und dem zugehörigen Beleg „*Kassa-Eingang*“ (obwohl mit gleichem Datum ausgestellt).

Dem Bundesfinanzgericht ist es daher nicht möglich, den steuerlich absetzbaren Fremdleistungsaufwand anhand der vorliegenden Rechnungen und sonstigen Unterlagen genau zu ermitteln. Es lässt sich insbesondere nicht exakt nachvollziehen, in welchem Ausmaß den Rechnungen an den Bf. tatsächlich (demnach von FF) erbrachte

Subunternehmerleistungen zugrunde gelegen sind bzw. in welchem Ausmaß vom Bf. selbst Eigenbelege ausgestellt wurden. Das Ausmaß des steuerlich absetzbaren Fremdleistungsaufwandes lässt sich daher nur im Schätzungswege ermitteln (vgl. Pkt. IV. 1.3. dieses Erkenntnisses).

## **5. Rechnungen DD:**

**5.1.** DD, geb. am Tag1, ist der Sohn des Bf. HH. Vom 3. Jänner 2008 bis 30. April 2010 war er durchgehend als Dienstnehmer (Reinigungskraft) bei seinem Vater (Firma „Firma1“) beschäftigt. Vom 1. April 2010 bis 12. November 2012 war DD lt. GISA-Abfrage Inhaber eines Reinigungsgewerbes (Firma „Firma4“) umfassend Tätigkeiten, wie sie Hausbesorger zu verrichten haben, sowie die Reinigung in Wohnungen nach Art der Hausfrau/des Hausmannes unter Einsatz der in Haushalten üblicherweise verwendeten Reiniger und Geräte. Als Endigungsgrund scheint die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung gemäß § 85 Z 7 GewO 1994 auf.

Der „*Lohnzettelauswertung Arbeitgeber*“ ist zu entnehmen, dass DD im Zeitraum seiner aufrechten Gewerbeberechtigung keine Arbeitnehmer gemeldet bzw. bei sich beschäftigt hatte. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen des DD (seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb) für diesen Zeitraum (somit für die Jahre 2010 bis 2012) vom Finanzamt gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Vom 13. Mai 2013 bis 18. Oktober 2013 (und teilweise auch in den Folgejahren) war er wiederum bei seinem Vater (Firma „Firma1“) im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt.

**5.2.** Im Zuge der Nachschau wurden dem Finanzamt Rechnungen über erbrachte Fremdleistungen vorgelegt, die an den Bf. (Firma „Firma1“) gerichtet wurden und als Rechnungsaussteller „Firma4“ ausweisen. Die Rechnungen betrafen den Rechnungszeitraum 30. April 2010 bis 31. Oktober 2011 (davon drei Rechnungen über insgesamt 21.000,00 € im Jahr 2010 und fünf Rechnungen über insgesamt 66.000,00 € im Jahr 2011). Den Rechnungen ist zu entnehmen, dass der Rechnungsbetrag „*innerhalb von 14 Tagen*“ auf ein näher bekannt gegebenes Bankkonto eingezahlt werden sollte. Demgegenüber wurde auf den Rechnungen immer eine Barzahlung bestätigt. Zu den Rechnungen wurden auch die entsprechenden Belege „*Kassa-Eingang*“ vorgelegt, auf denen als Empfänger „Firma4“ aufscheint.

Die Unterschriften (Empfangsbestätigungen) auf den an den Bf. gerichteten Rechnungen und den Belegen „*Kassa-Eingang*“ stammen nicht von DD, sondern definitiv von seinem Vater HH, der diese Unterlagen mit seinem eigenen Namen unterzeichnete. Dies ergibt sich eindeutig durch einen Abgleich dieser Unterschriften mit den vorhandenen Original-Unterschriften des Bf. (zB auf der Niederschrift anlässlich seiner Einvernahme als Verdächtiger am 18. Dezember 2012; auf dem Übergabeprotokoll zwischen der Firma „Firma1“ und dem Käufer PP vom 1. März 2014; auf der Niederschrift anlässlich der Einvernahme des Bf. als Abgabepflichtiger am 21. September 2015 vor dem Finanzamt AA). Es handelt sich dabei jeweils um gleiche Unterschriften.

**5.3.** Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass den als Fremdleistungsaufwand geltend gemachten Rechnungen an den Bf. (Rechnungsaussteller „Firma4“) keine Subunternehmerleistungen seines Sohnes DD zugrunde gelegen sind und es sich bei der ausgewiesenen Selbständigkeit des DD lediglich um eine „Scheinselbständigkeit“ gehandelt hat. Dies aus folgenden Gründen:

