

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 10.06.2016 des ***Bf1***, x.1992 geboren, ***2*** wohnhaft, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Wolfgang Langeder, 1150 Wien, Stutterheimstraße 16-18/II/Etage 4 etabliert, gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 und gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 und den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015, alle Bescheide vom Finanzamtes Wien 4/5/10, vom 17.05.2016, zugestellt am 19.05.2016, zu StNr.: 04 ***BF1StNr1***,

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2013 und 2015 wird keine Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt:

1. Zum Verfahrensverlauf

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf. genannt) war ab dem Jahr 2013 für den Transport- und Logistikkonzern A. (konkret für die Firmen A1 und A2) als selbständiger Zustellsubunternehmer tätig. Entsprechend den von der A. (idF kurz A) an ihre selbständigen Zustellpartner gestellten Geschäftsbedingungen, hat der Bf. das ins Firmenbuch eingetragene Einzelunternehmen „***Bf1*** Kleintransporte e.U.“ (FN X1) gegründet. Die A war der einzige Auftraggeber des Bf. Er hat von A die Besorgung der Paketdienstleistungen aller Art für die Zustelltouren, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210 und 211 übernommen.

Der Bf. hat in der Regel diese Zustelldienstleistungen nicht selbst erbracht, sondern für ganze Touren wiederum an Subunternehmer weitergegeben. Im Verhältnis zur A hatten diese Personen die Stellung von Subsubunternehmern. Der Bf. hat den Gewinn aus seiner betrieblichen Tätigkeit mittels Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt.

Anlässlich einer von den Abgabenbehörden durchgeführten Prüfung der gesamten Unternehmerkette traten Unstimmigkeiten in den Aufzeichnungen und Abrechnungen beim Bf. zu Tage, die das Vorliegen von Scheinaufwendungen indizierten. Unter anderem habe die Außenprüfung unterschiedliche Rechnungsbelege über denselben Abrechnungszeitraum beim Bf. und seinem Subunternehmer (S1) sowie eine dazu in offenkundigem Widerspruch stehende Abrechnung des Bf. mit dem Generalunternehmer A festgestellt (BP-Bericht v. 10.05.2016 und BP-Niederschrift vom 10.05.2016 betreffend ***Bf1*** sowie BP-Bericht v. 26.11.2015 und BP-Niederschrift v. 25.11.2015 einschließlich Parteieneinvernahme v. 8.10.2015 betreffend S-1).

Das Finanzamt hat in der Folge entsprechend den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die von den Abgabenerklärungen abweichenden Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2013, 2014 und 2015, vom 17.05.2016, erlassen.

Der Bf. erhob durch seinen steuerlichen Vertreter (StV) mit Schriftsatz vom 10.06.2016, eingebracht am 14.06.2016, gegen diese Abgabenbescheide frist- und formgerecht Bescheidbeschwerde und beantragte eine ersatzlose Aufhebung.

Das Finanzamt hat mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 29.03.2018 mitsamt einer gesonderten Bescheidbegründung vom 13.12.2017, beides zugestellt am 4.04.2018, über die Bescheidbeschwerde abgesprochen. Mit der BVE betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2014 wurde der Beschwerde in vollem Umfang stattgegeben. Mit der BVE betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2013 und 2015 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben.

Anerkannt wurde, dass die Voraussetzungen für die Versagung von Betriebsausgaben und Vorsteuern wegen fehlender Empfängerbenennung im Sinne des § 162 BAO betreffend die Leistungen der Subunternehmer, S2, S3, S4, bzw. S5, S6., S7, S8, und S9 nicht vorgelegen sind.

Die Betriebsausgaben und der Vorsteuerabzug aus diesen Geschäftsbeziehungen wurde – wie in der BVE im Detail dargelegt - berücksichtigt.

Die Abgabenbehörde hielt jedoch an der Ansicht fest, dass der Bf. bei der Leistungsverrechnung mit S-1 für die Monate September bis Dezember 2013 Scheinleistungen in die Rechnungen mit einbezogen habe. Dadurch sind vom Bf. höhere Betriebsausgaben und Vorsteuern zur Steuervermeidung vorgetäuscht worden.

Aus dem gleichen Grunde wurde in der BVE betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2015 die Leistungsbeziehung mit der S10 mangels tatsächlicher Leistungserbringung nicht anerkannt. Dies betraf erklärte Betriebsausgaben für eine am 16.12.2015 geleistete Anzahlung von € 40.000 sowie Vorsteuern aus der Rechnung vom 30.12.2015 über Zustellleistungen von netto € 26.535,16 (USt € 5.304,63).

Der Bf. brachte gegen die Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2013 und 2015 fristgerecht den Vorlageantrag vom 02.05.2018 ein. Mit Vorlagebericht vom 13.11.2018 hat das Finanzamt (FA) das Rechtsmittel mitsamt den bezugshabenden Akten dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlageantrag hat der Bf. den Beschwerdegegenstand ausdrücklich auf die steuerlichen Feststellungen betreffend den erklärten Leistungsaustausch mit der Subunternehmerin S-1 im Jahr 2013 (in der Folge auch kurz Sub1 genannt) und jenem mit der S-10 im Jahr 2015 (idF auch Sub2 genannt) eingeschränkt. In der BVE wurden betreffend die Leistungsbeziehungen mit Sub1 (Faktum 1) und Sub2 (Faktum 2) folgende Gewinnzurechnungen und Vorsteuerkürzungen vorgenommen:

Betriebsausgaben- u. Vorsteuerkürzung lt. BVE betreffend S1 2013:

Einkommensteuer	2013 Euro	Umsatzsteuer	2013 Euro
Einkünfte aus Gw lt. Stpfl./Erkl.	10.118,72	Vorsteuer lt. Stpfl./Erkl.	97.991,51
+ Zurechnung S1 wegen		- VSt-Kürzungen betreffend S1	
RE. Sept	16.273,06	RE. Sept	3.756,31
RE. Okt.	25.555,02	RE. Okt.	5.752,76
RE. Nov.	17.827,01	RE. Nov.	4.149,33
RE. Dez. (Anzahlung f. 2014)	30.000,00	RE. Dez.	6.000,00
Zwischensumme	89.655,09	Zwischensumme	-19.658,40
- BA-S14, BVE S 9f	-585,62	- Vst-Kürzung betr. S14, siehe BVE	-584,52
- Gewinn-FB	-3.900	Seite 9 u. 10	
Einkünfte aus Gw lt. BVE	95.288,19	Vorsteuern lt. BVE	77.748,59

(Tabelle 1)

Betriebsausgaben- u. Vorsteuerkürzung lt. BVE betreffend S-10:

Einkommensteuer	2015 Euro	Umsatzsteuer	2015 Euro
Einkünfte aus Gw lt. Stpfl./Erkl.	43.479,88	Vorsteuer lt. Stpfl./Erkl.	102.632,99
+ Zurechnung betreffend S-10 GmbH Anzahlung, BVE Seite 16 u. 17	40.000,00	- VSt-Kürzungen betreffend S-10 GmbH, BVE Seite 16 u. 17 S6/S5, BVE-Seite 14f	-5.304,63 -5.132,54 -10.437,17

		Summe VSt-Kürzung	
Zwischensumme	83.479,88	Zwischensumme	92.195,82
- BA-Zurechnung betr. S6. BVE S 12ff	-5.132,54	- Eingabefehler	-10,00
- Gewinn-Freibetrag	-3.900		
Einkünfte aus Gw lt. BVE	74.447,34	Vorsteuern lt. BVE	92.185,82

(Tabelle 2)

Das Finanzamt (FA) hat mit Vorlagebericht vom 13.11.2018 dieses Rechtsmittel mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

2. Zur Darstellung des Sachverhalts

2.1. Leistungsverrechnung des Bf. mit Subunternehmerin S-1 im Jahr 2013

Von der Abgabenbehörde wurden dazu folgende Feststellungen getroffen:

Der Bf. hat im Jahr 2013 gegenüber der A mit Ausgangsrechnungen Nr. 1 bis 27 für eine Paketmenge von 470.110 Stück ein Entgelt von insgesamt € 473.676,19 verrechnet. Das Durchschnittsentgelt pro Leistungseinheit beträgt demnach € 1,0075858 (Beweis: Mengentabelle lt. A und AR Bf.).

Laut den Eingangsrechnungen an den Bf. habe er 2013 folgende Leistungen von Subunternehmern bezogen und dafür folgendes Entgelt bezahlt:

Subunternehmer	Leistungsmenge	Nettoentgelt	Durchschnittsentgelt pro Leistungseinheit
S9	40.599	28.854,05	0,710708
S11	22.255	16.812,55	0,755450
S12	11.132	11.716,52	1,052508
S13	13.437	13.241,50	0,985450
S3	23.233	18.526,25	0,797411
S14	2.870	2.924,40	1,018673
S2	92.509	104.330,92	1,127792
S-1	243.571	248.119,34	1,018673
Gesamt 2013	449.605	444.525,53	0,933333

(Tabelle 3)

Das Einzelunternehmen S-1 (Sub 1) wurde im September 2012 gegründet. Für die Einzelunternehmerin wurde in allen wesentlichen Belangen der Lebensgefährtin, L-Sub1 auf Grund einer notariell beglaubigten Handlungsvollmacht tätig.

Die Sub1 hatte bereits 2012 auf Grund eines schon damals bestandenen Kontaktes zwischen L-Sub1 mit V-Bf., für dessen Unternehmen, G.1 GmbH, die Paketzustellungen für die A-Touren 202, 204, 206 und 208 übernommen.

Die Familie FN-Bf. ist in der Transport- und Zustellungsbranche seit vielen Jahren etabliert. Bereits 1999 war die V-Bf. KEG in diesem Geschäftszweig tätig. Nach Beendigung dieser Gesellschaft wurde das Paketgeschäft von der G.1 GmbH bis März 2013 geführt. Auf Grund einer Betriebsprüfung wurde die G.1 GmbH vom Geschäftsführer, V-Bf., zur Löschung gebracht und wurde diese Geschäftstätigkeit nahtlos von dessen Sohn, dem Bf., in der Rechtsform eines Einzelunternehmens (**Bf1** e.U.) weitergeführt.

Der Bf. war ab 2013 als unmittelbarer Zustellpartner von A für die Touren Nr. 200 fortlaufend bis 211 zuständig. Er hat die bislang von G.1 GmbH bedienten A-Touren übernommen.

