

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christian Mathias Themel LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Kanzlei***, über die Beschwerde vom 1. April 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 3. März 2014 betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011, Steuernummer ***BF1StNr2***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 werden im Sinne der Beschwerdevorentscheidungen vom 19. August 2016 abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig im vorliegenden Fall ist die Anerkennung von Fremdleistungen diverser Subunternehmer im Baugewerbe sowie Leistungen der Gattin (Frau Gattin des Bf) des Beschwerdeführers an den Beschwerdeführer.

1. Betriebsprüfung:

Bei dem Beschwerdeführer wurde eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend die Jahre 2010 bis 2012 durchgeführt. Im Zuge dessen wurden Fremdleistungen iHv EUR 21.317 für 2011, Betriebsausgaben für 2010 iHv EUR 2.132,25 und für 2011 iHv EUR 4.853,48 sowie jeweils EUR 10.000 Lohnaufwand nicht anerkannt.

Im Betriebsprüfungsbericht wurden die Feststellungen im Wesentlichen damit begründet, dass Scheinrechnungen vorlägen: Die Leistungen laut Eingangsrechnungen seien nicht von den Fremdunternehmen laut Eingangsrechnungen durchgeführt worden. Der Aufwand sei gemäß § 184 BAO mit 50% der nichtanerkannten Beträge zu schätzen. Betreffend den Lohnaufwand wurde von dem Finanzamt ausgeführt, dass es unglaublich sei, dass die Gattin des Beschwerdeführers den Anforderungen des Dienstvertrages in vollem Umfang entspreche. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Tätigkeit (Belegsammlung) kein 40-Stunden-Wochenausmaß beanspruchen würde; zumal die Gattin des Beschwerdeführers fünffache Mutter sei und somit zahlreiche Arbeiten im Haushalt und im Zusammenhang mit der Kinderbetreuung erledigen müsse.

Am 3. März 2014 wurden Einkommensteuerbescheide betreffend 2010 und 2011 erlassen.

2. Beschwerde:

Gegen die Einkommensteuerbescheide erhob der Beschwerdeführer am 1. April 2014 Beschwerde und begründete diese zusammengefasst damit, dass für die erbrachten Leistungen durch die beauftragten Fremdfirmen Nachweise in Form von Stundenaufzeichnungen vorlägen. Zudem seien aktuelle Firmenbuchauszüge, UID Nummer Abfragen, Bestätigungen der steuerlichen Erfassung und Reisepasskopien eingeholt worden. Betreffend die Kürzung des Lohnaufwandes werde auf den umfassenden Tätigkeitsbereich der Gattin verwiesen (Aufbereitung der Buchhaltungsunterlagen, Tätigkeiten betreffend den administrativen Verwaltungsbereich wie Post, Telefon, E-Mail-Verkehr, Zahlungsverkehr, Terminorganisation, Entgegennahme von Lieferungen etc.).

3. Stellungnahme zur Beschwerde durch das Finanzamt:

Mit 16. März 2016 erstattete das Finanzamt eine Stellungnahme zur Beschwerde. Zusammengefasst wurde darauf verwiesen, dass in freier Beweiswürdigung die Hälfte des geltend gemachten Aufwandes nicht anerkannt werde.

4. Replik zur Stellungnahme durch den Beschwerdeführer:

Der Beschwerdeführer replizierte mit Stellungnahme vom 25. April 2016 auf die Stellungnahme des Finanzamtes vom 16. März 2016 und führte zusammengefasst aus, dass einerseits auf die jeweiligen Belege bezogenen Feststellungen fehlen würden und andererseits Kontrollaufgaben des Finanzamtes nicht auf den Steuerpflichtigen übertragen werden dürften. Betreffend die Kürzung des Lohnaufwandes verwies der Beschwerdeführer auf die neben der Führung der Bücher und Aufzeichnungen umfassenden Tätigkeiten, die die Gattin erbringen habe müssen.

5. Einvernahme der Gattin des Beschwerdeführers:

Am 30. Juni 2016 hat das Finanzamt die Gattin des Beschwerdeführers in Anwesenheit ihrer Tochter und des steuerlichen Vertreters einvernommen.