- Zwischen dem Bf. und seinem Sohn DD wurde kein Werkvertrag bezüglich der Erbringung von Subunternehmerleistungen abgeschlossen, es existieren auch keine schriftlichen Aufzeichnungen (vgl. die niederschriftliche Einvernahme des Bf. als Verdächtiger am 18. Dezember 2012 durch das Finanzamt AA als Finanzstraßbehörde I. Instanz). Anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme als Abgabepflichtiger am 21. September 2015 vor dem Finanzamt AA gab der Bf. demgegenüber zu verstehen, dass er mit seinem Sohn einen Werkvertrag abgeschlossen gehabt habe, den er dem Finanzamt „alsbald übermitteln“ werde. Diesem Ersuchen ist der Bf. jedoch bis dato nicht nachgekommen. Es ist auch nicht bekannt, dass DD für andere Auftraggeber im Werkvertrag Reinigungsleistungen erbracht hätte.
- Von DD wurden beim Finanzamt auch keine Steuererklärungen zur Erfassung allfälliger Einkünfte aus Gewerbebetrieb abgegeben. Im Zeitraum seiner aufrechten Gewerbeberechtigung hatte er keine Arbeitnehmer gemeldet bzw. bei sich beschäftigt. Die Rechnungen an den Bf. (Rechnungsaussteller „Firma4“) wurden offensichtlich nicht von DD (für welche Subunternehmerleistungen auch immer) ausgestellt, die Empfangsbestätigungen auf diesen Rechnungen und den Belegen „Kassa-Eingang“ stammen ebenfalls nicht von DD. Diese Empfangsbestätigungen wurden vielmehr vom Bf. (sogar mit seinem eigenen Namen) ausgestellt, was den Schluss zulässt, dass gar keine Zahlungen (für welche Subunternehmerleistungen auch immer) geflossen sind.
- Den Rechnungen an den Bf. liegt keine stundenweise Abrechnung für das einzelne Reinigungsobjekt mit Angabe der geleisteten Reinigungsstunden und des Stundensatzes, sondern vielmehr eine pauschale Abrechnung mit ausnahmslos runden Beträgen zugrunde. Diese Beträge können demnach nicht nachvollzogen werden. Eine Pauschalverrechnung ohne Angabe der erbrachten Leistungen ist im Geschäftsverkehr zwischen fremden Unternehmern ebenso wenig üblich, wie (hier offensichtlich ohnehin nicht geleistete) Barzahlungen.

**5.4.** In Würdigung der gesamten Umstände ist von einer „Scheinselbständigkeit“ des DD und davon auszugehen, dass vom Bf. Eigenbelege ausgestellt wurden, um Fremdleistungen seines Sohnes DD vorzutäuschen, obwohl dieser gegenüber dem Bf. als Subunternehmer gar nicht tätig geworden ist. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann aber - den Beschwerdeentscheidungen des Finanzamtes folgend - nicht ausgeschlossen werden, dass DD während der Zeit seiner „Scheinselbständigkeit“ in irgendeiner Weise für seinen Vater tätig geworden ist. So ist aktenkundig, dass er unmittelbar vor Ausstellung der Gewerbeberechtigung und auch nach deren Zurücklegung bei seinem Vater (Firma „Firma1“) als Dienstnehmer beschäftigt war. Es wird daher als sachgerecht erachtet, einen Teil des geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes

als Abgeltung für von seinem Sohn DD (in welcher Form und in welchem Ausmaß auch immer) erbrachte Dienstleistungen anzuerkennen. Das Ausmaß des steuerlich absetzbaren Aufwandes lässt sich nur im Schätzungswege ermitteln (vgl. Pkt. IV. 1.3. dieses Erkenntnisses).

## **6. Rechnungen EE:**

**6.1.** EE, geb. am Tag2, ist die Ehegattin des Bf. HH. In den Streitjahren war sie wie folgt als Dienstnehmerin (Reinigungskraft) bei ihrem Ehegatten (Firma „Firma1“) beschäftigt: vom 3. Jänner 2008 bis 13. März 2009, vom 11. Mai 2010 bis 31. Jänner 2011, vom 4. April 2011 bis 4. November 2011 und vom 10. April 2012 bis 4. Jänner 2013. Vom 20. November 2012 bis 14. Juli 2014 war EE lt. GISA-Abfrage Inhaberin eines Reinigungsgewerbes (Firma „Firma5“) umfassend Tätigkeiten, wie sie Hausbesorger zu verrichten haben, sowie die Reinigung in Wohnungen nach Art der Hausfrau/des Hausmannes unter Einsatz der in Haushalten üblicherweise verwendeten Reiniger und Geräte. Die Endigung der Gewerbeberechtigung erfolgte *„wegen rechtskräftiger Nichteröffnung oder Aufhebung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens (§ 13 Abs. 3 und Abs. 5 erster Satz iVm § 85 Z 2 GewO 1994)“*.