Auch das Auftragsverhältnis mit S1 hinsichtlich der Besorgung der Zustellungen aus den Touren 202, 204, 206 und 208 hat er mit Wirksamkeit vom 1.3.2013 fortgesetzt. Zu diesem Zwecke schlossen der Bf. und S1 einen mit 1.3.2013 datierten Leistungsvertrag ab, in dem vereinbart wurde, dass S1 im Auftrag des Bf. alle Dienstleistungen in Bezug auf Packstücke aller Art sowie Zustell- und Abholdienstleistungen betreffend die Touren 202, 204, 206 und 208 gegen das darin festgehaltene Entgelt übernimmt. Dieser Vertrag wurde dem Prüfungsorgan anlässlich der Außenprüfung bei Sub1 im November 2015 vorgelegt.

S1 setzte somit im Jahr 2013 ihre Zustelltätigkeit betreffend die Touren 202, 204, 206 und 208 als Sussubunternehmer im Verhältnis zum finalen Leistungsempfänger A fort, ab März 2013 jedoch im unmittelbaren Vertragsverhältnis zum Bf und nicht mehr wie vorher für die beendete G.1 GmbH.

In den Monaten Jänner bis August hat die Sub1 Zustelleistungen für folgende Paketmengen verrechnet (Jänner u. Februar gegenüber G.1 GmbH und ab März gegenüber dem Bf.) und es wurden betreffend diese Touren 202, 204, 206 und 208 lt. Auskunft der A folgende Paketmengen zugestellt (Beweis: A-Datei, Paktemenge 2013, Touren 202, 204, 206, 208).

Monat	Menge lt- AR-S1	Menge lt. KM-A
1	20409	20409
2	16601	16701
3	20155	18106
4	17714	17984
5	16891	16891
6	14655	15266
7	15181	15181
8	13901	14706
Summe	135507	135244

(Tabelle 4)

Bei der verbundenen Außenprüfung kam hervor, dass die Sub1 und der Bf. hinsichtlich der erbrachten Leistungen im Zeitraum September und Oktober 2013 jeweils zwei verschiedene Rechnungen (Nr. 9 u. Nr. 10) in der Buchhaltung hatten. In diesen wurde Folgendes verrechnet:

Leistungszeitraum September 2013	Re-BH-Sub1	Re-BH-Bf.
Netto-Entgelt in Euro	12.542,45	31.324
verrechnete Paktemenge/Stück	15.385	31.216
Paktemenge lt. A, Touren 202, 204, 206, 208	16.983	

(Tabelle 5)

Leistungszeitraum Oktober 2013	Re-BH-Sub1	Re-BH-Bf.
Entgelt in Euro	16.044,03	44.807,86
verrechnete Paktemenge/Stück	20.956	45.576
Paktemenge lt. A, Touren 202, 204, 206, 208	21.946	

(Tabelle 6)

Bei den Rechnungen Nr. 9 vom 30.09.2013 für den Zeitraum September und Nr. 10 vom 31.10.2013 für den Zeitraum Oktober in der Buchhaltung der Sub1 handelte es sich um die gleichen handschriftlichen Rechnungen, wie sie auch in den Vormonaten Jänner bis August von dem leistenden Unternehmen durch den Handlungsbevollmächtigten, L-Sub1, ausgestellt worden sind. Die in der Buchhaltung des Bf. enthaltenen Rechnungen der Sub 1 (Rechnungsversion 2) sind mittels EDV erstellte Belege, im gleichen Layout wie die Ausgangsrechnungen des Bf (Beweis: AR Bf. Nr.28/2013). Dieser Umstand indiziert, dass die EDV-Rechnungen Nr. 9 und 10 betreffend die Leistungen der Sub 1 nicht vom leistenden Unternehmer (S1) ausgestellt worden sind, sondern der Leistungsempfänger einfach selbst diese Eingangsrechnungen angefertigt habe. Es handle sich um keine Gutschriften im Sinne des § 11 Abs. 7 und 8 UStG, weil auf den Belegen eine entsprechende Bezeichnung fehle und sie nicht mit Einvernehmen der Sub1 erstellt worden und ihr auch nicht zugegangen sind.

Beim leistenden Unternehmer (Sub1) und dem Leistungsempfänger (Bf.) waren für denselben Leistungszeitraum und Leistungsgegenstand nicht nur zwei verschiedene Rechnungen vorhanden, sondern es wurden den Prüfungsorganen auch zwei verschiedene Vertragsversionen jeweils mit demselben Abschlussdatum und der Wirksamkeit vom 1.3.2013 vorgelegt.

Der von Sub1 ausgefolgte Vertrag enthielt die Übernahme der Zustellungen aus den A-Touren 202, 204, 206 und 208, so wie die Sub1 bereits davor für die G.1 GmbH (V-Bf.) tätig geworden ist.

Der Bf. händigte der Prüferin hingegen einen anderen Vertrag aus. Dieser war handschriftlich mit 1.3.2013 datiert und enthielt an der Stelle der Vertragsunterzeichnung durch die Auftragnehmerin (Sub1) nur eine Paraphe ohne Namensnennung und Firmenstempel. Nach dieser Vertragsversion 2 habe die Sub1 zusätzlich zu den Touren 202, 204, 206 auch die Touren

200, 201 und 209 sowie die Tour 207 anstatt der Tour 208 übernommen. Nach dieser Vertragsversion 2 wäre die Sub 1 ab 1.3.2013 für die Besorgung der Zustellung von insgesamt 7 A-Touren (und nicht wie lt. Vertragsversion 1 für 4 Touren) zuständig gewesen und hätte zudem nicht die Tour 208 sondern stattdessen die Tour 207 bedient.

Die Abgabenbehörde ging davon aus, dass der von der Sub1 vorgelegte Vertrag über die Zustellungen für 4 Touren tatsächlich erfüllt worden ist und nicht die vom Bf. vorgewiesene Vertragsversion 2. Die tatsächliche Leistungserbringung der Zustellungen aus den Touren 202, 204, 206 und 208 durch die Sub1 sei nämlich im Zeitraum Jänner bis August 2013 durch die weitgehende Übereinstimmung mit dem A-Kontrollmaterial eindeutig belegt. Auf Grund dieser Beweislage und den Widersprüchlichkeiten beim Bf. sei auch für die restlichen Leistungszeiträume (9-12) im Jahr 2013, davon auszugehen, dass die Sub 1 die Zustellungen für die Touren 202, 204, 206, und 208 entsprechend der Vertragsversion 1 besorgt habe.

Der Bf. hat mit allen seinen Subunternehmern nach einem Vertragsmuster Verträge abgeschlossen, in denen die Zustellungen für ein bestimmtes Gebiet (Touren) und das für die jeweiligen Zustellungen gebührende Entgelt sowie der Vertragsbeginn genau festgehalten wurden. Es fällt dabei auf, dass bei allen Vereinbarungen mit den Subunternehmern das Vertragsdatum Teil des am PC erstellten Vertragstextes ist, außer bei der vom Bf. ausgefolgten Vertragsversion 2 mit der Sub1, in welcher das Datum handschriftlich hinzugefügt wurde. Zudem erfolgte bei der Vertragsversion 2 keine ordnungsgemäße Unterzeichnung durch die Sub1 (mit vollständiger Unterschrift und Firmenstempel), wie dies bei den anderen abgeschlossenen Verträgen geschehen ist.

Der Bf. hat die Touren 200, 201, 203, 205 und 207 laut dem ordentlichen Vertrag vom 1.3.2013 an S2 übertragen. Der Bf. hat schließlich am 1.7.2013 mit der S12 den Vertrag über die Übernahme der Touren 200, 203, 205 und 207 abgeschlossen. Ab 1.9.2013 hat laut Vertrag mit S11 dieser die Zustellungen der Tour 201 besorgt und dieser hat zudem bereits für den Leistungszeitraum August 2013 die Rechnung „ER23“ über € 5.856 (brutto) an den Bf. gelegt.

Bei der Leistungsbeziehung mit Sub1 hat die BP außer dem Vorhandensein von zwei Versionen der Rechnungen Nr. 9 und 10 betreffend die Leistungszeiträume September und Oktober auch bei den Rechnungen Nr. 10 betreffend November und Nr. 11 betreffend Dezember erhebliche Widersprüche festgestellt. Vor allem sind die vom Bf. aus den Touren 202, 204, 206 und 208 der A verrechneten Paketmenge in diesen Leistungszeiträumen gravierend geringer:

RE. Nr. 10 vom 30.11.2013 für Leistungszeitraum	November
Entgelt in Euro (netto)	35.327,01
für zugestellte Paktemenge/Stück/Zustelleinzelleistung	37.143
Paktemenge lt. A, Touren 202, 204, 206, 208	19.766

RE. Nr. 11 vom 31.12.2013 für Leistungszeitraum	Dezember
Entgelt in Euro (netto)	29.727,32
für zugestellte Paktemenge/Stück/Zustelleinzelleistung	30.787

Paktemenge lt. A, Touren 202, 204, 206, 208	18.728
+ Entgelt - Anzahlung für Zustellungen 2014 (netto)	30.000,00

(Tabelle 7)

Zudem ist in den erwähnten, zweifelhaften Rechnungen (Nr. 9/Sept., 10/Okt., 10/Nov. und 11/Dez.) das für die einzelnen Kategorien der Zustelleistungen verrechnete Entgelt höher, als das im Vertrag mit der Sub1 vereinbarte Entgelt (auch bei der Vertragsversion 2). Während die Rechnungen der Sub1 für die Monate 1-8 sowie die beiden in der Buchhaltung der Sub1 enthaltenen handschriftlichen Rechnungen für September und Oktober alle das vertragskonforme Entgelt für die jeweiligen Zustellungskategorien enthalten, ist das Entgelt in den wegen Scheinleistungen beanstandeten Rechnungen deutlich höher. Im Hinblick auf den Entgeltanspruch des Bf. gegenüber der A wäre bei diesem Entgelt die erforderliche Rentabilitätsspanne auch nicht mehr gegeben, wie die nachstehende Tabelle zeigt (Beträge in Euro):