6. Beschwerdeentscheidungen:

Mit Beschwerdeentscheidungen vom 19. August 2016 betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und der Lohnaufwand betreffend die Gattin zur Gänze gekürzt, wodurch eine Nachforderung im Vergleich zu den Bescheiden vom 3. März 2014 entstanden ist. Begründend wurde in einer gesondert übermittelten Bescheidebegründung vom 24. August 2016 ausgeführt, dass die Leistungen der Gattin des Beschwerdeführers unter die eheliche Beistandspflicht nach § 90 ABGB zu subsumieren seien.

7. Vorlageantrag:

Am 19. September 2016 stellte der Beschwerdeführer den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

8. Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht:

Nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht übermittelte das Finanzamt am 6. Dezember 2024 ua Eingangsrechnungen, Bankbelege, Meldebestätigungen, SV-Abfragen, Musterzeichnungen, Stundenaufzeichnungen sowie Jahreslohnzettel der Gattin des Beschwerdeführers.

Nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht übermittelte der Beschwerdeführer am 17. März 2025 Eingangsrechnungen, Kontrollaufzeichnungen und das Lohnkonto 2010 und 2011 betreffend die Gattin des Beschwerdeführers.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer verbuchte Fremdleistungen iHV EUR 42.634 für 2011. Davon entfielen EUR 15.000 auf die Subfirma A, EUR 20.537,50 auf die Subfirma B und EUR 7.096,50 auf die Subfirma C.

1. Subfirma A:

Aufgrund von einer Rechnung vom 10. Mai 2011 (Rechnung Nr.: 10-05-2011/03) wurde ein Fremdleistungsaufwand iHV EUR 15.000 verbucht. Die Rechnung erfolgte für Schwarzdeckerarbeiten laut mündlicher Auftragsverhandlung.

Die Subfirma A verfügte bis 20. April 2011 eine aufrechte UID-Nummer. Seit 21. April 2011 war die UID-Nummer begrenzt. Als Geschäftsführer war GF A, geboren am ***Datum***, im Firmenbuch seit 14. Dezember 2005 eingetragen. Am 15. Februar 2012 erfolgte die amtswegige Löschung der Subfirma A infolge Vermögenslosigkeit.

Der Geschäftsführer war bis zum 24. September 2010 in Österreich an der Adresse Gasse, 1160 Wien, gemeldet. Im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung am 10. Mai 2011 bestand keine aufrechte Meldung des Geschäftsführers in Österreich. Ebenso verfügte die betreffende Gesellschaft zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung über keine aufrechte UID-Nummer.

Es lagen keine schriftlichen Angebote, Auftragsvereinbarungen, Auftragsbestätigungen oder Unterlagen zur Kontaktaufnahme zwischen dem Beschwerdeführer und der Subfirma A vor.

Die Musterzeichnung des Geschäftsführers vom 14. Dezember 2005 stimmte nicht mit der Unterschrift auf der Mitteilung über die Adressänderung vom 18. März 2010 an das Handelsgericht Wien überein.

Der Beschwerdeführer konnte keine Angaben zum eingesetzten Personal der Subfirma A tätigen. Es liegen weder Leistungsaufzeichnungen noch Stundenaufzeichnungen der Subfirma A vor.

2. Subfirma B:

Aufgrund von Rechnungen (Rechnung Nr. 2011/0258 vom 18. Oktober 2011: EUR 2.676,50; Rechnung Nr. 2011/0221 vom 29. September 2011: EUR 2.597,00; Rechnung Nr. 2011/0129 vom 5. August 2011: EUR 5.247,00; Rechnung Nr. 2011/0109 vom 15. Juli 2011: EUR 5.167,50; Rechnung Nr. 2011/0096 vom 1. Juli 2011: EUR 4.849,50) wurde ein Fremdleistungsaufwand iHV EUR 20.537,50 verbucht. Die Rechnungen erfolgten für Regieleistungen für Abdichtungsarbeiten laut Arbeitsaufzeichnungen.

Als Geschäftsführer der Subfirma B war GF B, geboren am ***Datum2***, im Firmenbuch seit 7. April 2011 eingetragen. Am 20. Oktober 2012 erfolgte die amtswegige Löschung der Subfirma B infolge Vermögenslosigkeit.

Die Subfirma B besaß keine Gewerbeberechtigung für das Baugewerbe, Gewerbe für Wärme-, Kälte-, Schall- und Branddämmen, Dachdecker oder Bauwerksabdichter.