Der *„Lohnzettelauswertung Arbeitgeber“* ist zu entnehmen, dass EE im Zeitraum ihrer aufrechten Gewerbeberechtigung lediglich einen Arbeitnehmer (kurzfristig) gemeldet bzw. bei sich beschäftigt hatte. Dabei handelte es sich um ihren Sohn DD (Beschäftigung vom 11. November 2013 bis 31. Dezember 2013). Für den Zeitraum der aufrechten Gewerbeberechtigung (somit für die Jahre 2012 bis 2014) wurden von EE beim Finanzamt ausnahmslos Erklärungen zur ArbeitnehmerInnenveranlagung (Formular L 1) eingereicht, nicht jedoch Einkommensteuererklärungen (Formular E 1) zur Erfassung von Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die Besteuerungsgrundlagen der EE (ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb) wurden vom Finanzamt in der Folge auch nicht gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Vom 6. Juli 2015 bis 31. Jänner 2016 war EE wiederum bei ihrem Ehegatten (Firma „Firma1“) im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt.

**6.2.** Im Zuge der Nachschau wurden dem Finanzamt Rechnungen über erbrachte Fremdleistungen vorgelegt, die an den Bf. (Firma „Firma1“) gerichtet wurden und als Rechnungsaussteller „Firma5“ ausweisen. Die Rechnungen betrafen den Rechnungszeitraum 1. März 2013 bis 1. September 2013 (sechs Rechnungen über insgesamt 20.000,00 €). Den Rechnungen ist zu entnehmen, dass die Steuerschuld für diese Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 auf den Leistungsempfänger übergegangen ist und dass der Rechnungsbetrag *„innerhalb 14 Tagen“* auf ein näher bekannt gegebenes Bankkonto eingezahlt werden sollte. Demgegenüber wurde auf den Rechnungen immer eine Barzahlung bestätigt. Zu den Rechnungen wurden keine Belege *„Kassa-Eingang“* ausgestellt bzw. wurden solche nicht vorgelegt.

Die Empfangsbestätigungen auf den an den Bf. gerichteten Rechnungen stammen nicht von EE. Die Empfangsbestätigungen bestehen jeweils lediglich aus einer Paraphe, die offensichtlich von ihrem Ehegatten HH stammt. Dies ergibt sich eindeutig durch einen

Abgleich dieser Paraphen mit den vorhandenen Original-Unterschriften des Bf. (zB auf der Niederschrift anlässlich seiner Einvernahme als Verdächtiger am 18. Dezember 2012; auf dem Übergabeprotokoll zwischen der Firma „Firma1“ und dem Käufer PP vom 1. März 2014; auf der Niederschrift anlässlich der Einvernahme des Bf. als Abgabepflichtiger am 21. September 2015 vor dem Finanzamt AA), die denselben Schriftzug aufweisen.

**6.3.** Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass den als Fremdleistungsaufwand geltend gemachten Rechnungen an den Bf. (Rechnungsaussteller „Firma5“) keine Subunternehmerleistungen seiner Ehegattin EE zugrunde gelegen sind und es sich bei der ausgewiesenen Selbständigkeit der EE lediglich um eine „Scheinselbständigkeit“ gehandelt hat. Dies aus folgenden Gründen:

- Zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin EE wurde kein Werkvertrag bezüglich der Erbringung von Subunternehmerleistungen abgeschlossen, es existieren auch keine schriftlichen Aufzeichnungen (vgl. die niederschriftliche Einvernahme des Bf. als Verdächtiger am 18. Dezember 2012 durch das Finanzamt AA als Finanzstrafbehörde I. Instanz). Anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme als Abgabepflichtiger am 21. September 2015 vor dem Finanzamt AA gab der Bf. demgegenüber zu verstehen, dass er mit seiner Ehegattin einen Werkvertrag abgeschlossen gehabt habe, den er dem Finanzamt „alsbald übermitteln“ werde. Diesem Ersuchen ist der Bf. jedoch bis dato nicht nachgekommen. Es ist auch nicht bekannt, dass EE für andere Auftraggeber im Werkvertrag Reinigungsleistungen erbracht hätte, bzw. wurde dies von ihr dezidiert verneint (vgl. die niederschriftliche Einvernahme der EE als Abgabepflichtige am 21. September 2015 vor dem Finanzamt AA).
- Von EE wurden beim Finanzamt auch keine Steuererklärungen zur Erfassung allfälliger Einkünfte aus Gewerbebetrieb abgegeben. Im Zeitraum ihrer aufrechten Gewerbeberechtigung hatte sie keine Arbeitnehmer gemeldet bzw. bei sich beschäftigt, wenn man von der kurzzeitigen „Beschäftigung“ ihres Sohnes DD Ende 2013 absieht. Gerade diese „Beschäftigung“ ihres Sohnes scheint aber einer steuerlichen Anerkennung nicht standzuhalten, liegen doch dazu keinerlei Unterlagen vor. Auch die Entlohnung ihres Sohnes kann nicht nachvollzogen werden; so hätte ihr Sohn dem Lohnzettel zufolge für die gut eineinhalb Monate der „Beschäftigung“ (11. November 2013 bis 31. Dezember 2013) einen in der Reinigungsbranche unrealistisch hohen Bruttolohn von 3.500,00 € ausbezahlt bekommen.
- Die Rechnungen an den Bf. (Rechnungsaussteller „Firma5“) wurden offensichtlich nicht von EE (für welche Subunternehmerleistungen auch immer) ausgestellt, die Empfangsbestätigungen auf diesen Rechnungen stammen ebenfalls nicht von EE. Diese Empfangsbestätigungen wurden vielmehr vom Bf. ausgestellt, was den Schluss zulässt, dass gar keine Zahlungen (für welche Subunternehmerleistungen auch immer) geflossen sind.
- Den Rechnungen an den Bf. liegt keine stundenweise Abrechnung für das einzelne Reinigungsobjekt mit Angabe der geleisteten Reinigungsstunden und des Stundensatzes, sondern vielmehr eine pauschale Abrechnung mit ausnahmslos (auf