Tabelle 8	Entgelt lt. Vertrag mit Sub1	Entgelt, RE. 1-8 + 9,10, Vers.1	Entgelt, RE. 9, 10, Version 2 u. RE. 11/Dez.	Entgelt, RE. 10/Nov.	Entgeltanspruch Bf. geg. A
Kl. Pakete	0,65	0,65	0,88	0,88	0,95
Nor. Pakete	1,25	1,25	1,46	1,46	1,52
KPS.NOS	0,25	0,25	0,36	0,36	0,40
Katalog	0,40	0,40	0,52	0,56	0,56
Abholung	0,25	0,25	0,36	0,25	0,40

Bei der niederschriftlichen Befragung durch die BP teilte S1 sinngemäß Folgendes mit:

*„Ich habe meine Ersparnisse von rund € 25.000 im Vertrauen auf meinen damaligen Lebensgefährten L-Sub1 in ein eignes Transportunternehmen investiert. Da ich hauptberuflich in einem Dienstverhältnis tätig war, hat sich NN1 auf Grund einer umfassenden Handlungsvollmacht im Wesentlichen um alle geschäftlichen Belange gekümmert. Weil NN1 bereits davor Kontakt mit V-Bf. (dem Vater des Bf.) hatte, kam auch gleich der Auftrag mit der G.1 GmbH zustande. Die Rechnungen über unsere erbrachten Leistungen wurden von NN1 ausgestellt. Barzahlungen habe ich keine übernommen. Es erfolgten Überweisungen auf die beiden Firmenkonten. Eine Kontrolle habe ich nicht durchgeführt. Ich habe aber die Zahlungseingänge auf den Konten gesehen. Die mir vorgelegten Rechnungen 9/September, 10/Okttober und 11/Dezember aus der Buchhaltung von ***Bf1*** sind mir nicht bekannt. Im Dezember wurden von uns keine Pakete mehr ausgeliefert. Es sind jedoch Mitarbeiter von FN-Bf. mit meinen Kfz gefahren.“*

Dazu ist anzumerken, dass der Vater des Bf., V-Bf. von 3.6.2013 bis 2.8.2013 als Dienstnehmer im Einzelunternehmen der Sub1 angemeldet war, was auf eine engere Verbindung in dieser Leistungsbeziehung hindeutet.

Vom Finanzamt wurden die handschriftlichen Rechnungen Nr. 9 und Nr. 10 betreffend die Leistungszeiträume September und Oktober 2013 – in der Version wie sie in der Buchhaltung

der Sub 1 vorhanden waren - anerkannt, weil die darin verrechneten Paketmengen auch mit den Paketmengen lt. A-Kontrollmaterial betreffend die Touren 202, 204, 206 und 208 übereinstimmen (Re-Nr. 9: netto € 12.542,45, VSt € € 2.508,49 = brutto € 15.050,98 und Re-Nr. 10: netto € 16.044,03, VSt € 3.208,81 = brutto € 19.252,84). Die vom Bf. vorgewiesenen EDV-Rechnungen Nr.9 und 10 betreffend September und Oktober wurden vom FA nicht anerkannt, weil sie nicht vom leistenden Unternehmer (Sub1) ausgestellt wurden und die verrechneten Paketmengen wesentlich höher waren als die Paketmengen lt. A (EDV-Re.-Nr. 9: netto 31.324,00, VSt € 6.264,80 = brutto € 37.588,80 und EDV-Re.-Nr. 10: netto € 44.807,86, VSt € 8.961,57 = brutto € 53.769,43). Entsprechend der Differenz zwischen den handschriftlichen Rechnungsversionen Nr. 9 u. 10 und den EDV-Rechnungen Nr. 9 und 10 seien nach Ansicht des FA die Betriebsausgaben und Vorsteuern wegen Vorliegens von Scheingeschäften zu kürzen.

Mit der Rechnung Nr. 10 für den Leistungszeitraum November 2013 (Entgelt netto € 35.327,00, USt € 7.065,40, = brutto € 42.392,41) wurde eine Paketmenge von 37.143 Einheiten verrechnet, während lt. A bei den Touren 202, 204, 206 und 206 in diesem Zeitraum nur eine Paketmenge 19.766 angefallen ist. Auf Grund dieses ungeklärten Widerspruchs wurden vom FA die tatsächliche erbrachte Leistung und das vom Bf. dafür geleistete Entgelt geschätzt. Dabei wurde die im zeitlichen Zusammenhang mit der Rechnungslegung erfolgte Banküberweisung von brutto € 17.500 (= Nettoentgelt € 14.587,33, VSt € 2.916,67) an die Sub1 als Abgeltung für die tatsächlich erbrachten Leistungen beurteilt. Diese Zahlung stimmt auch mit den Paketmengen lt. A-Kontrollmaterial zusammen. Aus der Differenz zur ausgestellten Rechnung Nr. 10/Nov. ergibt sich die Kürzung der Betriebsausgaben und Vorsteuern.

Die Rechnung Nr. 11 für den Leistungszeitraum Dezember über Zustellleistungen von netto € 29.727,32 und einer Anzahlung für 2014 von netto € 30.000 wurde von der BP zur Gänze nicht anerkannt, weil die Sub 1 laut ihrer Aussagen im Dezember keine Zustellleistungen mehr erbracht habe und durch ihren StV auch eine Begrenzung der Gültigkeit ihrer UID-Nummer mit Mitte Dezember beim FA erwirkt worden war. In der BVE wurde jedoch das verrechnete Entgelt von € 29.727,32 anerkannt. Dies obwohl mit dieser Rechnung eine Paketmenge von 30.787 Stück abgerechnet wurde und lt. A-Kontrollmaterial nur eine Paketmenge von 18.728 Einheiten bei den Touren 202, 204, 206 und 208 angefallen ist. Die BVE hat betreffend die Rechnung 11/2013 lediglich die Anzahlung für künftige Leistungen der Sub1 im Jahr 2014 von netto € 30.000 nicht als Betriebsausgabe anerkannt und diesbezüglich auch den Vorsteuerabzug (€ 6.000) ausgeschlossen.

In der BVE wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2013 wie folgt ermittelt:

Zeile	Gewinnermittlung lt. BVE2013	Euro	Euro
1	Einkünfte aus Gw lt. Stpfl		10.118,72
2	Zurechnungen lt. FA:		
3	Entgelt netto lt. Re. 9 Bf.	31.324,00	
4	Entgelt netto lt. FA (=Re 9/Sub1; 20% VSt € 2.508,49*1)	12.542,42	

5	+ Differenz		18.781,55
6	Entgelt netto lt. Re. 10 Bf.	44.807,86	
7	Entgelt netto lt. FA (=Re 10/Sub1; 20% VSt € 3.208,81*2)	16.044,03	
8	+ Differenz		28.763,83
9	Entgelt netto lt. Re. 10/Nov. Bf.	35.327,00	
10	Entgelt lt. FA (BÜbw. brutto 17.500; 20 VSt € 2.916,67*3)	14.583,33	
11	+ Differenz		20.743,68
12	Zwischensumme 1 für Hinzurechnungsbetrag		68.288,06
13	- anerkannte VSt aus Re 9, 10 u. 10/Nov. betr. Sub1 (Summe aus Zeile 4/*1 + Zeile 7/*2 + Zeile 10/*3)		-8.633,87
14	+ Re. 11, Anzahlung netto		30.000,00
15	Hinzurechnungen betr. Sub1, S1		89.655,09
16	- nicht anerkannte VSt betr. Sub-S14		-585,62
17	- Gewinnfreibetrag		-3.900
17	Hinzurechnung gesamt lt. BVE		85.169,47
19	Einkünfte aus Gw lt. Stpfl		10.118,72
20	Einkünfte aus Gw lt. BVE		95.288,19

(Tabelle 9)

Das BFG hat auf Grundlage des vorgelegten Verwaltungsaktes zudem noch folgenden relevanten Sachverhalt festgestellt:

Die Abgabenbehörde hat bei der Gewinnzurechnung betreffend die Leistungsverrechnung mit Sub1 (siehe Tabelle 9, Zeile 3 bis 13) auf Grund der Rechnungen Nr. 9, 10 und 10/Nov. die Differenz zwischen den vom Bf. erklärten Betriebsausgaben (Nettobeträge) und den auf Grund der Verprobung mit dem A-Kontrollmaterial anerkannten Betriebsausgaben ermittelt. Dabei hat das FA irrtümlich als Subtrahend (Abzugspost) jedoch die Bruttobeträge angesetzt. Das sind die vom FA erkannten Entgelte inklusive der 20% Umsatzsteuer, für die ein Vorsteuerabzug erfolgt ist. Bei dem Rechenvorgang wurden vom FA somit Netto- und Bruttobeträge vermischt. Die vom FA gewollte Gewinnzurechnung auf Grund der in den Rechnungen Nr. 9, 10, und 10/Nov. enthaltenen Scheinleistungen ist in Folge des dargestellten Berechnungsfehlers in Höhe der diesbezüglich in Abzug gebrachten Vorsteuern, also um € 8.633,87 zu niedrig erfolgt (Beweis: BP-Niederschrift v. 10.05.2016, Seite 3 iZm Tabelle 9, Zeile 13).

Des Weiteren hat der Bf. die im Zeitraum 16.12. bis 31.12.2013 gegenüber der A erbrachten Zustelleistungen mit Rechnung vom 8.1.2014, Nr. 1/2014 abgerechnet und im Jänner das verrechnete Entgelt erhalten.

Der Bf. hat bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich 2013 jedoch diese Erlösforderung (netto € 19.066,24) aus bereits erbrachten Leistungen vom Dezember 2013 nicht erfasst, sondern erst den Erlöszufluss im Jahr 2014 (Beweis: Rechnung vom 8.1.2014, Aufgliederung Konto 4000 Leistungserlöse 20%/A 2013: € 473.676,19).

Die beschwerdeführende Partei erstattete in der Beschwerde und im Vorlageantrag sowie in der ergänzenden Stellungnahme an das BFG vom 7.5.2020 (mit E-Mail eingebracht) folgende Vorbringen:

Die Subunternehmerin S-1 (Sub1) habe ihrem Lebensgefährten, L-Sub1, eine umfassende Handlungsvollmacht erteilt und dieser habe alle wesentlichen Geschäfte geführt. Die Sub 1 sei niemals selbst nach außen für das Unternehmen aufgetreten und habe auch keine einzige Rechnung ausgestellt. Aus diesen Gründen sei es verständlich, dass S1 nicht die von der BP ihr vorgelegten Rechnungen (Nr. 9, 10, 11) kannte und es sei auch nicht ungewöhnlich, dass manche Rechnungen ein anderes Layout aufwiesen. NN1 sei der alleinige Ansprechpartner für den Bf. gewesen. Er habe tatsächlich alle Rechnungen betreffend die Sub1 ausgestellt. Ob diese Rechnungen handschriftlich und fallweise auch einmal am Computer erstellt wurden, wäre für den Bf. ohne Bedeutung gewesen, solange die Belege inhaltlich korrekt waren.