Herr Kontaktperson B, der von dem Beschwerdeführer als Kontaktperson angegeben wurde, war kein Dienstnehmer der Subfirma B.

Die Rechnungen und die Musterzeichnung wiesen unterschiedliche Unterschriften auf. Die Rechnungen der Subfirma B wiesen im Jahre 2011 ein unterschiedliches Schriftbild auf. Die Rechnungen Nr. 2011/0258, Nr. 2011/0221, Nr. 2011/0129, Nr. 2011/0109 und Nr. 2011/0096

wiesen Position, Artikel, Menge/Einheit, € Einzel Netto und € Gesamt Netto getrennt auf. Die Rechnung 2011-56-2 (gerichtet an FE-Immobilien Bau- und Betriebs GmbH) wies hingegen unter „Pos. 1“, „Pos. 2“ etc. die jeweilige Tätigkeit, die Stundenanzahl und den Stundensatz aus. Die Anschrift des Kunden, die Rechnungsnummer, die „Lieferanschrift“ und der Zeitraum waren auf den Rechnungen ebenso unterschiedlich dargestellt.

Der Hausverwaltung und dem Vermieter waren die Subfirma B und deren Geschäftsführer GF B an der Firmenadresse in 1150 Wien, Straße fremd.

Es liegen keine schriftlichen Angebote, Auftragsvereinbarungen, Auftragsbestätigungen oder Unterlagen zur Kontaktaufnahme zwischen dem Beschwerdeführer und der Subfirma B vor.

Es liegen pauschale Stundenaufzeichnungen vor. Diese Aufzeichnungen sind nicht von der Subfirma B, sondern vom Beschwerdeführer selbst erstellt und unterfertigt.

Der Beschwerdeführer kann keine Angaben zum eingesetzten Personal der Subfirma B tätigen. Es liegen weder detaillierte Leistungsaufzeichnungen noch detaillierte Stundenaufzeichnungen der Subfirma B vor.

3. Subfirma C:

Aufgrund von Rechnungen (Rechnung Nr. 2011/011 vom 25. Oktober 2011: EUR 3.648,00; Rechnung Nr. 2011/014 vom 28. Oktober 2011: EUR 3.448,50) wurde ein Fremdleistungsaufwand iHV EUR 7.096,50 verbucht. Die Rechnungen erfolgten für die Beistellung von Arbeitskräften für Abdichtungsarbeiten (Regiestunde Facharbeiter 121 Std. a € 28,50).

Als Geschäftsführer der Subfirma C war GF C, geboren am ***Datum3***, im Firmenbuch seit 23. März 2011 eingetragen. Am 21. Februar 2014 erfolgte die amtswegige Löschung der Subfirma C infolge Vermögenslosigkeit. Im Abschlussbericht des Masseverwalters vom 6. Dezember 2012 wird ausgeführt, dass es sich bei der Subfirma C offensichtlich um einen Sozialbetrugsfall handelt, weil bei Insolvenzeröffnung mehr als 340 Arbeitnehmer angemeldet waren.

Die Musterzeichnung des Geschäftsführers vom 30. November 2010 stimmte nicht mit den Unterschriften auf den Bestätigungen über den Kassa-Eingang vom 25. Oktober 2011 und 28. Oktober 2011 überein.

Im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung (25. Oktober 2011 und 28. Oktober 2011) war der Geschäftsführer nicht in Österreich gemeldet.

Die Rechnungen wurden am selben Tag wie die Bestätigungen über den Kassa-Eingang ausgestellt. Die Rechnungen wiesen niedrige Rechnungsnummern auf (011 und 014). Zwischen

25. Oktober 2011 und 28. Oktober 2011 wurden vier Rechnungen durch die Subfirma C ausgestellt.

Am 1. November 2011 erfolgte eine Einlage in die Kassa des Beschwerdeführers in Höhe von EUR 7.500.

Es liegen pauschale Stundenaufzeichnungen vor. Diese Aufzeichnungen sind nicht von der Subfirma C, sondern vom Beschwerdeführer selbst erstellt und unterfertigt.

Der Beschwerdeführer kann keine Angaben zum eingesetzten Personal der Subfirma C tätigen. Es liegen weder detaillierte Leistungsaufzeichnungen noch detaillierte Stundenaufzeichnungen der Subfirma C vor.

