

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Silvia Gebhart in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, unvertreten, über die Beschwerde vom 11. Mai 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 12. April 2016, betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind in den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zum Erkenntnis dargestellt und bilden insoweit einen integrierenden Bestandteil des Spruches des Erkenntnisses.

III. Die Fälligkeit des mit der Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer 2012, 2013 und 2014 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) war Inhaber eines eingetragenen Einzelunternehmens und erzielte daraus gewerbliche Einkünfte, die er anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG (kurz EAR) ermittelte. Er betrieb das freie Gewerbe der Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern, deren höchst zulässiges Gesamtgewicht insgesamt 3.500 kg nicht übersteigt, im Folgenden kurz: Kleintransporte.

Nach einer die Jahre 2011 bis 2014 umfassenden Außenprüfung nahm das Finanzamt die Verfahren Einkommen- und Umsatzsteuer 2012 und 2013 wieder auf und erließ neue Sachbescheide. Die Bescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2014 wurden

erstmals erlassen, zum Jahr 2011 ergaben sich keine Feststellungen. Die Prüferin kürzte ua die Aufwendungen für Fremdleistungen einer slowakischen Firma um 50% und erhöhte insoweit den Gewinn. Zur Begründung verwiesen die Bescheide jeweils auf die mit Niederschrift oder mit Prüfungsbericht (Tz 1) getroffenen Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. Die Schlussbesprechung fand am 11.04.2016, an der auch der Bf selbst teilgenommen hat, statt. Im Beschwerdeverfahren sind lediglich die Aufwendungen für Fremdarbeit des slowakischen Subunternehmers in der Einkommensteuer 2012 bis 2014 strittig.

In Tz 1 des BP-Berichtes wurden folgende Feststellungen getroffen:

Im erstgeprüften Jahr 2011 fuhr der Bf die meisten Aufträge selbst. Lediglich für sehr wenige Ausnahmen wurde tageweise der von ihm auf geringfügiger Basis angestellte Fahrer ***7*** eingesetzt. In diesem Jahr hatte der Bf drei Großkunden, für die regelmäßig gefahren wurde:

- 1) ***1*** (täglich 4 Stunden im ungefähren Zeitraum 03:00-07:00 Uhr),
- 2) ***12*** und
- 3) ***9***.

Daneben gab es nur sehr wenige kleine Aufträge. Für den übrigen Prüfungszeitraum entfiel der Großkunde ***9***.

Bei der ***1*** wurde festgestellt, dass die Fahrten zeitig in der Früh fast ausnahmslos vom Bf persönlich gefahren wurden. Die Überprüfung der Fahrten bei der ***12*** ergab, dass auch hier zumeist der Bf selbst die Fahrten ausführte, lediglich ab und zu hatte er lt Aussage des zuständigen Ansprechpartners bei der ***12*** eine ausländische Person bei sich.

Während Urlaub oder Krankenstand des Bf wurden die Fahrten bei beiden Großkunden vom geringfügig angemeldete Fahrer ***7*** durchgeführt.

Trotz des ab dem Jahr 2012 zu verzeichnenden Rückganges der Aufträge wurde vom Bf mit Wirkung ab 01.01.2012 ein Vertrag über Transportleistungen mit der ***4*** (SK) abgeschlossen, deren Geschäftsführer ***8*** war. Der Bf gab zur Geschäftsanbahnung an, die Firma ***4*** sei auf Grund seiner Website aktiv auf ihn zugekommen und habe ein Angebot gelegt. Seit Jänner 2012 wurden von der ***4*** monatlich Pauschalrechnungen an den Bf ausgestellt, wobei auf diesen Rechnungen keinerlei Details hinsichtlich Route, Datum und Ort der Leistung, Fahrtzeit, Fahrer etc. ersichtlich sind und die Bezahlung ausnahmslos bar erfolgt. Sämtliche von der ***4*** übernommenen Fahrten würden lt Aussage des Bf von ***8*** mit einem Fahrzeug des Bf, dem Kastenwagen Mercedes Sprinter, durchgeführt.

Auf Grund der rückläufigen Auftragslage beim Bf erschien der Betriebsprüferin die vertragliche Einbindung eines zusätzlichen Fremdfahrers nicht schlüssig.

Weiters konnte auf keinem der von den Großkunden vorgelegten Liefer- und Auftragsscheine ein anderer Fahrer als der Bf selbst bzw dessen Mitarbeiter Herr ***7*** festgestellt werden. Dass die Auftragsscheine alle mit derselben Schrift geschrieben waren erklärte der Bf damit, dass die Schrift des Herrn ***8*** nicht lesbar sei und er daher alle Scheine von diesem selbst nachgeschrieben hätte.

Auf Befragen teilte der Bf mit, Herr ***8*** sei fast ausschließlich für die ***12*** gefahren und dies fast bei jedem Auftrag. Ab und zu soll ***8*** auch bei der ***1*** eingesetzt worden sein. Diese Aussage wird jedoch durch die oben erwähnten Darstellungen der zuständigen Mitarbeiter der ***12*** und der ***1*** eindeutig widerlegt.

Von der Prüferin abverlangte Nachweise in Form von Zeitaufzeichnungen wurden vom Bf nicht vorgelegt. Es ist weder nachweisbar, an welchen Tagen das slowakische Sub-Unternehmen für den Bf gefahren sein soll, noch welche Aufträge das slowakische Sub-Unternehmen übernommen haben soll. Darüber wurden keinerlei Aufzeichnungen vorgelegt.

Auf ein Auskunfts- und Amtshilfeersuchen zur ***4*** gab die slowakische Finanzbehörde im Februar 2016 Folgendes bekannt:

8 hat vor dem slowakischen Finanzamt persönlich ausgesagt, dass er im Zeitraum 2011 bis 2014 für den Bf gearbeitet habe. Die Arbeit habe darin bestanden, dass er selbst Backwaren für die Firma ***1*** in ganz Wien für den Bf ausgefahren habe. Des Weiteren habe er im Auftrag des Bf Metallteile zum Lackieren für die Firma ***12*** transportiert.