Auch über die Zahlung dieser Rechnungen durch den Bf. dürfte Frau S1 nur wenig Kenntnis gehabt haben, da fast alles über ihren Handlungsbevollmächtigten gelaufen sei. Die Sub1 vertrete durch NN1 habe laufend, wöchentlich Akonto-Zahlungen in bar erhalten. Nach Rechnungslegung am Monatsende sei dann der Differenzbetrag zu den im Voraus erfolgten Barzahlungen auf das Bankkonto der Sub1 überwiesen worden. Aus den verbuchten Zahlungsvorgängen ließe sich ersehen, dass die Leistungen tatsächlich erbracht worden seien und zwar auch noch im Dezember. Die Sub1 habe noch am 10.1.2014 die letzte Zahlung vom Bf. erhalten (Überweisung € 8.000). NN1 habe in einer schriftlichen Erklärung (vom 4.9.2014) die aufrechte Dauer des Vertragsverhältnisses der Sub1 mit dem Bf. bis 31.12.2013 und ebenso den Erhalt der Zahlungen laut dem Kontoblatt (Nr. 30003) bestätigt. Mit Jänner 2014 habe NN1 dann als Handlungsbevollmächtigter der Subunternehmerin S8 die Leistungen für den Bf. mit denselben Touren wie bei der Sub1 fortgesetzt.

Es habe ein persönliches Zerwürfnis in der Beziehung zwischen S1 und ihrem Lebensgefährten NN1 gegeben. Dieser habe seine Tätigkeit als Handlungsbevollmächtigter für ein Zustelldienstunternehmen aus diesem Grunde einfach mit seiner neuen Gefährtin, S8 fortgesetzt. Bereits am 28.10.2013 habe S-24 – so wie davor S1 – NN1 eine notariell beglaubigte, umfassende Handlungsvollmacht für ihr neu errichtetes Einzelunternehmen erteilt. Die Gewerbeberechtigung für die Güterbeförderung habe das Einzelunternehmen S-24 mit Gewerbeanmeldung vom 1.11.2013 erhalten.

Zwischen S1 und S-24 sei ein „Gewerblicher Partnerschaftsvertrag vom 16.01.2014“ über die Zusammenarbeit im Transportbereich durch die Zurverfügungstellung von Personal und Fahrzeugen abgeschlossen worden.

Der Bf. habe aus diesen Gründen auch gewechselt und mit Wirksamkeit vom 1.1.2014 einen Subunternehmervertrag über Zustellleistungen mit S-24 für die Touren 200, 205, 207 und 209 abgeschlossen (Beweis: Vertrag vom 1.1.2014).

Für den Bf. seien die näheren Umstände bei den beiden Subunternehmern aber nicht von Interesse gewesen, solange die Leistungen ordnungsgemäß erbracht worden seien.

Für den Bf. sei die Beendigung der Tätigkeit der Sub1 im Dezember 2013 noch nicht absehbar gewesen, weshalb er ihr noch eine Anzahlung auf das Jahr 2014 geleistet habe (Rechnung Nr. 11 vom 31.12.2013). Der Bf. sei der Meinung, dass aus dem „gewerblichen Partnerschaftsvertrag“ der beiden Subunternehmerinnen hervorgehe, dass die Sub1 die mit der Anzahlung 2014 vergüteten Leistungen durch das Subunternehmen S-24 erbracht habe. Es sei schließlich Sache der beiden Subunternehmerinnen, S1 und S-24, gewesen, die Anzahlung entsprechend ihrer tatsächlichen Leistungserbringung untereinander aufzuteilen. Wie diese Aufteilung zwischen den beiden dann erfolgte und verbucht wurde, sei dem Bf. nicht bekannt.

Die Kürzung der Betriebsausgaben und Vorsteuern betreffend das Leistungsverhältnis mit der Sub1 nach Maßgabe der vom Bf. an die A weiterverrechneten Zustellleistungen könne nicht nachvollzogen werden, weil den Ausführungen der Abgabenbehörde eine ziffernmäßige Exaktheit fehle. Insbesondere wegen der Akontozahlungen entspreche der monatliche Geldfluss zwischen dem Bf. und der Sub1 nicht exakt jenem zwischen dem Bf. und der A. Für eine Vergleichsrechnung müsse daher auf die Beträge und Mengen des gesamten Jahres 2013 und nicht bloß auf die Monate September bis Dezember abgestellt werden. Aus dem vorgelegten Kontoblatt S1 (Nr. 30003) ergebe sich, dass der Bf. keineswegs mehr S1 bezahlt habe als er selbst von der A erhalten habe.

In einem Rundschreiben der A vom September 2014 seien die Frächter darauf hingewiesen worden, dass eine Einbeziehung von NN1 in den Leistungsprozess auf Grund diverser Probleme nicht erwünscht sei. Ab Juli 2014 habe der Bf. die Zusammenarbeit mit S-24 eingestellt.

Zu den zwei Vertragsversionen mit der Sub1 ab 1.3.2013 mit unterschiedlichen Touren gab der Bf. durch seinen StV folgende Erklärungen ab:

„Im ersten Subunternehmervertrag mit S1, irgendwann in der zweiten Februarhälfte 2013, waren lediglich die Touren 202, 204, 206 und 208 vertragsgegenständlich, da die Touren 200, 201, 207 und 209 damals noch von anderen Subunternehmern bedient wurden, von denen erwartet wurde, dass sie diese Touren auch noch ab 01.03.2013 besorgen würden. Der Vertrag wurde tatsächlich schon vor dem 01.03.2013 unterfertigt, man hat aber das Datum 01.03.2013 als Unterschriftsdatum gewählt, da der Vertrag ab diesem Tag beginnen hätte sollen. Der Bf. hat den Vertrag zuerst unterschrieben, dann hat L-Sub1 den Vertrag zu S1 nachhause mitgenommen und am nächsten Tag den von ihr unterfertigten Vertrag zurückgebracht. Ein Original dieses „ersten“ Vertrages liegt dem Bf. nicht mehr vor. Er hat diesen Vertrag auch nie dem Prüfer übergeben.

Tatsächlich hat dieser „erste“ Vertrag ohnehin schon nach wenigen Tagen seine Rechtswirksamkeit verloren, da sich herausgestellt hat, dass die Subunternehmer der Touren 200, 201, 207 und 209 immer unzuverlässiger wurden, sodass abzusehen war, dass diese irgendwann ausfallen würden. Der Bf. hat daher L-Sub1 gefragt, ob er auch diese Touren mitübernehmen kann, sobald die bisherigen Subunternehmer dieser Touren ausfallen. Daher

wurde – ebenfalls noch in der zweiten Februarhälfte – der „zweite“ Vertrag erstellt, der neuerlich aus den oben dargestellten Gründen mit 01.03.2013 unterfertigt wurde. In diesem Vertrag waren diesmal auch die Touren 200, 201, 207 und 209 prophylaktisch mitumfasst, obwohl diese vorerst noch von anderen Subunternehmern bedient wurden. Schlagend geworden ist die Aufnahme dieser zusätzlichen vier Touren erst ab 01.09.2013. Den zweiten Vertrag hat der Vater des Beschwerdeführers, V-Bf., als Generalbevollmächtigter unterschrieben und auf Seite S1 ebenfalls der Generalbevollmächtigte L-Sub1, daher die unterschiedlichen Unterschriften im Vergleich zum ersten Vertrag.

Der erste Vertrag ist mit der Unterfertigung des zweiten außer Kraft getreten und wurde scheinbar nur noch von S1 aufbewahrt, die ihn in Unkenntnis seiner Unwirksamkeit dem Betriebsprüfer vorgelegt hat. Juristisch gesehen wurde der erste Vertrag mit dem zweiten einer Novation unterzogen. Das Datum ist in beiden Verträgen unrichtig gewählt und soll hier wie dort den Beginn des Vertragsverhältnisses bezeichnen.

Es trifft nicht zu, dass dieselben Touren von verschiedenen Subunternehmern abgerechnet wurden. Bei der Außenprüfung wurde nie genau festgestellt, welcher Subunternehmer in welchem Monat welche Tour bedient hat: S1 hat ab 01.03.2013 die Touren 202, 204, 206 und 208 bedient, ab 01.09.2013 dann auch noch die Touren 200, 201, 207 und anstatt der Tour 208 die Tour 209. Daher erklärt sich auch der plötzliche Anstieg ihrer Entgelte ab September 2013, da es von da an sieben statt vier Touren gewesen sind. Die Touren 200, 201, 207 und 209 wurden von März bis Juli 2013 vom Subunternehmer S2 durchgeführt, im August vom Subunternehmer S12 und ab September 2013 dann von S-1.

Zu beachten ist auch der Umstand, dass Subunternehmer sich gegenseitig bei Verhinderung aushelfen, indem einer für den anderen einspringen darf, wenn er einem Kreis entstammt, der dem Frächter genehm ist. S-1 hat daher auch manchmal anderen Touren kurzfristig abgerechnet, bei denen sie für andere Subunternehmer eingesprungen ist, denen z.B. plötzlich der Fahrer abhandengekommen ist, was in der Praxis häufig vorkommt.