4. Scheinrechnungen:

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist aus den in der Beweiswürdigung dargestellten Gründen festzustellen, dass die Eingangsrechnungen der Subfirma A, der Subfirma B und der Subfirma C als Scheinrechnungen zu qualifizieren sind, denen keine Leistungen zu Grunde lagen. Die in den Rechnungen angeführten Fremdleistungen wurden nicht von der Subfirma A, der Subfirma B und der Subfirma C erbracht. Vielmehr dienten die Rechnungen lediglich dem Zweck, die Beschäftigung von nicht angemeldeten Arbeitnehmern durch die Beschwerdeführerin zu verdecken. Jene Leistungen, die angeblich von Arbeitnehmern der Subfirma A, der Subfirma B und der Subfirma C erbracht worden sein sollen, wurden in Wahrheit von nicht angemeldeten Arbeitnehmern des Beschwerdeführers selbst erbracht. Es ist somit davon auszugehen, dass der tatsächlich angefallene Personalaufwand geringer war als der von dem Beschwerdeführer verbuchte Aufwand für Fremdleistungen. Nach den Erfahrungswerten des Bundesfinanzgerichtes entspricht der tatsächlich angefallene Personalaufwand in diesen Fällen in der Regel 50% der Beträge in den Deckungsrechnungen.

5. Vertrag mit Gattin des Beschwerdeführers:

Der Beschwerdeführer schloss mit seiner Gattin einen mit 15. Jänner 2008 datierten Dienstvertrag für Angestellte ab. Punkt 7 des Vertrages lautete:

„Die vereinbarte Tätigkeit umfasst alle mit ihr gewöhnlich und unter Bedachtnahme auf die Entwicklung des Betriebes sowie des organisatorischen und technischen Umfeldes verbundenen Aufgaben nach Maßgabe der jeweiligen Vorgaben des Arbeitgebers. Dies umfasst im Wesentlichen die Büroorganisation: Post- und Emaileingang, Belegablage, Terminorganisation, Bestellwesen, die Kontrolle der Eingangslieferungen und deren Vergleich mit den Lieferscheinen, Erledigung der Ausgangsrechnungen und deren Versendung, Zahlungsverkehr, Bank, Post, Belegorganisation, Vorbereitung der Buchhaltung, Aufzeichnungen für die Lohnverrechnung. Dem Arbeitgeber bleibt die vorübergehende oder dauernde Heranziehung zu anderen, auch geringwertigeren Aufgaben ausdrücklich vorbehalten.“

Der Anfangsbezug lautete laut Punkt 8 des Vertrages: „*€ 1.158,88 brutto monatlich*“. Die Normalarbeitszeit lautet laut Punkt 11 des Vertrages: „*Vollzeit: Ausmaß gemäß Kollektivvertrag*“.

Von Jänner bis Dezember 2010 wurden EUR 1.055,82 an Frau Gattin des Bf ausbezahlt (abgesehen von den Monaten, in denen Sonderzahlungen erfolgten: Juni und November).

Im Jänner und Februar 2011 wurden EUR 1.116,84 an Frau Gattin des Bf ausbezahlt. Von März bis Dezember wurden EUR 1.500,04 ausbezahlt (abgesehen von den Monaten, in denen Sonderzahlungen erfolgten: Juni und November). Die Gehaltserhöhung wurde nicht schriftlich festgehalten.

Frau Gattin des Bf ist Mutter von fünf Kindern: O geb. 2003, M geb. 2000, S geb. 1998, Sc geb. 1996, R geb. 1994. Frau Gattin des Bf hat für den Zeitraum 2006 bis 2012 nie Urlaub in Anspruch genommen.

Frau Gattin des Bf besaß im Zeitpunkt der Einvernahme durch das Finanzamt (30. Juni 2016) nicht ausreichend Deutschkenntnisse, um alle Fragen auf Deutsch zu verstehen und in Deutsch zu antworten.

Es liegen keine Arbeitsaufzeichnungen für die Tätigkeit von Frau Gattin des Bf vor. Der Beschwerdeführer brauchte nach seinen Angaben einen Dienstnehmer, der 24 Stunden am Tag erreichbar und der albanischen Sprache mächtig war. Diese Erfordernisse wurden im Vertrag mit Frau Gattin des Bf nicht schriftlich festgehalten.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist aus den in der Beweiswürdigung dargestellten Gründen festzustellen, dass Frau Gattin des Bf bloß geringfügige Leistungen erbracht hat, die ihren Ursprung in der familienhaften Mitarbeit unter Ehegatten haben.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt, den Datenbanken der Finanzverwaltung, den Firmenbuchauszügen, dem Lohnkonto betreffend Gattin des Bf, den GISA-Abfragen und den Berichten des Masseverwalters betreffend Subfirma C.