Trotz mehrmaliger Aufforderung wurden der slowakischen Finanzbehörde von ***8*** keine Dokumente vorgelegt, die Hinweise auf Bezahlung, Verbuchung auf dessen Konten geben könnten. Auch Zeitaufzeichnungen o.Ä. wurden nicht vorgelegt. ***8*** war Ende Februar 2016 für die slowakischen Finanzbehörden nicht mehr erreichbar.

Die slowakische Finanzbehörde übermittelte lediglich Kopien der Ausgangsrechnungen aus den Jahren 2012 und 2013 von der ***4***, die diese an das Unternehmen des Bf gelegt hatte. Die Ausgangsrechnungen unterscheiden sich von den Eingangsrechnungen der ***4*** die der Bf vorgelegt hatte, nur durch die gegenseitigen Unterschriften. Bei zwei der vorgelegten Rechnungen war festzustellen, dass die Rechnungsnummern nicht übereinstimmten (die vom Bf erfasste ER 2013/18 vom 31.08.2013 ist bei der ***4*** als AR 2013/28 benannt und die ER 2013/25 vom 31.09.2013 trägt bei der ***4*** die laufende Nummer AR 2013/29.)

Übereinstimmung herrscht in den Aussagen des Bf und des ***8*** in folgenden Punkten:

- 1) zur Art der Bezahlung. ***8*** bestätigte in seiner mündlichen Aussage beim slowakischen Finanzamt die Barzahlung. Einen buchmäßigen Nachweis der Geldbeträge bei der ***4*** hat ***8*** nicht erbracht.

2) Die Aufträge für den Bf habe ausschließlich ***8*** selbst gefahren.

Keine Übereinstimmung gab es zum Umfang der von ***8*** erbrachten Leistung und zum Zeitpunkt der Leistungen.

ad Umfang der von der ***4*** erbrachten Leistung:

8 gab an, für die Firma ***1*** gefahren zu sein. Der Bf gab an, ***8*** sei ab und zu für die Firma ***1*** gefahren. Der Logistikleiter der Firma ***1*** sagte aus, Fahrer des Kleintransportunternehmens des Bf seien nur der Bf und in Ausnahmefällen (Urlaub, Krankenstand) dessen angestellter Fahrer ***7*** gewesen.

Ebenso war dem Logistikleiter der Firma ***12*** nicht bekannt, dass eine andere Person als der Bf und dessen angestellter Fahrer die Aufträge ausgeführt hatten. Die Firma ***12*** nannte eine weitere Person, beschrieben mit ausländischer Herkunft, die den Bf begleitet hat.

ad Zeitpunkt der Leistungen:

Es wurde festgestellt, dass in den Aufzeichnungen des Bf noch für März und April 2015 ER der ***4*** für erbrachte Leistungen sowie deren angebliche Bezahlung erfasst waren. ***8*** hat jedoch ausgesagt, dass er über Geschäftstätigkeiten der ***4*** im Jahr 2015 keine Informationen besitze, weil es zu diesem Zeitpunkt bereits einen Übergabsvertrag bzgl des Verkaufs der Anteile der ***4*** an einen Unternehmer aus Tschechien gegeben habe.

In freier Beweiswürdigung ist aufgrund der zuvor angeführten Feststellungen ein tatsächlicher Leistungsaustausch zwischen dem Bf und der ***4*** nicht vollständig auszuschließen. Zweifel bestehen hinsichtlich des tatsächlichen Leistungsumfangs und damit auch die Höhe der Betriebsausgaben für Fremdleistungen. Die Ausgaben für Fremdleistungen sind dem Grunde nach, jedoch nicht der Höhe nach anzuerkennen.

Gemäß dem Vertrag zwischen dem Bf und der ***4*** besteht der Vertragsgegenstand aus zwei Teilen, nämlich "Transport" und "Leihchauffeur". Zumindest die Leistung eines Leihchauffeurs ist auf Grund der bereits erwähnten Aussagen des ***8*** auszuschließen, weil dieser niemals alleine Lieferungen als Leihchauffeur für den Bf durchgeführt hat, sondern den Bf lediglich ab und zu bei den Transporten begleitet und geholfen hat.

Die für die Jahre 2012 bis 2014 geltend gemachten Betriebsausgaben betreffend Fremdleistungen würden als erwiesen überhöht angesehen und seien um 50% zu kürzen.

Bescheidbeschwerde vom 11. Mai 2016 (Poststempel)

Die neuen Bescheide vom 12. April 2016 wurden zu Händen der steuerlichen Vertretung, einer Bilanzbuchhalterin, adressiert, die namens des Bf gegen die Einkommensteuerbescheide

fristgerecht Beschwerde (ON1) erhob. Die Umsatzsteuerbescheide und Wiederaufnahmebescheide erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

Begründend wurde ausgeführt, die belangte Behörde sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass der in der Fremdarbeit angegebene Mitarbeiter nur als Beifahrer tätig gewesen sei. Da jedoch der Kollektivvertrag für das Kleintransportgewerbe keinerlei Unterschied zwischen Fahrer und sonstige Arbeiter mache, ist es völlig egal, mit welcher Tätigkeit die Person befasst sei. Die als Subunternehmer beauftragte slowakische Firma ***4*** habe die verrechneten Tätigkeiten tatsächlich durchgeführt und die dementsprechenden Rechnungen an die Firma des Bf in den slowakischen Steuererklärungen bekanntgegeben bzw. auch die Steuern davon in der Slowakei abgeführt.

Weiters habe sich der Gesundheitszustand des Bf im Laufe der Jahre verschlechtert, sodass er auf die Mithilfe der Firma ***4*** angewiesen gewesen sei. Der Bf habe für geleistete Arbeiten im Jahr 2015 noch Rechnungen an die Firma ***4*** bezahlt, die von der BP nicht anerkannt worden seien, da die slowakische Firma angeblich verkauft worden sei. Dies war bis vor Kurzem nicht bekannt, da deren Geschäftsführer ***8*** nach der Bezahlung der letzten Rechnung 2015 nicht mehr erreichbar gewesen sei.

Schließlich wurde der Antrag gestellt, die Fremdarbeitskosten zur Gänze anzuerkennen.

Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Beschwerde (undatiert) lautet:

Diese wird soweit wiedergegeben, als nicht Ausführungen des BP-Berichts Tz 1 wiederholt werden oder sich auf das Jahr 2015 beziehen.

„[...]