Die für die Schätzung herangezogenen Vergleichswerte ausschließlich der Touren 202, 204, 206 und 208 sind daher ungeeignet. Tatsächlich hat ***Bf1*** jeden Monat mehr von A kassiert als er für dieselben Touren an die Subunternehmer weiterverrechnet hat: Im September 2013 kamen von A € 48.762 und gingen an die Subunternehmer € 43.625. Im Oktober lautet das Verhältnis € 56.118 zu € 50.097 und zusätzlichen € 5.585. Im November gingen von A Zahlungen von € 53.031 und 54.721 ein, während Zahlungen von € 55.461 und € 49.876 an die Subunternehmer gingen. Im Dezember 2013 gingen von A € 46.694 ein und € 46.115 wurde von FN-Bf. an die Subunternehmer geleistet.“

Zum Überblick sind die Subunternehmer des Bf. im Jahr 2013 aufgelistet und die mit ihnen abgeschlossenen, bzw. der BP vorgelegten Verträge mit dem Vertragsbeginn und der übernommenen Touren und die dazu erfolgten Leistungsverrechnungen angeführt:

Subunternehmer 2013	Vertrag bzgl. Beginn und Touren	Leistungsmenge lt. Rechnungen	Nettoentgelt lt. Rechnungen
S9	Vertr. v. 1.4.2013, Tour 211	40.599	28.854,05
S14	Vertrag 1.1.2014, Re. 12/2013 Tour 203	2.870	2.924,40
S13	Vertr. ab 1.3.2014, Re. ab 4/2013, Tour 2010	13.437	13.241,50
S3	Vetr. ab 1.3.2014, Re. ab 4/2013, Tour 205,	23.233	18.526,25
S2	Vertr. ab 1.3.2013, Touren 200, 201, 203, 205, 207	92.509	104.330,92
S-1	Vertr.-Version 1 ab 1.3.2013: Touren 202, 204, 206, 208 Vertr.-Version 2 ab 1.3.2013: Touren 200, 201, 202, 204, 206, 207, 209	243.571	248.119,34
S12	Vertr. v. 1.7.2013, Touren 200, 203, 205, 207	11.132	11.716,52
S11	Vertr. v. 1.9.13, Re. ab 8/2013, Tour 201	22.255	16.812,55
Gesamt 2013		449.605	444.525,53

(Tabelle 10)

2.2. Leistungsverrechnung mit G-Sub2. im Jahr 2015

Die G-Sub2. (in der Folge Sub2) ist eine sogenannte Einmann-GmbH, die am 27.2.2015 ins Firmenbuch eingetragen wurde. Gründungsgesellschafter und Alleingeschäftsführer war bis 9.12.2015 G1. Mit Abtretungsvertrag und Gesellschafterbeschluss vom 9.12.2015 hat G1 seine Gesellschaftsanteile (100%) an G2 abgetreten und wurde er als Geschäftsführer abberufen. Ab diesem Zeitpunkt wurden die Funktionen des Alleingeschäftsführers und Geschäftsführers von G2 ausgeübt.

Am 23.06.2016 erfolgte ein weiterer Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel (auf G3). Nach rechtskräftiger Aufhebung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens wurde die GmbH vom Firmenbuchgericht im April 2017 von Amts wegen gelöscht.

Der Firmensitz der Gesellschaft habe sich laut den Angaben im Firmenbuch bis Juni 2016 in 1010 Wien, Adr. befunden und sei dann nach 1080 Wien, Adr. verlegt worden. Auf Grund Einschreitens von Amts wegen wurde die Geschäftsanschrift auf „unbekannt“ geändert.

Von der Abgabenbehörde wurden Erhebungen über eine Tätigkeit der Gesellschaft an der eingetragenen Geschäftsanschrift vorgenommen. Es konnten jedoch keine Anzeichen festgestellt werden, dass an den angeführten Firmenadressen jemals eine unternehmerische Tätigkeit von der Sub2 entfaltet worden ist. Auch der Aufenthaltsort der eingetragenen Alleingeschäftsführer-Geschäftsführer konnte nicht eruiert werden. Sie hatten kurze Zeit vor der Begründung ihrer Gesellschaftsfunktionen einen Nebenwohnsitz in Österreich gemeldet, von dem sie von Amts wegen wieder abgemeldet worden sind.

Vom Finanzamt ist auf Grund einer Mitteilung bei weiteren Erhebungen festgestellt worden, dass die Sub2 mit einer Büroservicegesellschaft vereinbart habe, dass sie gegen Entgelt die im Firmenbuch angegebene Adresse als Geschäftsanschrift benützen könne (im Prüfungszeitraum 1080 Wien, Adr. und sie dazu ein im Hof zugängliches Postfach als Abgabestelle erhalten habe. Von der Büroservicegesellschaft habe lediglich ein nicht unterzeichneter Vertragsentwurf vorgelegt werden können. Bei den umfangreichen Erhebungen der Abgabenbehörde ließen sich auch keine Hinweise finden, dass von der G-Sub2. (Sub2) jemals Transportleistungen an den Bf. erbracht worden seien.

Die G-Sub2. hatte vom 18.06.2015 bis 14.11.2016 die Gewerbeberechtigung für ein Handelsgewerbe ausgenommen reglementierte Handelsgewerbe. Eine Gewerbeberechtigung für die Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen hatte die Sub2 nicht (Beweis: historischer GISA-Auszug).

Von der Sub2 wurden weder Umsatzsteuervoranmeldungen noch Abgabenerklärungen abgegeben und auch keine Umsatzsteuer entrichtet.

Der Bf. erklärte für 2015 im Zusammenhang mit Leistungen der Sub2 Betriebsausgaben von € 40.000 und Vorsteuern von € 5.304,63. Dazu liegt ein Kassen-Beleg vom 16.12.2015 über die Zahlung von € 40.000 des Bf. an die G-Sub2., Sub-2., „aconto, RN1“ vor. Auf dem Beleg befindet sich der Firmenstempel der Sub2 mit der Unterschrift des ehemaligen Geschäftsführers G1. Weiters ist in der Buchhaltung des Bf. eine EDV-Rechnung vom 30.12.2015 der S10, Kleintransporte, Bearbeiter: Sub2, Re-Nr.: 02-012 für erbrachte Leistungen von 16.12. bis 30.12.2015 über netto € 26.523,16 enthalten. Das Layout dieser Eingangsrechnung hat eine auffallende Ähnlichkeit mit den vom Bf. an die A ausgestellten Ausgangsrechnungen.

Vom Bf. wurde dem FA ein Subunternehmervertrag mit der Sub2 für die Touren 200, 201, 204, 207 und 209 mit Wirksamkeit vom 14.12.2015 vorgelegt, der vom ehemaligen Geschäftsführer, G1 unterschrieben ist. In dieser Vereinbarung ist dasselbe überhöhte Entgelt enthalten, wie in den Scheinrechnungen mit Sub1 ab September 2013:

Tabelle 11	Entgelt lt. Vertrag u. Re. 12/2015 mit Sub2	Entgeltanspruch des Bf. gegenüber A	Marge/ Einzelleistungen	Paktmengen lt. Re Sub2 für 12/2015	Gewinnspanne Leistungsverrechnung mit Sub2 12/2015
Kl. Pakete	0,88	0,95	0,07	9.065	634,55
Nor. Pakete	1,48	1,52	0,04	10.193	407,72
KPS.NOS	0,38	0,40	0,02	173	3,46
Katalog	0,48	0,56	0,08	41	3,28
Abholung	0,38	0,40	0,02	6511	130,22
Gesamt					1.179,23

Unter Berücksichtigung des Gesamtvolumens an Paketzustellungen des Bf. für A wäre bei einer tatsächlichen Gewinnspanne – wie in der Leistungsverrechnung mit Sub2 dargestellt – eine rentable Geschäftstätigkeit des Bf. nicht möglich. Bei den Leistungsverrechnungen mit den anderen Subunternehmern, die vom FA anerkannt wurden, ist auch ein entsprechend niedrigeres Entgelt vereinbart und vertragskonform verrechnet worden.

Auf Grund der gesamten Umstände, gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, dass die abgerechneten Leistungen mit Sub2 und die dazu erfolgte Akontozahlung nur vorgetäuscht worden seien. Ebenso wie bei der Leistungsverrechnung ab September 2013 mit Sub1 liegen auch bei der Leistungsverrechnung mit Sub2 im Dezember 2015 Scheingeschäfte vor. Diese wurden jeweils gegen Ende eines Jahres zur Steuerminimierung vorgenommen. Von der Abgabenbehörde wurden die diesbezüglich erklärten Betriebsausgaben und Vorsteuern deshalb nicht anerkannt.

In der Beschwerde wandte der Bf. ein, dass die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde auf reinen Mutmaßungen basiere, die nicht geeignet seien, den tatsächlichen Leistungsaustausch mit der Sub2 und die erfolgte Vorauszahlung in Abrede zu stellen. Warum die Akontozahlung von € 40.000 am 16.12.2015 nicht der Lebenserfahrung entsprechen solle, sei für den Bf. nicht nachvollziehbar. Es sei auch nicht seine Sache gewesen, sich um die jeweils aktuellen und richtigen Eintragungen der Sub2 im Firmenbuch zu kümmern.

Im Vorlageantrag vom Mai 2016 erklärte der Bf., dass er nunmehr dem Vorhalt des FA nachkomme und insbesondere folgende Unterlagen zu dem Geschäftsverhältnis mit der Sub2 vorlege:

- Die Gewerbeanmeldung der Sub2 für die Güterbeförderung vom 11.12.2015 und die Anzeige der Bestellung eines gewerberechtl. Geschäftsführers.
- Die Anmeldung von vier Dienstnehmern (***1*** FN-Bf., D2, D3 und D4) zur gesetzlichen Sozialversicherung und die Arbeitsverträge dazu.
- Eine von Sub2 namens der S-10 unterzeichnete Erklärung vom 29.09.2017, dass alle wechselseitigen Ansprüche aus der Geschäftsbeziehung mit dem Bf. bereinigt und verglichen seien und keinerlei Forderungen und Verbindlichkeiten gegen den Bf. bestehen.

Vom BFG wurden diese Urkunden in Augenschein genommen und einer Überprüfung unterzogen. Dabei kam folgender Sachverhalt hervor:

Zu der vom Bf. als „Gewerbeanmeldung zur Güterbeförderung“ vorgelegten Niederschrift vom 11.12.2015 beim Magistrat der Stadt Wien wurde dem BFG von der Gewerbebehörde die Auskunft erteilt, dass Sub2 am 21.12.2015 die Gewerbeanmeldung und seine gewerberechtliche Geschäftsführerbestellung wieder zurückgezogen hat. Er war im Zeitpunkt der Antragstellung überhaupt nicht mehr vertretungsbefugt für die G-Sub2. einzuschreiben.

Entsprechend der GISA-Abfrage hatte die G-Sub2. ausschließlich die Gewerbeberechtigung für ein Handelsgewerbe. Bis 9.12.2015 war gewerberechtlicher Geschäftsführer für dieses Handelsgewerbe G1. Danach hatte die Sub2 keinen gewerberechtlichen Geschäftsführer mehr.