Der Zeitraum des Bestehens einer aufrechten UID-Nummer wurde anhand von Abfragen im elektronischen Steuerakt der betreffenden Subunternehmer festgestellt. Die Wohnsitzmeldungen wurden anhand der Abfragen im Zentralen Melderegister festgestellt.

1. Scheinrechnungen:

Im gesamten Verlauf der Betriebsprüfung und im abschließenden Bericht wurde ausführlich dargelegt, warum von keiner Leistungserbringung durch die Subfirma A, die Subfirma B und die

Subfirma C auszugehen war. Gleichzeitig wurden vom Beschwerdeführer keine Unterlagen vorgelegt, die eindeutig und zweifelsfrei die Leistungserbringungen durch die Subfirma A, die Subfirma B und die Subfirma C nachgewiesen hätten.

Aus der im Zuge der Betriebsprüfung durchgeführten Einvernahme des Beschwerdeführers zeigt sich, dass dieser kaum detaillierte Angaben zur Anbahnung, Auftragsvereinbarung und Leistungsabrechnung sowie keine Angaben zum Personal der Subfirma A, der Subfirma B und der Subfirma C machen konnte. Im Verfahren wurden keine Unterlagen vorgelegt, aus denen zweifels- und einwandfrei hätte entnommen werden können, welche konkreten Leistungen wann und für wie lange (detaillierte Zeitaufzeichnungen) durchgeführt wurden. Insbesondere fehlen Bestätigungen über die Leistungserbringungen durch die Geschäftsführer der Subfirma A, der Subfirma B und der Subfirma C selbst. Es ist nicht glaubhaft, dass sämtliche Leistungsumfänge mündlich vereinbart wurden, da in diesem Fall die Kontrolle der in Rechnung gestellten Leistungen entzogen gewesen wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgeführt, dass ein Unternehmer, der sich bei Durchführung eines ihm erteilten Auftrages eines Subunternehmers bedient, auch über Unterlagen verfügt, die den Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Subunternehmer dokumentieren können, während bei gänzlichem Fehlen derartiger Unterlagen die Schlussfolgerung zulässig ist, dass ein diesbezüglich behaupteter Leistungsaustausch nicht stattgefunden hat (vgl. VwGH vom 29. November 2000, 95/13/0029). Die Leistungserbringung durch die Subfirma A, die Subfirma B und die Subfirma C erscheint aus Sicht des erkennenden Gerichtes daher insbesondere im Hinblick auf das Fehlen jeglicher auftragsbezogenen Dokumente unglaubwürdig.

Für das erkennende Gericht sind auch die vorgelegten Stundenaufzeichnungen kein geeigneter Nachweis für die Leistungserbringung, weil sie nur sehr rudimentär die geleistete Stundenanzahl der Subfirma B und der Subfirma C wiedergeben, keine Bestätigungen durch die Geschäftsführer der Subfirma B und der Subfirma C, keine namentliche Nennung des eingesetzten Personals und keinen Nachweis (Datumsangabe) über den Zeitpunkt der Erstellung dieser Stundenaufzeichnungen enthalten.

Es widerspricht den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass die Leistungen ohne Kontrollmöglichkeiten von dem Beschwerdeführer bezahlt wurden. Mangels geeigneter Nachweise konnte die Leistungserbringung durch die Subfirma A, die Subfirma B und die Subfirma C nicht nachgewiesen werden, sodass das erkennende Gericht von Scheinrechnungen ausgeht.

Für das Vorliegen von Scheinrechnungen spricht der Umstand, dass die Rechnungen der Subfirma C nicht unterfertigt sind und die Bestätigungen über die Kassa-Eingänge nicht vom Geschäftsführer der Subfirma C stammen, wie aus der Bestätigung über die Musterunterschrift an das Firmenbuchgericht erkennbar ist. Dass der Geschäftsführer der Subfirma C nicht die

Rechnungen ausgestellt und die Zahlungen entgegengenommen hat, wird durch die Tatsache bekräftigt, dass im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung (25. Oktober 2011 und 28. Oktober 2011) der Geschäftsführer nicht in Österreich gemeldet war.