tausend Euro) gerundeten Beträgen zugrunde. Diese Beträge können demnach nicht nachvollzogen werden. Eine Pauschalverrechnung ohne Angabe der erbrachten Leistungen ist im Geschäftsverkehr zwischen fremden Unternehmern ebenso wenig üblich, wie (hier offensichtlich ohnehin nicht geleistete) Barzahlungen.

- Wenn EE anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme als Abgabepflichtige am 21. September 2015 vor dem Finanzamt AA mehrere Reinigungsobjekte nannte, die sie für den Bf. „*als Subunternehmer*“ gereinigt habe, so kann nicht ausgeschlossen werden, dass sich diese Aussage auf ihre langjährige Tätigkeit als Reinigungskraft, die sie für ihren Ehegatten im Rahmen ihrer Dienstverhältnisse erbracht hat, bezogen hat. Dies umso mehr, als EE dazu - für einen Unternehmer ungewöhnlich - keine genauen Angaben machen konnte: *„Die genauen Daten der Firmen, Anschriften und Leistungszeiträume sind nicht bekannt bzw. kann ich mich nicht mehr erinnern.“* Auch die Aussage, dass bei Durchführung der Reinigungsarbeiten durch sie *„zur gleichen Zeit“* auch Dienstnehmer des Bf. anwesend gewesen seien und gearbeitet hätten, spricht eindeutig gegen eine Unternehmereigenschaft der EE. Es kann nämlich nicht nachvollzogen werden, dass der Bf. seine Dienstnehmer zu Reinigungsarbeiten abstellt, wenn diese an ein Subunternehmen (diesfalls an EE) ausgelagert worden wären.
- Die niederschriftliche Einvernahme der EE am 21. September 2015 vor dem Finanzamt AA führte überdies zu massiven Widersprüchen und Ungereimtheiten. So gab sie zu Protokoll, dass sie gegenüber ihrem Ehegatten *„täglich abgerechnet“* und diesem die Honorarrechnungen übergeben habe. Damit im Widerspruch stehen die vorliegenden Rechnungen an den Bf. (Rechnungsaussteller „*Firma5*“), denen eine unregelmäßige, meistens monatliche Abrechnung zugrunde liegt. Zu den grundlegenden Pflichten eines Unternehmers gehört auch, dass Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren sind (§ 132 BAO). Dazu stellte EE lediglich fest, dass die betreffenden Belege zu den verwendeten Putzgeräten und -mitteln sowie diverse von ihr geführte Aufzeichnungen nicht auffindbar seien. Weiters sagte sie aus, dass sie zwei Fahrzeuge für die Reinigungstätigkeit angeschafft habe, die auch auf ihren Namen angemeldet gewesen seien; einen Führerschein besitze sie aber nicht. Genaue Angaben dazu könne sie ohnehin nicht mehr machen. Auch für diese Fahrzeuge habe sie keinerlei Belege (bezüglich Kauf und Verkauf), an die Kennzeichen könne sie sich nicht mehr erinnern.

**6.4.** In Würdigung der gesamten Umstände ist von einer „*Scheinselbständigkeit*“ der EE und davon auszugehen, dass vom Bf. Eigenbelege ausgestellt wurden, um Fremdleistungen seiner Ehegattin EE vorzutäuschen, obwohl diese gegenüber dem Bf. als Subunternehmer gar nicht tätig geworden ist. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann aber - den Beschwerdevorentscheidungen des Finanzamtes folgend - nicht ausgeschlossen werden, dass EE während der Zeit ihrer „*Scheinselbständigkeit*“ in irgendeiner Weise für ihren Ehegatten tätig geworden ist. So ist aktenkundig, dass sie in den Jahren vor Ausstellung der Gewerbeberechtigung und auch nach deren Endigung bei ihrem Ehegatten (Firma „*Firma1*“) als Dienstnehmerin beschäftigt war. Es wird daher als sachgerecht erachtet, einen Teil des geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes

als Abgeltung für von seiner Ehegattin EE (in welcher Form und in welchem Ausmaß auch immer) erbrachte Dienstleistungen anzuerkennen. Das Ausmaß des steuerlich absetzbaren Aufwandes lässt sich nur im Schätzungswege ermitteln (vgl. Pkt. IV. 1.3. dieses Erkenntnisses).