*Die vorgeblichen Zahlungseingänge [des Bf] konnten lt. den slowakischen Behörden bei der ***4*** nicht buchmäßig nachgewiesen werden.*

*Es wurde von der slowakischen Steuerbehörde nicht bestätigt, dass die angeblichen Zahlungen des [Bf] an die ***4*** von dieser rechtmäßig versteuert wurden. Der Inhaber/Geschäftsführer der slowakischen Firma, ***8***, war zu diesem Zeitpunkt für die Behörden nicht mehr erreichbar.*

*Bei der Befragung aller Beteiligten (d.s. ***8***, [der Bf], sowie dessen Kunden) stimmten die Aussagen betreffend [die] von der ***4*** tatsächlich durchgeführten Leistungen nicht überein.*

*Bei einigen der Rechnungen der ***4*** an [den Bf], die der BP einerseits vom geprüften Unternehmen vorgelegt wurden und andererseits von der slowakischen Steuerbehörde, gab es Ungereimtheiten bei Rechnungsnummer und –datum.*

[...]

*In Ihrer Beschwerde vom 27.06.2016 beziehen Sie sich auf den Kollektivvertrag für das Kleintransportgewerbe. Es wurde der BP ein Vertrag zwischen [dem Bf und der ***4*** vorgelegt, in dem die zu erbringenden Leistungen ganz klar und deutlich erläutert werden. Da es einen detaillierten Vertrag gab, ist dieser relevant und wichtig, nicht jedoch der Kollektivvertrag. Gegenstand des Vertrages waren eindeutig ZWEI Komponenten: Transport und Leihchauffeur. Diese BEIDEN Komponenten sollten lt. Vertrag mit einem vereinbarten Pauschalbetrag abgegolten werden. Auf Grund der bereits erwähnten Aussagen der Kunden des [Bf] konnte von der BP auf jeden Fall die Komponente „Leihchaffeur“ als nicht erfüllt ausgeschlossen werden. Somit wurde eine Kürzung der Ausgaben um 50% vorgenommen.“*

Die Stellungnahme der BP wurde unmittelbar dem Bf mit Begleitschreiben vom 6. Juli 2016 ohne Zustellnachweis übermittelt.

Zur Stellungnahme liegt dem vorgelegten Verwaltungsakt keine Gegendarstellung ein.

Ablehnungsverfahren gemäß § 84 BAO

Die steuerliche Vertretung ***3***, ***Adresse3***, war als Buchhalter/Personalverrechner mit dem Geschäftszweig „Datenverarbeitungsdienste“ laut Firmenbuch tätig. Zunächst wurde mit Bescheid vom 31. Mai 2016 deren gänzliche Ablehnung ausgesprochen, der Bf wurde davon schriftlich verständigt. Weiters wurde die gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 erhobene Beschwerde mit Bescheiden vom 16. Juni 2016 wegen der Ablehnung als unzulässig zurückgewiesen.

Sämtliche genannten Bescheide wurden mit Bescheiden gemäß § 299 BAO vom 14. Juli 2016 aufgehoben.

Mit Bescheid vom 14. Juli 2016 wurde die Bilanzbuchhalterin gemäß § 84 BAO teilweise abgelehnt. Mit Erledigung vom selben Tag wurde der Bf von der Ablehnung in Kenntnis gesetzt.

Zu sämtlichen Aufhebungsbescheiden und dem neuerlich ergangenen, eingeschränkten Ablehnungsbescheid wurden die Rückscheine vorgelegt.

Beschwerdevorentscheidung vom 14. Juli 2016 (Ausfertigungsdatum)

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung, zu Handen der ***3***, als unbegründet ab und führte mit Bezug auf Tz 1 des Prüfungsberichtes aus, es sei der Nachweis über die von der Firma ***4*** bzw. deren Geschäftsführer ***8*** erbrachten Leistungen in dem vom BF angegebenen Ausmaß nicht erbracht worden. Der zwischen dem Bf und der slowakischen ***4*** geschlossene Vertrag habe vorgesehen, dass von der ***4***

sowohl Transportleistungen erbracht werden sollen als auch ein „Leihchauffeur“ zur Verfügung gestellt werde. Ebenfalls vereinbart wurden Entgelt und Zahlungsmodalitäten. Die vorliegenden Rechnungen der ***4*** seien monatlich pauschal ohne exakte Leistungsbezeichnung gelegt worden. Die Rechnungen enthielten keine Angaben zu Ort und Datum der Leistung, Route bzw. Kunde, Fahrzeit, Fahrer. Auch seien die sonstigen Aufzeichnungen über diese Fahrten nicht vorgelegt worden.

Die Bezahlung sei ausschließlich bar erfolgt.

Eine Übereinstimmung zwischen dem Vertrag und den ausgestellten Rechnungen bzw. der tatsächlichen Vorgangsweise ist hinsichtlich der Leistungen, des Entgeltes und den Zahlungsmodalitäten nur unzureichend gegeben.

Auf Befragung des Bf wurde von diesem schriftlich übermittelt, dass die Fahrten ausschließlich vom Geschäftsführer der ***4*** mit einem Firmenwagen des Bf durchgeführt wurden. Weiter habe der Bf im Prüfungsverfahren ausgesagt, dass ***8*** fast ausschließlich für einen Kunden, nämlich die ***12*** tätig gewesen sei. Manchmal sei ***8*** auch für einen zweiten Kunden, ***6*** eingesetzt worden. Laut Aussage dieser beiden Hauptkunden seien die Fahrten aber fast ausnahmslos vom Bf selbst durchgeführt worden und nur ausnahmsweise – bei Krankheit oder Urlaub des Bf- von ***7***, der geringfügig beim Bf beschäftigt gewesen sei. Auf den von den beiden Kunden vorgelegten Liefer- und Auftragsscheinen scheinen auch nur der Bf und ***7*** als Fahrer auf. Seitens der ***12*** wurde darüber hinaus angegeben, dass manchmal eine Person ausländischer Herkunft mit dem Bf mitgefahren sei.

Laut Auskunft der in diesem Fall miteinbezogenen slowakischen Behörden habe ***8*** vor diesen ausgesagt, dass er von 2011 bis 2014 für den Bf tätig gewesen und Backwaren für die Firma ***1*** in ganz Wien ausgefahren sowie Metallteile zum Lackieren für die Firma ***12*** transportiert habe. Diese Aussage stehe in klarem Widerspruch zur Aussage des Bf und zu den Aussagen der beiden Kunden ***1*** und ***12***.