Folgende Unstimmigkeiten im Zusammenhang mit dem Zahlungsfluss betreffend die Subfirma C sprechen ebenso für das Vorliegen von Scheinrechnungen: Am 1. November 2011 wurden EUR 7.500 in die Kassa des Beschwerdeführers eingelegt. Dieser Zahlungsfluss wurde nicht nachgewiesen und ist der Betrag in dieser Höhe nicht nachvollziehbar. Zudem besteht ein auffälliger kurzer zeitlicher Abstand zwischen dieser Geldeinlage vom 1. November 2011 und den Kassabelegen vom 25. Oktober 2011 und 28. Oktober 2011, sodass für das erkennende Gericht der Eindruck entsteht, dass sich die eingelegten EUR 7.500 aus den Beträgen der gestellten Rechnungen (EUR 3.648 + EUR 3.448,50) zusammensetzen und der Beschwerdeführer keine Zahlungen an die Subfirma C geleistet hat.

Weiters ist aufgrund der Dienstnehmerstruktur vom Vorliegen von Scheinrechnungen betreffend die Subfirma C auszugehen. Der Masseverwalter ist von einem Sozialbetrug ausgegangen, da im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über 340 Arbeitnehmer angemeldet waren. Reaktionen der Arbeitnehmer auf Kündigungen durch den Masseverwalter erfolgten nur sehr lückenhaft. Als Hinweis auf das Vorliegen von Scheinrechnungen und eine missbräuchliche Verwendung des Unternehmens ist auch die Angabe des Geschäftsführers an den Masseverwalter zu werten, wonach der Geschäftsführer sich nicht erklären kann, wer die Arbeitnehmer angemeldet hat.

Auch der Geschäftsführer der Subfirma A war im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung am 10. Mai 2011 nicht in Österreich gemeldet, was dafürspricht, dass die Rechnung der Subfirma A nicht von deren Geschäftsführer ausgestellt wurde; zumal die Rechnung keine Unterschrift aufweist. Unregelmäßigkeiten bei der Unterschrift im Zuge der Adressänderung vom 18. März 2010 an das Handelsgericht Wien (im Vergleich zur Musterzeichnung des Geschäftsführers vom 14. Dezember 2005) bekräftigen das Bild, dass der Geschäftsführer die Rechnungen nicht ausgestellt hat.

Die Unregelmäßigkeiten im Zuge der Nummerierung der Rechnungen der Subfirma C (niedrige Rechnungsnummern Ende Oktober eines Kalenderjahres, wobei für den kurzen Zeitraum zwischen 25. Oktober 2011 und 28. Oktober 2011 vier Rechnungen durch die Subfirma C ausgestellt wurden) bekräftigen das Bild vom Vorliegen von Scheinrechnungen.

In den Rechnungen der Subfirma B wurden zudem Regieleistungen für Abdichtungsarbeiten ausgewiesen, obwohl die Subfirma B über keine diesbezügliche Gewerbeberechtigung verfügte.

Für das Vorliegen von Scheinrechnungen sprechen die Umstände, dass einerseits die Unterschrift auf den Rechnungen der Subfirma B nicht mit der Musterunterschrift des

Geschäftsführers an das Firmenbuchgericht übereinstimmt und andererseits die Rechnungen der Subfirma B im Jahr 2011 unterschiedliche Schriftbilder aufweisen. Zudem war laut Dienstnehmerabfrage Herr Kontaktperson B, der laut Beschwerdeführer das Geld für die Subfirma B kassierte, kein Dienstnehmer der Subfirma B. Es entspricht nicht dem Wirtschaftsleben, dass eine Person, die nicht Dienstnehmer ist, berechtigt ist, Zahlungen zu kassieren. Im Übrigen fehlt ein Nachweis für eine diesbezügliche Vollmacht des Geschäftsführers. Insbesondere stellt die fehlende Überprüfung der für die beauftragten Unternehmen tätigen Personen durch Nichtverlangen einer Ausweisleistung und einer Kopie derselben eine Sorgfaltspflichtverletzung dar (vgl VwGH 22.2.2024, Ro 2022/13/0009). Dass die Subfirma B in Wahrheit gar keine Leistungen erbracht hat, wird schließlich dadurch bekräftigt, dass nach Überprüfung durch die Finanzpolizei der Hausverwaltung und dem Vermieter die Subfirma B und deren Geschäftsführer GF B an der Firmenadresse in 1150 Wien, Straße fremd waren.