Ein ähnlicher Sachverhalt kam bei der Überprüfung der vorgelegten Nachweise über die Anmeldung von vier Arbeitnehmern der G-Sub2. ab 14.12.2015 hervor. Eine Datenbankabfrage zeigte, dass diese Personen niemals als Arbeitnehmer der Sub2 angemeldet waren. Von der österr. Gesundheitskasse wurde auf Anfrage des BFG die Auskunft erteilt, dass diese vom steuerlichen Vertreter am 14.12.2015 vorgenommenen SV-Anmeldung der genannten Arbeitnehmer mit E-Mail vom 11.01.2015 rückwirkend storniert wurden.

Die vorgelegten Arbeitsverträge enthalten keine Unterschrift des Arbeitnehmers mit dem sie abgeschlossen sein sollten. Auf Seiten des Arbeitgebers, der S-10 GmbH hat der nicht mehr vertretungsbefugte, ehemaliger Geschäftsführer (Sub2) unterzeichnet.

Der 2015 und 2016 bei der G-Sub2. angestellte Arbeitnehmer D5 erteilte - vom BFG zu dieser Gesellschaft telefonisch befragt – folgende Auskunft:

„Ich habe von Oktober 2015 bis Anfang April 2016 für diese Firma gearbeitet und dafür auch ein Gehalt bekommen. Die Firma betrieb am Flughafen Wien Schwechat einen Stand für Handy-Accessoires. Ich und der zweite Arbeitnehmer, D6, waren als Verkäufer in diesem Verkaufsstand beschäftigt. Wir waren Kollegen und haben die gleiche Arbeit verrichtet. Wir haben uns zeitlich abgewechselt, weil die Öffnungszeit des Standes länger war als unsere Arbeitszeit. Ich habe das ganze Jahr 2016 und auch noch 2017 in diesem Verkaufsstand gearbeitet. Lediglich die Gesellschaft, die den Stand betrieben hat und damit auch mein Arbeitgeber, hat sich mehrmals geändert. 2016 war dies die Fa. H1 und die H2-GmbH.

Ich hatte gelegentlich mit Herrn G2 zu tun. Ein G1 ist mir unbekannt. Ich kann mich erinnern, dass die Firma ein Büro in 1040 Wien, Adr. hatte. Dort bin ich aber nie hingekommen. Herr Goga wohnte nicht in Österreich, sondern in der Slowakei und kam ca. 1 Mal im Monat zu uns.

Dass die Firma auch noch eine andere Geschäftstätigkeit entfaltet habe, ist mir nicht bekannt. Ich schließe nach meinem Kenntnisstand aus, dass von der Firma während meiner Beschäftigungszeit auch eine Transport- und Paketzustelltätigkeit ausgeübt worden ist. Davon hätte ich in irgendeiner Weise sonst etwas mitbekommen oder erfahren.

Warum von der Firma G-Sub2. für meine entgeltliche Arbeitsleistung 2015 und 2016 als angestellter Verkäufer kein Lohnzettel dem Finanzamt übermittelt wurde, weiß ich nicht. Ich hatte von diesem Umstand bislang auch keine Kenntnis.“

Mit Beschluss vom 15.06.2020 wurde dem Bf. der gesamte vorstehende Sachverhalt zur Kenntnis gebracht. Des Weiteren wurde dem Bf. mit diesem Beschluss die voraussichtliche Änderung der Bemessungsgrundlagen durch das Erkenntnis des BFG dem Grunde und der

Höhe nach mitgeteilt und Gelegenheit gegeben dazu Stellung zu nehmen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die – den Parteien bekannten - Ausführungen des Beschlusses vom 15.06.2020 verwiesen. Vom Bf. erfolgte zu dem Beschluss des BFG betreffend abschließendes Parteiengehör zum Ergebnis des Ermittlungsverfahrens und Änderung der Bemessungsgrundlagen keine Äußerung.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen liegen der Entscheidung zu Grunde. Sie sind allesamt aktenkundig und als erwiesene Tatsachen zu beurteilen. Soweit entscheidungsrelevante Sachverhalte strittig sind, wird in der nachstehenden rechtlichen Beurteilung dargelegt, zu welchem Beweisergebnis das Verwaltungsgericht aus welchen Erwägungen gelangt ist.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der belangten Behörde gebildet hat (Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 10).

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 1030 Abs. 3 B-VG).

2.1. Kürzung der Betriebsausgaben und Vorsteuern wegen Scheingeschäfte 2013 und 2015

Gemäß § 23 Absatz 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Scheingeschäfte sind Willenserklärungen, die einem anderen gegenüber mit dessen Einverständnis zum Schein abgegeben werden; andere Scheinhandlungen sind nicht ernstlich gewollte, in Täuschungsabsicht vorgenommene Handlungen. Scheingeschäft und

Scheinhandlungen bezwecken einem Dritten gegenüber den Anschein - über ein in Wirklichkeit nicht gewolltes und daher auch nicht existent - Rechtsgeschäftes oder eine nicht bestehende Rechtshandlung hervorzurufen.

Scheingeschäfte oder andere Scheinhandlungen sollen Handlungen oder Geschäfte vortäuschen, die in Wirklichkeit nicht bestehen und auch ernstlich nicht gewollt sind oder sie sollen ein anderes Geschäft oder eine andere Handlung verdecken (VwGH 4. 2. 1987, 85/13/0120, ÖStZB 1987, 539; 15. 4. 1993, 93/16/0056, ÖStZB 1994, 70; 15. 6. 1993, 90/14/0213, ÖStZB 1994, 49)

Wird ein Rechtsgeschäft vorgetäuscht, obwohl nach dem Willen der Parteien überhaupt keines abgeschlossen werden soll, liegt ein absolutes Scheingeschäft vor (z.B. Vortäuschung einer nicht gewollten und erbrachten Dienstleistung); ein relatives Scheingeschäft ist gegeben, wenn dadurch ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt werden soll (zB unrichtige Kaufpreisangabe in einem Kaufvertrag).

Das bloß zum Schein geschlossene Geschäft wirkt zwischen den Parteien nicht, weil es nicht gewollt ist. Wollten die Parteien überhaupt kein Rechtsgeschäft abschließen, hat es mit der Rechtsfolge der Nichtigkeit sein Bewenden; steht im Hintergrund ein verdecktes (dissimuliertes) Geschäft, ist dieses nach seiner wahren Beschaffenheit zu beurteilen

Scheingeschäfte sind zivilrechtlich nichtig und auch steuerlich unerheblich, und zwar unabhängig davon, ob der in Rede stehende Steuertatbestand dem Prinzip der wirtschaftlichen oder dem der rechtlichen Anknüpfung folgt (VwGH 20. 2. 1992, 90/16/0156, ÖStZB 1992, 916).

Ob ein Scheingeschäft oder eine andere Scheinhandlung vorliegt, ist keine Rechtsfrage, sondern eine Feststellung tatsächlicher Art.

Zudem erfüllen Scheinleistungen nicht den Betriebsausgabenbegriff des § 4 Absatz 4 EStG, weil keine durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben vorliegen. Es fehlt das Tatbestandsmerkmal des betrieblichen Veranlassungszusammenhangs. Ebenso verwirklichen Scheinrechnungen auch nicht den Tatbestand für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG, weil die Gegenleistung (Lieferung oder sonstige Leistung) tatsächlich nicht ausgeführt worden ist, sondern nur zum Zwecke der Steuerersparnis vorgetäuscht wird.

2.2. Scheinrechnungen bei Subunternehmerleistungen S1 im Zeitraum 9-12/2013

Die Sachverhaltsdarstellungen unter I. Pkt. 2.1. bezüglich der Eingangsrechnungen der Subunternehmerin S1 im Leistungszeitraum September bis Dezember 2013 sind durch aktenkundige Belege vollständig dokumentiert.

Es steht fest, dass zwei Vertragsversionen mit dieser Subunternehmerin mit unterschiedlichem Inhalt vorliegen: Die vom Bf. vorgelegte Vertragsversion 2 vom 1.3.2013, wonach mit der Sub1

die Besorgung der Zustellungen für sieben Touren (200, 201, 202, 204, 206, 207 und 209) vereinbart worden wäre, erweist sich nach Ansicht des BFG eindeutig als Scheinvertrag.

Die Besorgung der Touren 200, 201 und 207 durch die Sub 1 ab September 2013 steht in Widerspruch zu den vom Bf. mit S11 abgeschlossenen Vertrag über die Besorgung der Tour 201 und zu dem mit S12 abgeschlossenen Vertrag vom 1.7.2013, der u.a. auch die Touren 200 und 207 umfasst. Es liegen keine Hinweise vor, dass die vom Bf. mit diesen Subunternehmern in der zweiten Jahreshälfte 2013 abgeschlossenen Verträge bezüglich der Besorgung der Touren 200, 201 und 207 unrichtig oder nicht erfüllt worden wären. Daher kann nicht die Sub1 die Zustelleistungen der Touren 200, 201 und 207 – wie in der Vertragsversion 2 vom 1.3.2013 festgelegt – erbracht haben.

Die Erklärung des Bf. über den Abschluss von zwei unterschiedlichen Verträgen vom 1.3.2013 mit der Sub 1 in der zweiten Februarhälfte 2013 ist schildert einen abstrusen Sachhergang und ist daher nicht glaubwürdig. Es ist nicht plausibel, weshalb schon Wochen vor Vertragsabschluss (1.3.2013) die Unzuverlässigkeit des Subunternehmers S2 hinsichtlich einer Leistungserbringung ab September 2013 erkennbar sein sollte. Dennoch solle der Bf. wegen dieser Einschätzung mit der Sub1 einen geänderten Vertrag abgeschlossen haben, in dem ihr auch die Touren 200, 201 und 207 übertragen werden. Mit Datum 1.3.2013 schließt der Bf. dann mit dem Subunternehmer S2 den Vertrag über die Besorgung der Touren 200, 201 und 207 ab. Diesem Erklärungsversuch fehlt die Sinnhaftigkeit.

Realistisch und Naheliegend wäre gewesen, dass in einen erkennbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Eintritt der Unzuverlässigkeit oder dem Ausfall eines Subunternehmers der Vertrag mit der Sub1 geändert worden wäre. Die ist jedoch gerade nicht geschehen, sondern ab August 2013 wurde vom Bf. – wegen des Ausfalls von S2 ab Ende Juli – hinsichtlich der Touren (insb. 200, 201, 207) Verträge mit anderen Subunternehmern (S12 und S-121) abgeschlossen und wurde von diesen auch ein entsprechendes Entgelt verrechnet (siehe Seite 4 des Erkenntnisses).