Zeitaufzeichnungen und Unterlagen über die Bezahlung und die Verbuchung habe ***8*** den slowakischen Behörden nicht vorlegen können. ***8*** gab jedoch an, 2015 keine Leistungen an den Bf erbracht zu haben, da es bereits einen Übergabevertrag (Verkauf) an einen tschechischen Unternehmer gegeben habe. Im Widerspruch dazu befänden sich aber in der Buchhaltung des Bf noch im März und April 2015 Buchungen zu Eingangsrechnungen der ***4*** sowie deren angebliche Bezahlung.

Weiters hätten die slowakischen Behörden etliche Kopien von an den Bf gelegte Rechnungen aus 2012 und 2013 der ***4*** übermittelt, wobei bei zwei Rechnungen Unterschiede bei den Rechnungsnummern zu jenen in der Belegsammlung des Bf festgestellt worden seien.

In freier Beweiswürdigung sei ein Leistungsaustausch nicht gänzlich auszuschließen, sondern lediglich der Leistungsumfang sei geringer anzunehmen. Unter Berücksichtigung der vorliegenden Unterlagen, der teils widersprüchlichen Aussagen und Ermittlungen und unter Heranziehung des vorliegenden Vertrages zwischen dem Bf und der ***4***, in welchem einerseits „Transport“ und andererseits „Leihchauffeur“ Vertragsgegenstand sei, seien die Fremdleistungen mit 50% der abgegebenen Summe angesetzt worden.

Zum Zustellvorgang der Beschwerdevorentscheidung wurde kein Rückschein vorgelegt,

Vorlageantrag vom 16. August 2016 (Poststempel)

Der Vorlageantrag trägt die Unterschrift des Bf. Mit diesem ersuchte der Bf um Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Vorlagebericht vom 20.09.2016 (ON 36)

Mit diesem wurde die Beschwerde elektronisch dem BFG zur Entscheidung vorgelegt und deren Abweisung als unbegründet beantragt. Vorgelegt wurden (soweit verfahrensrelevant):

Beschwerde

ON 1 Einkommensteuer 2012-2014 06.05.2016

Bescheide

ON 2 Einkommensteuer (Jahr: 2014) 12.04.2016

ON 3 Einkommensteuer (Jahr: 2013) 12.04.2016

ON 4 Einkommensteuer (Jahr: 2012) 12.04.2016

Beschwerdevorentscheidung

ON 7 Beschwerdevorentscheidung 14.07.2016

Vorlageantrag

ON 8 Vorlageantrag 18.06.2016

Arbeitsbogen

ON 9 Vertrag mit der ***4*** 01.01.2012

ON 10 Auskunftersuchen ***12*** (Anm BFG: Herr ***10***) 28.10.2015

ON 11 Arbeitsbogen BP 11.04.2016 (Anm BFG: darin enthalten Auskunftsperson ***1***: ***11***)

ON 12 BP-Rechnungen 11.04.2016 (Anm BFG: nur im Jahr 2013 gebuchte ER)

ON 13 ***4*** Unterlagen 11.04.2016 (Anm BFG: 116 Seiten, darunter ER 2012)

Sonstiges

ON 33 BP-Bericht 11.04.2016

ON 34 Stellungnahme der BP 04.07.2016

ON 35 Verf 29 Stellungnahme der BP 06.07.2016 (Anm BFG: versendet unmittelbar an Bf)

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Mit hg Beschluss vom 6. Februar 2055 wurde die Bilanzbuchhalterin als steuerliche Vertretung für das gegenständliche verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren abgelehnt.

Mit **Vorhalt vom 7. Februar 2025** wurde Folgendes bekanntgegeben:

„In obiger Beschwerdesache wird Ihnen gemäß § 183 Absatz 4 BAO vor Erlassung des abschließenden Erkenntnisses innerhalb einer Frist von drei Wochen ab Erhalt des Vorhalts Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern oder Ihre Beschwerde zurückzunehmen.

*Die Fremdleistungen wurden auf dem Konto 5700/5750 verbucht, die Gegenbuchung erfolgte auf dem Bankkonto 2140, 2160. Die Rechnungen der slowakischen ***4*** wurde ohne Datumsangabe saldiert und bar bezahlt. Aufgrund dieses Buchungsvorganges ist davon auszugehen, dass die Bankhebungen, soweit damit die Fremdleistungen beglichen wurden, nicht in den Kassaaufzeichnungen (§ 126 Abs 1 und 2 BAO iVm § 4 Abs 3 EStG) als Einlagen erfasst wurden. Damit sind die Baraufzeichnungen materiell unrichtig.*

Die belangte Behörde hat die Hälfte der Fremdleistungen als unglaublich ausgeschieden.

Zu Ihrem Betrieb sind folgen Zahlen festzustellen:

Jahr	2011	2012	2013	2014
Umsatz lt Erklärung	45.716,70	46.898,13	47.637,63	49.016,10
Umsatzsteigerung		1.181,43	1.920,93	3.299,40
Fremdleistungen	keine	7.100,00	10.900,00	11.738,00

*Es ist erkennbar, dass der Aufwand der Fremdleistungen bei Weitem die Umsatzsteigerungen übersteigt. Es wurde kein zweiter Kastenwagen angeschafft (geleast), mit dem ***8*** hätte fahren können. Als ausschließlicher Beifahrer [...] war ***8*** (der Geschäftsführer der slowakischen ***4***) kein Umsatzbringer, wie die Zahlen zeigen. Nach Ansicht des BFG sind die Fremdleistungen zur Gänze unglaublich. Mit unternehmerischem und gewinnorientierten Denken ist die Höhe der Fremdleistungslöhne angesichts der geringfügigen Umsatzsteigerungen nicht vereinbar.*

Weitergehend als die belangte Behörde, deutet dieser Sachverhalt nach hg Ansicht dahin, dass der Fremdleistungsaufwand zur Gänze in Wahrheit mangels betrieblicher Veranlassung Entnahmen darstellt. Das Bundesfinanzgericht beabsichtigt, die Fremdleistungsaufwendungen zur Gänze nicht anzuerkennen, wodurch sich im Fall einer Sachentscheidung durch das BFG eine höhere Einkommensteuer 2012 bis 2014 ergeben würde als durch die Außenprüfung.