Die von dem Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen (diverse Firmenbuchauszüge, Kopie des Reisepasses des Geschäftsführers der Subfirma C, Überprüfung der Steuernummer und der UID-Nummer der Subfirma C, Bescheid über die aufrechte Gewerbeberechtigung der Subfirma C, Überprüfung der UID-Nummer der Subfirma B) sind keine Nachweise für den Leistungsaustausch zwischen dem Beschwerdeführer und der Subfirma A, der Subfirma B und der Subfirma C, sondern beweisen nur deren rechtlichen Existenz.

Der Beschwerdeführer brachte in der Beschwerde vor, dass Kontrollaufgaben der Abgabenbehörde an ihn übertragen wurden, indem er hätte bekannt geben müssen, welche Personen für die jeweiligen Unternehmen tätig waren. Dem ist entgegenzutreten. Es werden keine Kontrollaufgaben der Abgabenbehörde an den Beschwerdeführer übergewälzt. Es entspricht vielmehr nicht dem Wirtschaftsleben, wenn keine Angaben zum eingesetzten Personal gemacht werden können.

In der Stellungnahme vom 25. April 2016 führte der Beschwerdeführer zur Subfirma C aus, dass die Kassaquittungen offensichtlich vom gewerberechtlichen Geschäftsführer, Herrn F, unterzeichnet worden sind. Dies ist für das erkennende Gericht deswegen unglaublich, weil diese Aussage im Widerspruch zur Aussage des Beschwerdeführers im Fragenkatalog zur beauftragten Subfirma Subfirma C steht, wonach nur der Geschäftsführer GF C für die Firma aufgetreten ist.

Ein Abgabepflichtiger hat bei der Gestaltung seiner Geschäftsbeziehungen Sorgfaltspflichten einzuhalten (vgl VwGH vom 3. Dezember 2021, Ra 2019/13/0074). So kann etwa die Nichtvorlage von für das Bestehen solcher Geschäftsbeziehungen üblicher Unterlagen über die Leistungserbringung selbst (insbesondere Stundenaufzeichnungen der Arbeiter, Bautagebücher, etc.) nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Verletzung von Sorgfaltspflichten begründen (vgl VwGH vom 24. Jänner 2018, Ra 2015/13/0032).

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das erkennende Gericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

2. Lohnaufwand Gattin des Bf:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH vom 18. April 2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH vom 31. Jänner 2019, Ra 2018/15/0050 mwN). Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH vom 11. November 2008, 2006/13/0046).

Die Vereinbarungen haben einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufzuweisen. Unbestimmte vertragliche Regelungen sprechen gegen einen klaren Vertragsinhalt (VwGH vom 22. September 1992, 88/14/0074). Ein Fremdvergleich hat zur Voraussetzung, dass die erbrachten (und honorierten) Leistungen im Einzelnen konkret und detailliert erfasst und dargestellt werden. Die Leistungsbeschreibung muss in einem solchen Maße konkret sein, dass die Einschätzung des genauen Marktwertes der Leistung möglich ist und in der Folge die Feststellung getroffen werden kann, ob auch ein fremder Dritter jene Gegenleistung zu erbringen bereit gewesen wäre.

Die Vereinbarung muss schließlich einem Fremdvergleich standhalten. Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist idR auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH vom 24. Februar 1999, 96/13/0201). Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (VwGH vom 10. September 1998, 93/15/0051). Zunächst ist daher zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre, und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen.

Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist.

Der Vertrag des Beschwerdeführers mit seiner Gattin, mit dem die Gehaltserhöhung ab März 2011 gewährt wurde, kommt nicht hinreichend nach außen zum Ausdruck. Es mangelt an der vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Publizität. Zudem fehlte im Vertrag eine entsprechende Regelung, wonach Frau Gattin des Bf 24 Stunden am Tag erreichbar sein muss. Laut Vertragspunkt 11 wurde „Vollzeit: Ausmaß gemäß Kollektivvertrag“ vereinbart. Eine Regelung, wonach vereinbart werden kann, dass Angestellte 24 Stunden am Tag erreichbar sein müssen, fehlt im Kollektivvertrag für Angestellte der Baugewerbe. Unter Fremden wäre eine solche Bedingung jedenfalls im Vertrag festgehalten worden, zumal eine solche Bedingung für Büropersonal in der Baubranche unüblich ist und dem Kollektivvertrag widerspricht. Auch diesbezüglich fehlt es an einer entsprechenden Publizität.