### **III. Rechtslage**

#### **1. Bestimmungen des UStG 1994:**

**1.1.** Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

**1.2.** Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

**1.3.** Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der Fassung des AbgSiG 2007, BGBl. I Nr. 99/2007, kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 in der Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, kann der Unternehmer die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

**1.4.** Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 ist Steuerschuldner in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 der Unternehmer, in den Fällen des § 11 Abs. 14 UStG 1994 der Aussteller der Rechnung.

Gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 in der Fassung des BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, wird bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung

der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen. Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

## **2. Bestimmungen des EStG 1988:**

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

## **3. Bestimmungen der Bundesabgabenordnung:**

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

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO 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.

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO 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.

## **IV. Erwägungen**

### **1. Ertragsteuerliche Überlegungen**

#### **1.1. Rechnungen CC:**

Die in den Rechnungen an den Bf. (Rechnungsaussteller „*Rechnungsaussteller1*“) ausgewiesenen Fremdleistungen wurden nicht von CC erbracht, diese Rechnungen wurden auch ohne Wissen, Zutun bzw. Billigung der CC ausgestellt. Zum einen liegen diesen als Fremdleistungsaufwand geltend gemachten Rechnungen tatsächlich Subunternehmerleistungen zugrunde, allerdings erbracht von FF im fremden Namen (nämlich jenem der CC), aber für eigene Rechnung. Er ist unter einem falschen Namen aufgetreten, er hat sein Handeln also im fremden Namen vorgetäuscht, indem er die Rechnungsformulare der CC missbräuchlich für die von ihm erbrachten Fremdleistungen verwendete. Im Ausmaß der tatsächlich von FF gegenüber dem Bf. erbrachten Subunternehmerleistungen ist ein Fremdleistungsaufwand bei der Gewinnermittlung absetzbar, wobei dieses Ausmaß nur im Schätzungswege ermittelt werden kann.

Zum anderen wurden vom Bf. unter missbräuchlicher Verwendung der Rechnungsformulare der CC Eigenbelege ausgestellt, um Fremdleistungen der CC vorzutäuschen, obwohl diese gegenüber dem Bf. als Subunternehmer gar nicht tätig geworden ist. In diesem Bereich liegt mangels tatsächlich erbrachter Subunternehmerleistungen ein bei der Gewinnermittlung absetzbarer Fremdleistungsaufwand nicht vor.

## 1.2. Rechnungen DD und EE:

Den als Fremdleistungsaufwand geltend gemachten Rechnungen an den Bf. (Rechnungsaussteller „Firma4“ bzw. „Firma5“) liegen keine Subunternehmerleistungen des DD bzw. der EE zugrunde. Bei der ausgewiesenen Selbständigkeit dieser Personen hat es sich um eine „Scheinselbständigkeit“ gehandelt. Vom Bf. wurden Eigenbelege ausgestellt, um Fremdleistungen des DD und der EE vorzutäuschen, obwohl diese gegenüber dem Bf. als Subunternehmer gar nicht tätig geworden sind.

Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass es sich bei DD (Sohn) und EE (Ehegattin) um nahe Angehörige des Bf. handelt. Es ist festzuhalten, dass das bei Angehörigen regelmäßige Fehlen eines zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes zum Anlass genommen werden könnte, durch rechtliche Gestaltungen steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeizuführen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Kriterien entsprechen der ständigen Rechtsprechung (vgl. Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 160, mwN). Nach diesen Grundsätzen wird daher ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur dann anzuerkennen sein, wenn er ernsthaft gewollt ist. Maßstab für die Ernsthaftigkeit ist, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden.

Für den Streitfall ist davon auszugehen, dass das behauptete Werkvertragsverhältnis (Subunternehmerverhältnis) zwischen dem Bf. und seinem Sohn (bzw. seiner Ehegattin) die an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzulegenden steuerlichen Erfordernisse keinesfalls erfüllt (vgl. dazu Pkt. II. 5.3. und 6.3. dieses Erkenntnisses). Ein solches Werkvertragsverhältnis zur Erbringung von Subunternehmerleistungen wurde mit dem Sohn bzw. der Ehegattin lediglich zum Schein abgeschlossen.

Da dennoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass DD und EE während der Zeit ihrer „Scheinselbständigkeit“ in irgendeiner Weise für den Bf. tätig geworden sind, wird vom Bundesfinanzgericht - dem Finanzamt AA folgend - ein (im Schätzungswege zu ermittelnder) Teil des geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes als Abgeltung für

(in welcher Form und in welchem Ausmaß auch immer) erbrachte Dienstleistungen anerkannt.

### 1.3. Schätzung des Aufwandes für Reinigungsleistungen:

Die Schätzungsberechtigung beruht allein auf der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, wobei unmaßgebend bleibt, ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden an der lückenhaften bzw. mangelhaften Darstellung der Besteuerungsgrundlagen trifft oder nicht. In dem Maß, in dem der Abgabepflichtige der Erfüllung der ihm gesetzlich auferlegten Pflichten zur vollständigen Aufzeichnung bzw. Verbuchung der Geschäftsvorfälle und letztlich in der Folge der Besteuerungsgrundlagen nicht oder nur in unzulänglicher Weise nachkommt, hat die entsprechende komplementäre Tätigkeit der Abgabenbehörde einzusetzen.