[...]“

Schriftsatz des Bf vom 5.3.2025

Der Bf habe nicht gewusst, dass er ***8*** das Geld nicht in bar hätte geben dürfen, sondern nur über die Bank. Es sei auch nicht seine Schuld, dass sich ***8*** nicht melde, um eine Aussage zu machen. ***8*** habe immer gewollt, dass die Auszahlung in bar erfolgt. Auch die Bilanzbuchhalterin habe ihm nicht gesagt, dass er das so nicht machen dürfe. Er hätte natürlich auch selbst nachdenken müssen. Leider habe er das in dem Moment nicht getan.

Auf Ersuchen des BFG teilte die belangte Behörde mit, dass do die Baraufzeichnungen nicht aufliegen würden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

§ 126 BAO (Bundesabgabenordnung) lautet auszugsweise:

„(1) Die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

(2) Insbesondere haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.“

§ 184 BAO lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

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

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

§ 119 BAO lautet:

„(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.“

§ 138 BAO lautet:

„(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.“

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

2. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) war Inhaber eines eingetragenen Einzelunternehmens für Kleintransporte und erzielte daraus gewerbliche Einkünfte, die er anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG (kurz EAR) ermittelte. Der Bf erbrachte seine Dienstleistung gegenüber seinen beiden Großkunden ***1*** und ***12*** als Subunternehmer. Trotz Verringerung der Zahl der Großkunden von drei auf zwei im Jahr 2012 blieb der Umsatz im Wesentlichen unverändert. Die Erlöse lagen in den Jahre 2011 bis 2014 zwischen EUR rd 45.700,00 und 49.000,00. Mit den Großkundenumsätzen erwirtschaftete der Bf etwa 90% seines Umsatzes. Nach den vorgelegten Erlöskoten 4200 hat der Bf sämtliche Betriebseinnahmen über das Bankkonto bezogen. Zu den Betriebseinnahmen wurden keine Feststellungen getroffen. Sie sind daher unstrittig.

In seinen Abgabenerklärungen gab er Aufwand für Fremdleistungen in folgender Höhe an:

Jahr	Betrag EUR
2012	6.050,00
2013	10.900,00
2014	11.738,00

Erbringer der Fremdleistungen war ausschließlich die slowakische ***4***. Den Fremdleistungen liegt der schriftliche Vertrag vom 1.1.2012 zugrunde (ON 9), abgeschlossen zwischen dem Bf als „Kunden“ und der ***4***, einer slowakischen Kapitalgesellschaft, als „Leistungsträger“. Beide Vertragsseiten gaben in dem Vertrag ihre Bankverbindung und Kontodaten an. Vertragsgegenstand war laut Punkt I einerseits die Erbringung von Transportleistungen für Kunden des Bf sowie andererseits die Zurverfügungstellung eines Leihchauffeurs. Laut Artikel II, lit a, des Vertrages verpflichtet sich der Kunde per Fabrikationstag einen Werklohn von EUR 704,00 zu leisten. In Artikel II, Punkt 2, des Vertrages ist davon abweichend von einer vereinbarten monatlichen Entlohnung die Rede. Weiters ist wahlweise Banküberweisung oder Barzahlung vereinbart.

Nach den vorgelegten Rechnungen wurden die Fremdleistungen monatlich mit Pauschalbeträgen ohne Umsatzsteuer ausgestellt. Die erste Rechnung der ***4*** über EUR 850,00 stammt vom 9.5.2012 für den Zeitraum 1. bis 15. April 2012. Die zweite Rechnung geht über den Zeitraum 1. bis 31. Mai 2012 mit EUR 700,00.

Die von der der ***4*** gelegten Rechnungen wurden in der Regel am Ende eines Monats für den abgelaufenen Monat gelegt; als Entgelt wurden Beträge von EUR 750,00, EUR 800,00, EUR 900,00, EUR 950,00 sowie EUR 1.050,00 pauschal ohne konkrete Leistungsbeschreibung und ohne Umsatzsteuer in slowakischer Sprache in Rechnung gestellt. Den Rechnungen ist

nicht zu entnehmen, ob eine Transportleistung erbracht oder ein Leihchauffeur zur Verfügung gestellt wurde. Der Bf hat auf Verlangen der Prüferin keine Aufzeichnungen zu den Transportfahrten der ***4*** vorgelegt (Fahrziele, Dauer, Transportgut).

Der Bf führte als Aufzeichnung zur Erfassung seiner Betriebseinnahmen und –ausgaben eine vereinfachte Buchhaltung ohne Bestandsermittlung. Die Fremdleistungsaufwendungen verbuchte der Bf im Soll auf die Aufwandskonten (5700 bzw 5750) und deren Bezahlung im Haben auf dem Bankkonto (2140). Sämtliche Fremdleistungsrechnungen wurden abweichend vom Buchungsvorgang bar beglichen und trugen Saldierungsvermerke ohne Datum. Die Rechnungen der ***4*** weisen die laufenden Nummern des Ausstellers auf, jedoch keine Belegnummern [als Eingangsrechnungen (ER) bzw korrekt als Kassabelege (KA)] durch den Bf.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3.8.2015 rechtfertigte der Bf die Barzahlung damit, „*dass durch die direkte Übergabe des Rechnungsbetrages alles in Ordnung ist (korrekte Berechnung der Faktura, keine weiteren Ansprüche, kein Ärger wegen zu langer Bankwege, ...)*.“ Davon abweichend rechtfertigte sich der Bf in seinem Schriftsatz vom 5.3.2025 dahin, dass ***8*** die Auszahlung in bar verlangt habe und ihn keine Schuld treffe, weil ihm auch die Buchhalterin nicht gesagt habe, er dürfe Barzahlungen nicht tätigen. Er könne nichts dafür, dass ***8*** für die Behörde nicht greifbar sei und keine Aussage mache.

Es ist deutlich erkennbar, dass der Aufwand der Fremdleistungen bei Weitem die Umsatzsteigerungen übersteigt und in der gegebenen Höhe nicht mit gewinnorientiertem Handeln in Einklang steht.