Der offenkundige Sinn dieses zweiten Vertrages mit der Sub1 über sieben statt vier Touren war mit einem Scheinvertrag die in den Scheinrechnungen enthaltenen erhöhten Leistungsmengen zu untermauern.

Die weiteren in dieser Sache zu Tage getretenen Umstände (u.a. Mehrfachrechnungen mit unterschiedlichem Inhalt und ein vertragswidrig überhöhtes Entgelt) geben ein klares Bild, dass der Bf. im bewussten Zusammenwirken mit dem Handlungsbevollmächtigten der Sub1, L-Sub1, diese Scheingeschäfte im Leistungszeitraum 9-12/2013 getätigt hat.

Hingegen zeigt sich die von der Sub1 vorgelegte Vertragsversion 1 (Touren 202, 204, 206 u. 208) widerspruchsfrei und inhaltlich stimmig. Die Sub1 hat – wie in Seite 4 des Erkenntnisses ausgeführt – schon 2012 bis 2/2013 für das Vorgängerunternehmen (G.1 GmbH) die

Zustelleistungen für die Touren 202, 204, 206 und 208 besorgt. Es ist naheliegend, dass in der Folge vom Bf. als faktisches Nachfolgeunternehmen der G.1 GmbH dieser Vertrag – so wie wahrscheinlich mit den meisten anderen Subunternehmern – inhaltlich im Wesentlichen gleichbleibend fortgesetzt wurde. Dass tatsächlich die Touren 202, 204, 206 und 208 – wie in der Vertragsversion 1 enthalten – mit der Sub1 vereinbart und von ihr besorgt wurden, wird durch die ansatzweise Vergleichbarkeit der Paketmengen aus der Vorperiode (insb. 1-2/2013) mit der Folgeperiode ab 3/2013 sowie der signifikanten Übereinstimmung mit den Paketmengen lt. A-Kontrollmaterial betreffend die Touren 200, 202, 204 und 208 bestätigt.

Die Paketmengen stimmen in manchen Monaten sogar auf das Stück überein (z.B. Monat 1, 5, 7), teilweise ergeben sich auch verständliche Unter- und Überschreitungen zu den Mengen lt. A-Auskunft. Als solche vom Vertrag abweichende Leistungserbringen kommen vor allem die vom Bf. erwähnten „Aushilfsleistungen der Subunternehmer untereinander“ wegen kurzfristigen Ausfall von Zustellfahrern in Betracht.

Das BFG erachtet es auf dieser Beweisgrundlage als eindeutig erwiesen, dass die Sub 1 –so wie in der Vorperiode und in den von ihr vorgelegten Vertrag mit dem Bf. vereinbart, die Touren 202, 204, 206 und 208 bedient hat.

Daraus folgt, dass von der Sub1 grundsätzlich keine größere Leistungsmenge an den Bf. erbracht werden konnte, als lt. der A-Auskunft bei den Touren 202, 204, 206 und 208 überhaupt angefallen ist.

Wie bereits ausgeführt, stimmt die verrechnete Leistungsmenge der Sub1 mit den Paketmengen lt. A im Zeitraum 1-8 mit überzeugender Genauigkeit überein. Das A-Kontrollmaterial betreffend die Anzahl der Paketmengen bei den Touren 202, 204, 206 und 208 gibt somit einen verlässlichen Richtwert über die tatsächlich von der Sub1 an den Bf. erbrachten Zustelleistungen.

Ein weiterer Beweis für das Vorliegen von Scheinrechnungen in den Zeiträumen 9-12/2013 ist, dass in diesen Rechnungen ein höheres Einzelleistungsentgelt verrechnet wurde als im Vertrag vereinbart. In den Zeiträumen 3-8/2013 wurde hingegen noch ein vertragskonformes Entgelt für die einzelnen Leistungskategorien verrechnet (Seite 8 des Erkenntnisses, Tabelle 8).

Es handelt sich hierbei nicht bloß um eine argumentierbare Kostenanpassung, sondern es liegt eine erhebliche vertragswidrige Entgelterhöhung vor, die die Rentabilität des Betriebes des Bf. gar nicht trägt. Mit diesem überhöhten Entgelt wird jedoch dem Zweck der Scheinrechnungen Nr. 9, 10, 10/Nov. und 11/Dez. – einen hohen Aufwand vorzutäuschen – entsprochen.

Der zweite Aspekt der Scheinrechnungen sind die gravierend überhöhten Leistungsmengen, die entsprechend dem A-Kontrollmaterial bei den Touren 202, 204, 206 und 208 gar nicht angefallen sind (siehe Tabelle 5, 6 und 7):

	Sept.	Okt.	Nov.	Dez.
--	-------	------	------	------

	Paketmenge/Stück			
Lt. A (T. 200, 202, 204, 208)	16.983	21.946	19.766	18.728
Lt. Schein-RE Sub1	31.216	45.576	37.143	30.787
Scheinleistung/Paketmenge	14.233	23.630	17.377	12.059

(Tabelle 12)

Es liegen im gegenständlichen Fall sogenannte relative Scheingeschäfte vor, weil in den Scheinrechnungen durch die überhöhte Leistungsmenge und das erhöhte Leistungsentgelt, die tatsächlich erbrachte Zustellleistung der Sub1 und das vom Bf. tatsächlich bezahlte Entgelt verdeckt wurden. Während die Scheinleistung abgabenrechtlich ohne Bedeutung ist, sind für die – in den relativen Scheinrechnungen auch enthaltenen tatsächlich erbrachten Leistungen Betriebsausgaben und Vorsteuern anzuerkennen.

In den Leistungszeiträumen September und Oktober stellen die beiden in der Buchhaltung der Sub1 enthaltenen handschriftlichen Rechnungen Nr. 9 und Nr. 10 die anzuerkennende verdeckte Leistung dar und die in der Buchhaltung des Bf. erfasste EDV-Rechnung Nr. 9 und 10 sind die Scheinrechnungen.

Bei den handschriftlichen Rechnungen Nr. 9 und 10 passen die verrechneten Leistungsmengen mit den Paketmengen lt. A-Auskunft betreffend die Touren 200, 202, 204 und 208 sachlich zusammen und wurde auch mit dem vertragskonformen Entgelt abgerechnet. Diese nur in der Buchhaltung der Sub1 befindlichen Rechnungen enthalten die steuerlich relevanten verdeckten Leistungen, die tatsächlich erbracht wurden.

Die Schätzung der verdeckten Leistung in der Periode November erfolgt auf Grundlage der im zeitlichen Zusammenhang mit der Ausstellung der Scheinrechnung Nr. 10/Nov. vom 31.11.2013 geleisteten Banküberweisung des Bf. an die Sub1 von € 17.500. Danach ergibt sich (Netto-)Entgelt von € 14.587.

Die Verprobung der zu schätzenden tatsächlichen Zustellleistungen der Sub 1 an den Bf. im Monat November an Hand der erhobenen A-Paketmengen zeigt folgendes Ergebnis:

Leistungs-kategorie	Tour 202	Tour 204	Tour 206	Tour 208	Touren/ Gesamt-menge	Entgelt lt. Vertrag/Einzel-leistung	Entgelt/ Gesamt lt. Vertrag
kl. Pakete	1.531	1.473	1.595	1.595	6.121	0,65	3.978,65
nor. Pakete	1.721	2.165	1.819	1.819	7.777	1,25	9.721,25
PKS NOS	104	107	37	37	316	0,25	79,00
Katalog	20	17	28	28	67	0,4	26,80
Abholung	1.653	330	3.138	3.138	5.465	0,25	1.366,25
Gesamt	5.029	4.092	6.617	6.617	19.766		15.171,95

(Tabelle 13)

Das an Hand der zeitnahen erfolgten Zahlung geschätzte Entgelt (€ 14.587) stimmt mit dem Ergebnis einer Verprobung auf Grundlage der Paketmengen lt. A plausibel überein (€ 15.171). Der etwas geringere Entgeltbetrag auf Grundlage der Banküberweisung vom 10.12.2013 erklärt sich durch mögliche Aushilfsleistungen durch andere Subunternehmer (insb. Fahrerausfall).

Für den Monat Dezember wurden vom BFG die tatsächlich erbrachten Leistungen der Sub 1 an den Bf. auf Basis der Paketmengen lt. A-Kontrollmaterial und dem vertraglich vereinbarten Entgelt für die jeweiligen Leistungskategorien wie folgt geschätzt:

Ermittlung der tatsächlichen Leistung und des bezahlten Entgeltes im Monat Dezember:

Leistungs-kategorie	Tour 202	Tour 204	Tour 206	Tour 208	Touren/ Gesamt-menge	Entgelt lt. Vertrag/Einzel-leistung	Entgelt/ Gesamt lt. Vertrag
kl. Pakete	1.639	1.656	1.561	1.553	6.409	0,65	4.165,85
nor. Pakete	1.565	1.853	1.665	1.789	6.872	1,25	8590,00
PKS NOS	78	84	62	65	289	0,25	72,25
Katalog	18	12	31	11	72	0,4	28,80
Abholung	1.038	1.430	2.021	597	5.086	0,25	1.271,50
Gesamt	4.338	5.035	5.340	4.015	18.728		14.128,40

(Tabelle 14)

Zu der im Dezember ausgestellten Scheinrechnung (Deckungsrechnung) Nr. 11 vom 31.12.2013 ist hinsichtlich der darin ausgewiesenen Anzahlung von € 30.000 für künftige Zustelleistungen der Sub 1 im Jahr 2014 zu bemerken, dass Anzahlungen bei Bilanzierern einen erfolgsneutralen Geschäftsfall bilden (Geleistete Anzahlung an Bank). Eine Aufwandsbuchung (Ertragsminderung) im Jahr 2013 wegen einer für das Folgejahr geleisteten Anzahlung scheidet zudem schon nach den Grundsätzen ordentlicher Buchführung aus.