Ziel der Schätzung muss zwar stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, dh. sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes bzw. nur lückenhafter Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Es liegt allerdings im Wesen jeder Schätzung, dass die auf solche Weise ermittelten Besteuerungsgrundlagen die tatsächlich erzielten Ergebnisse naturgemäß nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Diese jeder Schätzung innewohnende Unsicherheit muss aber der, der begründeten Anlass zur Schätzung gibt, hinnehmen, und zwar auch dann, wenn sie zufällig bzw. ungewollt gegen ihn ausschlagen sollte. Diese Unsicherheit wird unvermeidlich größer, je geringer bzw. dürftiger Anhaltspunkte, von denen aus schlüssige Folgerungen gezogen werden können, gegeben sind, desto weiter kann sich das Schätzungsergebnis von den tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen entfernen (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 184 Tz 3).

Die Schätzungsberechtigung ergibt sich im Streitfall allein schon aus der sachlichen Unrichtigkeit der als Fremdleistungsaufwand geltend gemachten Rechnungen.

Vom Finanzamt AA wurde der anzuerkennende „*Fremdleistungsaufwand*“ in den Beschwerdevorentscheidungen in einer Höhe geschätzt, dass er mitsamt dem bereits geltend gemachten Personalaufwand in Summe 50 % der erklärten Erlöse lt. KZ 9040 entspricht. Diese Schätzungsmethode wird vom Bundesfinanzgericht als sachgerecht erachtet:

Zum einen stehen die erklärten (und vom Finanzamt im Zuge der Nachschau nicht beanstandeten) Erlöse bei einem Dienstleistungsgewerbe wie dem vorliegenden Reinigungsgewerbe in unmittelbarer Wechselbeziehung zum Personal- und Fremdleistungsaufwand, weshalb dieser aussagekräftig den erklärten Erlösen gegenübergestellt werden kann. Vom Bf. wurden bei den Gewinnermittlungen - abgesehen vom Personal- und Fremdleistungsaufwand - auch keine weiteren hohen Aufwandspositionen (Zinsen, AfA, Reparaturen usw.) angesetzt. Zum anderen liegen mit 2008 und 2012 zwei Jahre vor, in denen die Nachschau des Finanzamtes zu keinen Änderungen der eingereichten Steuererklärungen geführt hat. Aus den

unbeanstandeten Gewinnermittlungen dieser Jahre ergibt sich für den Personal- und Fremdleistungsaufwand ein Prozentsatz von 53,88 % (im Jahr 2008) und 63,72 % (im Jahr 2012) im Verhältnis zu den erklärten Erlösen. Diese Prozentsätze entsprechen in etwa dem vom Finanzamt im Zuge der Schätzung des Personal- und Fremdleistungsaufwandes in den strittigen Jahren angesetzten Prozentsatz. Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass der Bf. - wie bereits dargelegt - allenfalls dieser Schätzung innewohnende Unsicherheiten hinnehmen muss, zumal Anhaltspunkte zur Ermittlung der tatsächlichen (aber nicht erwiesenen) Besteuerungsgrundlagen bei der gegebenen Sachlage nur spärlich vorhanden sind.

Im Zuge der Schätzung ist von folgenden Parametern auszugehen:

|                                                                | 2009<br>€  | 2010<br>€  | 2011<br>€  | 2013<br>€ |
|----------------------------------------------------------------|------------|------------|------------|-----------|
| erklärte Erlöse lt. KZ<br>9040                                 | 150.796,47 | 287.607,94 | 210.125,33 | 97.290,33 |
| davon 50 %                                                     | 75.398,23  | 143.803,97 | 105.062,66 | 48.645,16 |
| erklärter<br>Personalaufwand                                   | 62.514,82  | 60.468,81  | 53.400,16  | 30.089,36 |
| erklärter<br>Fremdleistungs-<br>aufwand                        | 24.080,00  | 160.928,60 | 91.568,33  | 20.000,00 |
| Summe erklärter<br>Personal- und<br>Fremdleistungs-<br>aufwand | 86.594,82  | 221.397,41 | 144.968,49 | 50.089,36 |
| Differenz zu<br>50 % Erlöse =<br>Gewinnerhöhung lt.<br>BFG     | 11.196,59  | 77.593,44  | 39.905,83  | 1.444,20  |

**1.4.** Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 ist daher teilweise Folge zu geben. Der „Fremdleistungsaufwand“ wird - den Beschwerdevereinsentscheidungen des Finanzamtes folgend - mit 12.883,41 € (im Jahr 2009), 83.335,16 € (im Jahr 2010), 51.662,50 € (im Jahr 2011) und 18.555,80 € (im Jahr 2013) anerkannt.