Jahr	2011	2012	2013	2014
Umsatz lt Erklärung	45.716,70	46.898,13	47.637,63	49.016,10
Umsatzsteigerung absolut		1.181,43	1.920,93	3.299,40
Umsatzsteigerung in % vom Umsatz		2,52 %	4,03 %	6,73 %
Fremdleistungen laut Rechnungen	keine	7.100,00	10.900,00	11.738,00
Fremdleistungen in % vom Umsatz		15,14 %	22,88 %	23,95 %

Dem Bf wurde vorgehalten, dass die Umsatzsteigerung in einem Missverhältnis zum Fremdleistungsaufwand steht und dass das BFG dahinter zur Gänze Privatentnahmen sieht. Der Bf hat das Missverhältnis nicht aufgeklärt.

3. Beweiswürdigung

Obige Sachverhaltsfeststellung gründet sich, soweit sie sich nicht unmittelbar und schlüssig aus den genannten Beweismitteln ergab, auf folgende Überlegungen.

Die Art der Gewinnermittlung und der Höhe der erklärten Fremdleistungsaufwendungen wurde durch Einsichtnahme in den elektronischen Steuerakt festgestellt.

Im Zuge der Außenprüfung stellte die Prüferin Rechnungen über Fremdleistungen wie folgt fest:

	Jahr	HABEN	SOLL	VorSt	Bemerkungen AP
Fremdleistungen Konto 5700	2012	2140	7.100,00	nein	bar
Fremdleistungen Konto 5700	2013	2140	10.900,00	nein	bar
Fremdleistungen Konto 5700/5750	2014	2140	11.738,00	nein	bar
Summe			29.738,00		

Im Jahr 2012 wurde die am 27.11.2012 gebuchte ER im SOLL auf dem Konto „9200“ erfasst und war als Buchung über das Kapitalkonto nicht aufwandswirksam. Der von der Prüferin festgestellte Aufwand für Fremdleistungen 2012 entspricht der Höhe nach der Summe der Rechnungsentgelte, jedoch nicht dem aufwandswirksam verbuchten und erklärten Betrag von EUR 6.050,00.

Screenshot der Buchungen zu Fremdleistungen 2012:

DATUM	KONTO	GKONTO	BK	BELEG	SOLL	HABEN	UC	VST	UST	KONTOBEZEICHNUNG	Bemerkung
09.05.2012	5700	2140	bk	33	850,00	0,00	88,0	0,00	0,00	Fremdleistungen	04/2012, bar
11.06.2012	5700	2140	bk	39	700,00	0,00	88,0	0,00	0,00	Fremdleistungen	05/2012, bar
19.07.2012	5700	2140	bk	49	850,00	0,00	88,0	0,00	0,00	Fremdleistungen	06/2012, bar
29.08.2012	5700	2140	bk	54	750,00	0,00	88,0	0,00	0,00	Fremdleistungen	07/2012, bar
19.09.2012	5700	2140	bk	60	750,00	0,00	88,0	0,00	0,00	Fremdleistungen	08/2012, bar
24.10.2012	5700	2140	bk	65	1.050,00	0,00	88,0	0,00	0,00	Fremdleistungen	09/2012, bar
27.11.2012	9200	2140	bk	71	1.050,00	0,00		0,00	0,00		10/2012, bar
13.12.2012	5700	2140	bk	74	1.100,00	0,00	88,0	0,00	0,00	Fremdleistungen	11/2012, bar
					+ 74 7.100,00						

Da bei der Buchung des Fremdleistungsaufwandes als Gegenkonto das Bankkonto angegeben wurde, ist schlüssig davon auszugehen, dass den Barzahlungen Abhebungen vom Betriebsbankkonto vorausgegangen waren. Die Kassa wurde bei der im Beschwerdefall erfolgten Art und Weise der Aufzeichnung der Geschäftsfälle umgangen. Weiters wurde die Sachverhaltsannahme dem Bf vorgehalten und er ist dieser nicht substantiiert entgegengetreten. Die Kassaaufzeichnungen wurden auch nicht vorgelegt oder als Beweis angeboten.

Beweiswürdigend ist davon auszugehen, dass der Bf im Streitzeitraum Kassaausgaben und Abhebungen vom betrieblichen Bankkonto, die in zeitlicher Nähe in die Kassa eingelegt wurden, nicht in den Baraufzeichnungen („Kassa“) aufgezeichnet hat und die Rechnungen der Barbetriebsausgaben nicht als Kassabelege (Belegkreis „Kassa“) gekennzeichnet und nummeriert hat.

Gegen die Bedenken des BFG an einer tatsächlichen Leistungserbringung durch die ***4***, weil der Fremdleistungsaufwand die Umsatzsteigerungen bei Weitem übertroffen hat, ist der Bf mit seinem Schriftsatz vom 5.3.2025 nicht entgegengetreten. Die Bedenken iZm den von der ***4*** behaupteten Leistungen bestehen nicht nur wegen der Barzahlung, die der Bf im genannten Schriftsatz erwähnt, sondern viel mehr wegen der Unverhältnismäßigkeit des zusätzlichen Aufwandes zur geringen Umsatzsteigerung sowie deswegen, weil sich die Tätigkeit des ***5*** in den Unterlagen nicht abgebildet hat. Bei unternehmerischem Denken ist die geringe Umsatzsteigerung keine Rechtfertigung für die damit verbundene Erfolgsminderung. Der Bf hat weder dieses Missverhältnis aufzuklären versucht noch ist er auf die Sachverhaltsannahme, dass zur Gänze von Privatentnahmen auszugehen ist, eingegangen.

Der Bf und ***8*** behaupteten, dass ***8*** eigenständig Transportfahren durchgeführt habe. Dagegen spricht die Aussage der Auskunftsperson der ***12***, der nur manchmal eine Person aufgefallen ist, die den Bf im Fahrzeug begleitet hat. Die Betriebsprüfung vermutet, dass es sich dabei um ***8*** gehandelt haben könnte, doch ist das durch objektive Beweise nicht belegt. Als Auskunftsperson unterlagen die Personen der gesetzlichen Wahrheitspflicht, sodass deren Aussagen das höhere Gewicht zukommt.