Vom BFG ist auf Grund der erwiesenen relativen Scheingeschäfte des Bf. mit der Sub1 (in der Person ihres Generalbevollmächtigten) im Leistungszeitraum 9-12/2013 folgende Gewinnerhöhung – wegen Nichtanerkennung der diesbezüglich erklärten Betriebsausgaben „Fremdleistungen“ – und folgende Kürzung der Vorsteuern vorzunehmen:

Scheinge-schäfte/Sub1	Betr-Ausg. lt. BFG	VSt lt. BFG	Betr-Ausg. lt. Bf.	VSt lt. Bf.	Gewinnerhöhung lt. BFG	VSt-Kürzung lt. BFG
Re.9/Sep	12.542,45	2.508,49	31.324,00	6.264,80	18.781,55	3.756,31
Re.10/Okt.	16.044,03	3.208,81	44.807,86	8.961,57	28.763,83	5.752,77
Re.10/Nov	14.587,30	2.917,46	35.327,01	7.065,40	20.739,71	4.147,94
Re.11/Dez	14.128,40	2.825,68	59.727,32	11.945,46	45.598,92	9.119,78
Gesamt	57.302,18	11.460,44	171.186,19	34.237,24	113.884,01	22.776,80

(Tabelle 15)

Zusammenfassend ergibt sich hinsichtlich dieses Streitpunktes eine Erhöhung des erklärten Jahresgewinnes 2013 (€ 10.118,72) um € 113.884,01 und eine Kürzung der Vorsteuern um € 22.776,80.

2.3. Scheingeschäfte mit G1 – G-Sub2. im Jahr 2015

Auf die detaillierte Sachverhaltsdarstellung in Punkt I. 2.2. betreffend die behauptete Leistungsverrechnung des Bf. mit der G-Sub2., vertreten durch den ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführer G1 (Sub2 genannt) wird verwiesen. Der dazu festgestellte Sachverhalt ist durch aktenkundige Belege vollständig dokumentiert.

Auf dieser Beweisgrundlage steht für das BFG eindeutig fest, dass der Bf. nach dem gleichen Muster wie bei der Sub 1 im Jahr 2013 im bewussten Zusammenwirken mit Sub 2 (G1) im Dezember 2015 ebenso ein Scheingeschäft zwecks Steuerminderung vorgenommen hat. Es handelte sich hierbei um ein absolutes Scheingeschäft, weil weder vom ehemaligen Geschäftsführer der G-Sub2.; G1, noch von der für das Scheingeschäft benutzten G-Sub2. eine Zustelldienstleistung für den Bf. erbracht worden ist.

Feststeht, dass G1 ab 9.12.2015 als Geschäftsführer der G-Sub2. rechtswirksam abberufen war und ab diesem Tag G2 diese Funktion ausübte und dieser seitdem auch der Alleingesellschafter dieser Kapitalgesellschaft war.

G1 hatte daher ab Mitte Dezember als er die maßgeblichen Handlungen für das mit dem Bf. vereinbarte Scheingeschäft vornahm überhaupt keine Organfunktion mehr bei der G-Sub2.. Er war überhaupt nicht berechtigt und befähigt für diese Gesellschaft zu handeln oder Erklärungen abzugeben. Sub2 hat als Scheinvertreter (*falsus procurator*) dieser GmbH gehandelt und die Gesellschaft wurde – wie aus den gesamten Umständen zu schließen ist – offensichtlich für die Zwecke des mit dem Bf. vereinbarten Scheingeschäftes einfach vorschoben (missbräuchlich benutzt). Da der Bf. im Zusammenwirken mit Sub2 das Scheingeschäft vornahm, ist es wahrscheinlich, dass er auch wusste, dass der Sub 2 keine Organ- und Vertretungsfunktion für die G-Sub2. mehr hatte.

Der Bf. hat mit Datum vom 14.12.2015 einen Vertrag über Zustelldienstleistungen mit dem als Scheinvertreter agierenden Sub2 namens der G-Sub2. abgeschlossen. Auf dem Vertrag befindet sich die Unterschrift von Sub2. Weiters hat Sub2 einen Kassen-Beleg über den Erhalt einer Anzahlung von € 40.000 mit Datumsangabe 16.12.2015 unterzeichnet. Auf beiden Urkunden wurde der Firmenstempel der S-10 - über den Sub2 als ehemaliger Geschäftsführer noch verfügte - angebracht.

Weiters wurde eine EDV-Rechnung an den Bf. über Zustellleistungen im Zeitraum 16.12. bis 30.12.2015 über netto 26.523,16 zuzüglich USt € 5.304,63 ausgestellt. Das Layout des

Rechnungsbeleges und die Rechnungsangaben indizieren, dass dieser Scheinrechnung vom Bf. selbst erstellt worden sein dürfte.

Der Bf. hat auf Grund dieses Scheingeschäftes Betriebsausgaben von € 40.000 (Subhonorare – Aufwendungen für bezogene Leistungen) im Jahresabschluss 2015 erfasst und Vorsteuern von € 5.304,63 in Abzug gebracht.

Zur Erlangung von weiteren Dokumenten für die Vortäuschung dieses Scheingeschäftes wurden von Sub2 im Zusammenwirken mit dem Bf. noch folgende Handlungen vorgenommen:

Sub2 hat am 11.12.2015 als Scheinvertreter beim Magistrat der Stadt Wien eine Gewerbeanmeldung für die G-Sub2. vorgenommen und das Gewerbe der Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen mit einem höchstzulässigen Gesamtgewicht bis 3.500 kg angemeldet. Die ihm dabei von der Gewerbebehörde ausgefolgte Niederschrift nutzte der Bf. zur Vorlage an das Finanzamt, um die Wirklichkeit des mit Sub2 abgewickelten Geschäftes vorzutäuschen.

Erst durch Erhebungen des BFG bei der Gewerbebehörde kam hervor, dass Sub2 am 21.12.2015 diese Gewerbeanmeldung wieder zurückgezogen hat, da er den erforderlichen Nachweis der Vertretungsbefugnis nicht erbringen konnte.

Vom Bf. wurden Sub2 mehrere Personen für eine Scheinanmeldung zur gesetzlichen Sozialversicherung als Dienstnehmer der G-Sub2. genannt. Diese Personen stammten aus dem beruflichen Tätigkeitskreis des Bf. (FN-Bf. ***1***, AN1, AN2, AN3, AN4, AN5).

Es wurden nach einfachen EDV-Vertragsmustern für diese Personen Arbeitsverträge mit Beginn 14.12.2015 angefertigt. Auch diese Scheinarbeitsverträge waren von Sub2 unterschrieben und der Firmenstempel der G-Sub2. angebracht. Seitens der eingesetzten Arbeitnehmer fehlte jedoch die Unterschrift auf den Scheinverträgen. Auch diese Urkunden wurden der Abgabenbehörde zur Vortäuschung der Echtheit des Scheingeschäftes vorgelegt.

Sub2 nahm für diese – ihm von Bf. mitgeteilten Personen - eine Elektronische Sozialversicherungsanmeldung (ELDA-Meldung) mit Arbeitsbeginn 14.12.2015 vor. Dadurch wurden Ausdrücke über diese SV-Anmeldungen als Anscheinsbeweis erlangt und ebenso dem FA in Täuschungsabsicht vorgelegt.

Erst durch Erhebung des BFG bei der Österr. Gesundheitskasse wurde bekannt, dass für diese Personen mit E-Mail-Meldung vom 11.1.2015 die SV-Anmeldungen wieder rückwirkend storniert wurden und daher diese Personen niemals als Dienstnehmer der G-Sub2. rechtswirksam angemeldet waren.

Faktum ist auch, dass es sich bei der G-Sub2. um eine an den genannten Wiener Innenstadt Adressen situierte, substanzlosen Briefkastenfirma handelte. Von dieser Sitzgesellschaft wurde am Flughafen Wien Schwechat ein Verkaufsstand für Handy-Zubehör betrieben, wobei die

Betreiberesellschaften für diesen Handy-Accessoires-Shop aus wirtschafts- und steuertaktischen Gründen mehrmals wechselten. Mit Sicherheit hatte die G-Sub2. daher weder das Personal noch die Sachmittel um die vom Bf. im Scheingeschäft behaupteten Zustelleistungen überhaupt verrichten zu können. Es ist erwiesen, dass von dieser Gesellschaft niemals Transport- oder Zustelldienstleistungen erbracht worden sind.

Die erklärten Betriebsausgaben waren daher um € 40.000 und die Vorsteuern um € 5.304,63 im Veranlagungsjahr 2015 zu erhöhen.

3. Zusammenfassung

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich zusammenfassend folgende Änderung der Bemessungsgrundlagen:

Einkommensteuer 2013	Euro	Einkommensteuer 2015	Euro
EaGw lt. Bf.	10.118,72	EaGw lt. Bf.	43.479,88
BFG, Pkt. II., 2.2. u. Tab. 15 Scheingeschäfte Sub.1	113.884,01	BFG, Pkt. II., 2.3. Scheingeschäft Sub. 2	40.000,00
BP-Bericht, Tz. 10, Privatanteil, nicht angefochten	2.419,45	FA-BVE S. 14 u. BP-NS S. 5f Sub-Untern. Sub-X1 – nicht angefo.	-5.132,54
Gewinnfreibetrag	-3.900,00	Gewinnfreibetrag	-3.900,00
EaGw lt. BFG	122.522,18	EaGw lt. BFG	74.447,34

Umsatzsteuer 2013	Euro	Umsatzsteuer 2015	Euro
VSt lt. Bf.	97.991,51	VSt. Lt. Bf.	102.632,99
BFG, Pkt. II., 2.2. u. Tab. 15 Scheingeschäft Sub. 1	-22.776,80	BFG, Pkt. II., 2.3. Scheingeschäft Sub. 2	-5.304,63
BP-Ber., Tz. 10, Privatanteil BP-Ber., Tz. 11, Fuhrpark	-483,93 1.500,00	FA-BVE S. 14 u. BP-NS S. 5f Sub-Untern. Sub-X1	-5.132,54
VSt lt. BFG	73.230,79	VSt. Lt. BFG	92.195,82

4. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen, weil die Beurteilung des Vorliegens von Scheingeschäfte keine Rechtsfrage, sondern eine

Tatsachenfrage darstellt. Im Übrigen folgt die Entscheidung der einheitlichen Rechtsprechung des VwGH zum Vorliegen und zu den steuerrechtlichen Rechtsfolgen eines Scheingeschäftes.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter (Est und Ust 2013 u. 2015)

Wien, am 7. Dezember 2020