## **2. Umsatzsteuerliche Überlegungen**

**2.1.** In den Jahren 2009 und 2010 stützte der Bf. den Vorsteuerabzug auf § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994. Demnach machte er im Zusammenhang mit den an ihn gerichteten

Rechnungen (Rechnungsaussteller „*Rechnungsaussteller1*“) Vorsteuern von 4.770,00 € (im Jahr 2009) und 24.662,00 € (im Jahr 2010) und im Zusammenhang mit den an ihn gerichteten Rechnungen (Rechnungsaussteller „*Firma4*“) Vorsteuern von 4.200,00 € (im Jahr 2010) geltend. In den an den Bf. gerichteten Rechnungen (Rechnungsaussteller „*Firma4*“) des Jahres 2011 (fünf Rechnungen über insgesamt 66.000,00 €) wurde wegen Überganges der Steuerschuld bei Bauleistungen gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 in der Fassung des BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, keine Umsatzsteuer mehr gesondert ausgewiesen. Dementsprechend wurden vom Bf. auch keine Vorsteuerbeträge gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 aus diesen Rechnungen geltend gemacht, die Nachschau des Finanzamtes führte zu keiner Änderung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2011.

Nur ein Unternehmer, der den Umsatz im Rahmen des Unternehmens bewirkt, ist nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 berechtigt bzw. verpflichtet, Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis auszustellen. Ist der Rechnungsaussteller nicht Unternehmer, so schuldet er zwar die unberechtigt gesondert ausgewiesene Steuer (§ 11 Abs. 14 UStG 1994), der Rechnungsempfänger darf diese Steuer aber nicht als Vorsteuer geltend machen. Der Vorsteuerabzug setzt aber nicht nur die Unternehmereigenschaft des leistenden Unternehmers voraus, er erfordert vielmehr auch die Leistungserbringung im Rahmen des Unternehmens des leistenden Unternehmers (zB VwGH 28.10.1998, 97/14/0142). Ein Vorsteuerabzug kommt somit nicht in Betracht, wenn die Rechnung als leistenden Unternehmer ein Rechtssubjekt aufweist, von dem die Leistung nicht erbracht wurde (VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; vgl. auch *Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel*, UStG, § 12 Rz 126, 127).

Im Hinblick auf die Rechnungen (Rechnungsaussteller „*Rechnungsaussteller1*“ und „*Firma4*“) ist davon auszugehen, dass die darin enthaltenen Leistungen - wenn überhaupt - nicht von den ausgewiesenen Rechnungsausstellern (CC bzw. DD) erbracht wurden. Aufgrund der festgestellten „*Scheinselbständigkeit*“ des DD liegt bei diesem auch keine Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG 1994 vor. Für den Vorsteuerabzug des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 mangelt es daher auch am Tatbestandsmerkmal „*von anderen Unternehmern*“. Im Übrigen liegen den als Fremdleistungsaufwand geltend gemachten Rechnungen (Rechnungsaussteller „*Rechnungsaussteller1*“ und „*Firma4*“) - teilweise - überhaupt keine Subunternehmerleistungen zugrunde. Die vom Bf. geltend gemachten Vorsteuern von 4.770,00 € (im Jahr 2009) und 28.862,00 € (im Jahr 2010) können daher nicht anerkannt werden.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 ist als unbegründet abzuweisen, der angefochtene Bescheid ändert sich nicht. Festgehalten wird, dass mit der Beschwerde vom 26. Juni 2015 nicht auch der im Zuge der Nachschau vom Finanzamt AA erlassene, zu einer Nachforderung von 4.770,00 € führende Bescheid vom 18. Mai 2015 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009 angefochten wurde.

**2.2.** In den an den Bf. gerichteten Rechnungen (Rechnungsaussteller „*Firma5*“) des Jahres 2013 (sechs Rechnungen über insgesamt 20.000,00 €) wurde wegen Überganges der Steuerschuld bei Bauleistungen (Reinigung von Bauwerken) gemäß § 19 Abs. 1a

UStG 1994 in der Fassung des BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen. In der beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2013 erklärte der Bf. daraufhin eine auf diese Rechnungen entfallende Steuerschuld Bauleistungen lt. KZ 048 von 4.000,00 €. Gleichzeitig machte er einen auf § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 in der Fassung des AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, gestützten Vorsteuerabzug Bauleistungen lt. KZ 082 von 4.000,00 € geltend.

In bestimmten, gesetzlich normierten Fällen geht die Steuerschuld vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger über (Reverse Charge). Ist der Leistungsempfänger ein zum vollen Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer iSd § 2 UStG 1994, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, kann er den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 in derselben UVA geltend machen, in der er die auf ihn übergegangene Steuerschuld zu erklären hat, sodass es zu keiner Belastung kommt. Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht unabhängig vom Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung (EuGH 1.4.2004, Bockemühl, C-90/02; vgl. auch *Reinbacher in Melhardt/Tumpel*, UStG, § 19 Rz 19 ff).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 kann der Unternehmer ua. die gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 geschuldeten Beträge für Bauleistungen (Reinigung von Bauwerken), die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Aufgrund der festgestellten „*Scheinselfständigkeit*“ der EE liegt bei dieser keine Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG 1994 vor. Den als Fremdleistungsaufwand geltend gemachten Rechnungen (Rechnungsaussteller „*Firma5*“) liegen keine Subunternehmerleistungen zugrunde; vom Bf. wurden vielmehr Eigenbelege ausgestellt, um Fremdleistungen seiner Ehegattin vorzutäuschen. Da Bauleistungen, die für das Unternehmen des Bf. ausgeführt worden wären, nicht vorliegen und er damit nicht als Leistungsempfänger angesehen werden kann, trifft den Bf. auch keine Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994. Damit kann aber auch ein Vorsteuerabzug nicht auf § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 gestützt werden.