In den Unterlagen bei beiden Großkunden scheint nur die Handschrift des Bf und seines geringfügig beschäftigten Arbeitnehmers ***7*** auf. Auf Liefer- und Auftragscheinen bei den Kunden des Bf, auf denen die Handschrift des ***8*** aufgeschienen sein soll, will der Bf wegen Unleserlichkeit nachgeschrieben haben. Die Originale wurden nicht als Beweismittel angeboten oder vorgelegt. Als ausschließlicher Beifahrer (korrespondierend zur Aussage der ***12***) wäre ***8*** kein Umsatzträger im Transportunternehmen des Bf und weiters war die Beifahrerleistung nicht vertraglich vereinbart.

Nach den von dritter Seite erhobenen Auskünften und Beweismitteln hat ***8*** keine erkennbaren Spuren hinterlassen, die er bei tatsächlicher Leistungserbringung aber hinlassen hätte müssen: er hätte die Arbeitszettel über erbrachte Transportlieferungen unterschreiben müssen.

Die ***4*** hat die vom Bf bar geleisteten Betriebsausgaben in der Slowakei nicht erklärt.

Nach Ansicht des BFG sind die Fremdleistungen zur Gänze nicht glaubhaft. Mit unternehmerischem und gewinnorientierten Denken ist die Höhe der Fremdleistungslöhne angesichts der geringfügigen Umsatzsteigerungen nicht vereinbar und wurde vom Bf nicht

aufgeklärt. Bei Zusammenschau aller genannten Fakten ist das BFG überzeugt, dass ***8*** dem Bf gegen eine geringe Geldleistung Gefälligkeitsrechnungen im Namen der ***4*** ausgestellt hat, denen in Wahrheit keine Leistungen zu Grunde liegen.

Lediglich indiziell ist die Fehlbuchung vom 27.11.2012 für die Annahme der Privatentnahme zu würdigen. Nach der Überzeugung des BFG zeigt diese den wahren Charakter der mit den Fremdarbeitsrechnungen verdeckten Privatentnahmen.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Beschwerde und Vorlageantrag sind form- und fristgerecht, die zulässige Beschwerde ist unbegründet. Die Beschwerde wurde von der Bilanzbuchhalterin vor deren teilweiser Ablehnung durch die belangte Behörde eingebracht und ist daher rechtswirksam. Den Vorlageantrag hat der Bf unterschrieben und selbst eingebracht.

Die verbösernde Entscheidung wurde dem Bf zu Gehör gebracht. Mit Schriftsatz vom 5.3.2025 wurde die Bescheidbeschwerde nicht zurückgezogen.

Im Beschwerdeverfahren ist der Beschwerdeführer behauptungs- und beweislasterpflichtig.

In seinem Beschwerdevorbringen hat sich der Bf nicht mit den umfangreichen und fundierten Feststellungen auseinandergesetzt, die die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung in Tz 1 des Berichts, auf den begründend verwiesen wurde, getroffen hat. Die Beschwerdebehauptung, *„die als Subunternehmer beauftragte slowakische Firma ***4*** habe die verrechneten Tätigkeiten tatsächlich durchgeführt und die dementsprechenden Rechnungen an die Firma des Bf in den slowakischen Steuererklärungen bekanntgegeben bzw. auch die Steuern davon in der Slowakei abgeführt“* hat der Bf nicht nachgewiesen und überdies hat sich das Vorbringen der Steuererklärung und –entrichtung in der Slowakei als nicht richtig herausgestellt.

Auch die weiters angeführte Behauptung, der Gesundheitszustand des Bf habe sich im Laufe der Jahre verschlechtert, sodass er auf die Mithilfe der Firma ***4*** angewiesen gewesen sei, wurde weder durch entsprechende Beweise (zB Befunde) untermauert noch wurde die Krankheit bezeichnet noch deren Auswirkung auf die Arbeit des Bf dargestellt. Somit wird mit diesem Einwand eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide nicht aufgezeigt.

Der Einwand zu Rechnungen der ***4***, die erst im Jahr 2015 bezahlt wurden, sind bei der Gewinnermittlung mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung Gegenstand des Jahres 2015 und liegen außerhalb des gegenständlichen Beschwerdezeitraumes. Der Einwand ist daher bereits aus diesem Grund nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

Die belangte Behörde hat die offenkundigen Mängel der Aufzeichnungen und Belegsammlung zu Unrecht nicht aufgegriffen.

Auch einen Abgabepflichtigen, der seinen Gewinn mit dem Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt, trifft die Obliegenheit zur Führung solcher Aufzeichnungen, die der Erfassung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben dienen, wobei die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen, Kasseneinnahmen und Kassenausgaben aber mindestens täglich aufgezeichnet werden sollen. (VwGH 27.07.1994, 91/13/0222; mHa VwGH 13.6.1989, 86/14/0037).

Im Beschwerdefall geht es nicht um die tägliche Erfassung von Kassenausgaben, sondern um die Verpflichtung, dass Kassenausgaben auch bei der Gewinnermittlung mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aufzuzeichnen sind. Dieser Verpflichtung hat der Bf nicht entsprochen, indem er bar bezahlte Betriebsausgaben nicht als Kassaausgaben aufgezeichnet, sondern als über Bank bezahlte Ausgaben erfasst hat. Darüber hinaus war der Bf, der Betriebseinnahmen ausschließlich über Bankeingänge vereinnahmt hat, verpflichtet, die zur Deckung der Barbetriebsausgaben erforderlichen Barmittel, die er in zeitlicher Nähe vom Betriebskonto abgehoben hat, als Kassaeingang aufzuzeichnen. Lediglich bare Privateinlagen und Privatentnahmen hat der Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht aufzuzeichnen. Die Auszeichnungen geben somit nicht die Geschäftsvorfälle wieder, wie sie sich in Wirklichkeit abgespielt haben. Vielmehr wurden die Abflüsse von Bargeld verschleiert (s BFG 4.7.2024, RV/7100726/2015).

Auch der Einnahmen-Ausgaben-Rechner hat die Belegsammlung ordnungsgemäß zu führen und nach Geschäftskreisen (Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Bankbelege, Barbelege) zu ordnen und in laufender Nummerierung zu erfassen. Diese Belegnummern sind beim Buchungsvorgang zu verwenden. Es ist daher ein grober Verstoß gegen die Aufzeichnungspflichten, wenn eine in bar bezahlte Rechnung nicht als Kassabeleg erfasst wird und beim Buchungsvorgang entgegen dem tatsächlichen Geschehen das Bankkonto angesprochen wird.

Mit der nicht ordnungsgemäßen Erfassung von Barbetriebsausgaben und Kassaeinlagen, die auf in zeitlicher Nähe erfolgte Abhebungen vom betrieblichen Bankkonto zurückgehen, hat der Bf gegen seine Aufzeichnungspflichten gemäß § 126 Abs 1 iVm Abs 2 BAO verstoßen. Damit sind die Aufzeichnungen sachlich unrichtig iSv § 184 Abs 3 BAO und grundsätzlich geeignet, die sachliche Richtigkeit der Auszeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Ein Scheingeschäft (iSd § 916 ABGB) liegt vor, wenn sich die Parteien dahin gehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart

eintreten lassen wollen. Das Scheingeschäft setzt somit gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss (zB OGH 6.9.1989, 1 Ob 608/89, RZ 1991, 46; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0214).

Zum Wesen eines Scheingeschäftes gehört auch, dass die Parteien übereinkommen, den äußeren Schein des Abschlusses von Rechtsgeschäften zu wahren (VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162, 2000/13/0165; VwGH 24.10.2005, 2001/13/0263).

Ein sog absolutes Scheingeschäft liegt vor, wenn überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt ist. [...] (Ritz/Koran, BAO⁷ § 23 BAO Rz 1 bis 3).

Die Zweifel an der Richtigkeit der Betriebsausgaben für Fremdleistungen wurden im Beschwerdefall dadurch erhärtet, dass der Bf trotz Gelegenheit, sich zur Unverhältnismäßigkeit von Fremdleistungsaufwand und Umsatzsteigerung sowie zur Annahme des BFG, dass der Fremdleistungsaufwand zur Gänze Privatentnahmen darstellt, zu äußern, keine Angaben gemacht und den Sachverhalt aufgeklärt hat. Sachverhaltsbezogen hinzu kommt, dass die behauptete Tätigkeit der slowakischen ***4***, für die deren Geschäftsführer ***8*** gehandelt hat, in der realen Welt keine objektiven Spuren hinterlassen hat, wozu zur Vermeidung von Wiederholungen auf obige Beweiswürdigung verwiesen wird. Die einzig objektivierbaren Nachweise einer von ***8*** für den Bf ausgeübten Transportleistung wären die von ihm gezeichneten Auftragsbestätigungen bei den Großkunden, doch hat der Bf diese nach eigenem Vorbringen nachgeschrieben, sodass diese nicht mehr existieren.

Die Auftragsbestätigungen zählen zu den Grundaufzeichnungen der Großkunden des Bf. Wenn der Bf Auftragsbestätigungen seiner Großkunden, also Grundaufzeichnungen eines anderen, nachgeschrieben hat, die die Großkunden deshalb nicht mehr besaßen und der Prüferin nicht zeigen konnten, traf ihn für deren Aufbewahrung eine Beweismittelvorsorgepflicht, um diesen ungewöhnlichen Sachverhalt nachweisen zu können. Das BFG erblickt in diesem Einwand eine bloße Schutzbehauptung.

Die Fremdleistungen sind zur Gänze nicht glaubhaft, vielmehr sind die Fremdleistungsrechnungen ausschließlich dazu bestimmt, Privatentnahmen zu verdecken. Somit liegen, abweichend von der Beweiswürdigung durch die belangte Behörde, zur Gänze sogenannte absolute Scheingeschäfte iSd § 23 Abs 1 BAO vor. Die Schätzungsberechtigung ist gegeben, weil der Bf das Missverhältnis von Betriebsausgaben für Fremdleistungslöhne und geringer Umsatzsteigerung nicht aufgeklärt hat.

Ein für die Ausstellung der Rechnungen geleistetes Entgelt ist nicht betrieblich iSv § 4 Abs 4 EStG 1988, sondern ausschließlich durch die Abgabenverkürzung veranlasst. Für die Ausstellung von Gefälligkeitsbestätigungen, denen keine andere Leistung als deren Ausstellung zu Grunde liegt, sind auch im Schätzungsweg keine Betriebsausgaben anzusetzen (vgl BFG 04.07.2024, RV/710726/2015).

Darstellung Änderung des Betriebserfolges 2012 bis 2014:

	2012	2013	2014
erklärte Betriebsausgaben Fremdleistungen	6.050,00	10.900,00	11.738,00
nicht anerkannt laut BP-Bericht Tz 1	3.550,00	5.450,00	5.869,00
Gewinn angefochtener Bescheid	17.181,78	18.353,06	17.290,64
Weiters nicht anerkannt laut BFG	2.500,00	5.450,00	5.869,00
Gewinn vor Gewinnfreibetrag	19.681,78	23.803,06	23.159,64
zzgl Gewinnfreibetrag alt	2.567,39	2.742,40	2.583,65
abzgl Gewinnfreibetrag neu	-2.892,39	-3.450,90	-3.346,62
Gewinn laut BFG	19.356,78	23.094,56	22.396,67

Die übrigen Daten (Sonderausgaben) bleiben unverändert.

Gemäß § 10 Abs 1 Z 3 EStG 1988 steht bis zu einer Bemessungsgrundlage von 33 000 Euro der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zu (Grundfreibetrag). Die Anpassung an die höhere Bemessungsgrundlage hat daher von Amts wegen zu erfolgen, sodass sich die konkreten Steuerbemessungsgrundlagen und die konkreten Abgabenbeträge aus den beiliegenden Berechnungsblättern ergeben.

Die belangte Behörde äußerte wegen der Einbringlichkeit der höheren Abgaben keine Bedenken gegen die beabsichtigte Festsetzung.

Die Bezeichnung „Entwurf“ in den Berechnungsblättern lässt sich technisch nicht entfernen und entfaltet keine rechtliche Wirkung. Begründung und Rechtsmittelbelehrung des Probescheides sind ebenso ohne rechtliche Wirkung. Auch der Mehrbetrag an Einkommensteuer 2012 bis 2014 ist auf das Abgabenkonto zu entrichten.

4.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Beschwerdefall hat keine Rechtsfrage in obigem Rechtssinn aufgeworfen, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 28. März 2025