Dem Finanzamt ist somit beizupflichten, dass die Vorsteuern Bauleistungen lt. KZ 082 von 4.000,00 € im Jahr 2013 nicht zustehen. Demgegenüber schuldet der Bf. aber auch keine Umsatzsteuer Bauleistungen lt. KZ 048 von 4.000,00 €, da er im Zusammenhang mit den Rechnungen (Rechnungsaussteller „*Firma5*“) nicht Empfänger von Leistungen (Subunternehmerleistungen) ist. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2013 ist insoweit abzuändern. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2013 ist somit teilweise Folge zu geben.

**3.** Zum Nachweis des geltend gemachten Fremdleistungsaufwandes ersuchte der Bf. um Ladung der CC, des FF, der GG, des DD und der EE als Auskunftspersonen.

Dazu wird festgehalten, dass diese Personen (von DD abgesehen) zum vorliegenden Sachverhalt - insbesondere zu den an den Bf. gerichteten, als Fremdleistungsaufwand abgesetzten Rechnungen und zu allfälligen Subunternehmerleistungen an den Bf. - bereits niederschriftlich einvernommen wurden (CC am 14. Mai 2012 als Zeugin durch das

Finanzamt M, FF am 24. März 2014 als Auskunftsperson durch die Finanzpolizei, GG am 3. März 2014 als Auskunftsperson durch die Finanzpolizei und EE am 21. September 2015 als Abgabepflichtige durch das Finanzamt AA). Die Aussagen dieser Personen wurden vom Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner Beweiswürdigung entsprechend gewürdigt. Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung, an den Aussagen dieser - größtenteils unter Wahrheitspflicht stehenden - Personen zu zweifeln. Von einer neuerlichen Ladung dieser Personen als Auskunftsperson kann daher abgesehen werden.

Anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme der EE am 21. September 2015 vor dem Finanzamt AA war auch deren Sohn DD (als Übersetzer) anwesend. Zu einer Einvernahme auch des DD ist es sodann aus von ihm zu verantwortenden Zeitgründen nicht mehr gekommen. Von ihm wurde jedoch zugesichert, dass er am darauffolgenden Tag (22. September 2015, 10:00 Uhr) zwecks niederschriftlicher Einvernahme im Finanzamt AA vorsprechen werde. DD hat in der Folge weder beim Finanzamt AA angerufen, noch ist er zum vereinbarten Zeitpunkt erschienen. Es besteht somit keine Veranlassung, DD ein weiteres Mal zwecks Auskunftserteilung zu laden.

Im Übrigen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Bf. den Antrag auf Ladung der genannten Personen als Auskunftsperson (vgl. den Vorlageantrag vom 14. Jänner 2016) offenbar in der Absicht gestellt hat, das Beschwerdeverfahren zu verschleppen. So waren diese Personen (von DD abgesehen) zu diesem Zeitpunkt bereits niederschriftlich zum maßgeblichen Sachverhalt einvernommen worden, das Ergebnis dieser Einvernahmen war dem Bf. ebenfalls bekannt.

## V. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich wie folgt:

|                                            | 2009<br>€ | 2010<br>€  | 2011<br>€ | 2013<br>€ |
|--------------------------------------------|-----------|------------|-----------|-----------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung | 25.194,12 | 20.102,93  | 23.050,62 | 17.663,12 |
| Grundfreibetrag lt. Erklärung              | 0,00      | 3.003,88   | 3.444,00  | 2.639,27  |
| Gewinnerhöhung lt. BFG                     | 11.196,59 | 77.593,44  | 39.905,83 | 1.444,20  |
| Zwischensumme                              | 36.390,71 | 100.700,25 | 66.400,45 | 21.746,59 |
| Grundfreibetrag lt. BFG                    | 0,00      | -3.900,00  | -3.900,00 | -2.827,06 |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG       | 36.390,71 | 96.800,25  | 62.500,45 | 18.919,53 |

Die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2009, 2010, 2011 und 2013 (entspricht den Festsetzungen lt. Beschwerdevereitscheidungen) sowie der Umsatzsteuer für das Jahr 2013 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden.

## **VI. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Bei der Prüfung, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß gegenüber dem Bf. Subunternehmerleistungen (Reinigungsleistungen) erbracht wurden, handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beantworten ist. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 5. Jänner 2018