Im Übrigen ist es unglaublich, dass jemand mit derart mangelnden Deutschkenntnissen die im Vertrag beschriebene Tätigkeit (insb. Kontrolle der Post- und des E-Mail-Einganges, Erledigung von Ausgangsrechnungen, Bestellwesen, Kontrolle von Eingangslieferungen, Vorbereitung der Buchhaltung) absolvieren kann. Zudem erscheint es wenig glaubhaft, dass Frau Gattin des Bf eine Vollzeit-Tätigkeit (inklusive 24 Stunden Erreichbarkeit am Tag) neben der Betreuung von 5 minderjährigen Kindern betrieben hat, zumal es keine Arbeitsaufzeichnungen gibt. Aufgrund der umfassenden Betreuungspflichten und Führung des Haushaltes erscheint bereits eine Tätigkeit in Teilzeit als zweifelhaft.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichtes ist es glaubhaft, dass Frau Gattin des Bf geringfügige Tätigkeiten absolviert hat, die keinerlei Deutschkenntnisse abverlangen (Entgegennahme von Bestellungen, Belegablage, Bank- und Postwege, Zahlungsverkehr). Diese Tätigkeiten sind jedoch typische Beispiele familienhafter Mitarbeit unter Ehegatten (vgl VwGH vom 8. Februar 2007, 2004/15/0094). Den Charakter der familienhaften Mitarbeit unterstreicht die Erreichbarkeit von 24 Stunden am Tag, die Nichtkonsumation des Urlaubsanspruches für den Zeitraum von 6 Jahren und die unentgeltliche Mitarbeit der Tochter Sc bei bestimmten Tätigkeiten (zB Übergabe der Belege an den Steuerberater).

Die zivilrechtlich „eheliche Beistandspflicht“ ist eine besondere Form der familienhaften Mitarbeit. Nach § 90 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Liegt bei einer derartigen Mitwirkung kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge iSd § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 EStG 1988 anzusehen (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018) § 2 EStG Rz 167/1 mit

Hinweis auf VwGH vom 26. März 1985, 84/14/0059, 1985, 351 zu Hilfeleistungen in Form von Autofahrten; E 21.7.1993, 91/13/0163, 1994, 12; E 23.4.1998, 95/15/0191, 1999, 31).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 23 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist für die Abgabenerhebung das verdeckte Rechtsgeschäft maßgebend. Zudem ist gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Die geltend gemachten Aufwendungen iZm den streitgegenständlichen Rechnungen sind mangels Leistungserbringung nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Eine Schätzungsbefugnis iSd § 184 Abs. 2 BAO besteht 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 (§ 184 Abs 1 BAO) wesentlich sind.

Im Hinblick darauf, dass keine Aufzeichnungen über Barzahlungen an nicht für das Unternehmen angemeldete Arbeitnehmer existieren, ist die Höhe dieser Zahlungen im Schätzungsweg zu ermitteln.

Mangels anderer Anhaltspunkte war davon auszugehen, dass entsprechend den Erfahrungen des Bundesfinanzgerichtes in der Regel rund 50% der von angeblichen Subunternehmen für Leistungen verrechneten Beträge, an eigenes nicht angemeldetes Personal, ausbezahlt wurden. Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass in Fällen von „Deckungsrechnungen“ eine Schätzung der Betriebsausgaben vorgenommen werden kann (vgl zB VwGH vom 23. August 2022, Ra 2022/13/0072).

Gemäß § 90 ABGB treffe die Ehegatten eine Beistandspflicht. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche

Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand u.dgl. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete „Gegenleistung“ stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (VwGH vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209).

Das „Ersetzen einer fremden Arbeitskraft“ ist nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von einem Dienstverhältnis (vgl VwGH vom 17. Mai 1989, 88/13/0038). Für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses ist dies dann nicht zwingend, wenn - wie im vorliegenden Fall - die Ersetzung einer fremden Arbeitskraft ebenso durch eine auf dem sittlichen Familienverband beruhende Mitwirkung erreicht werden kann.

Die vom Beschwerdeführer an seine Ehegattin geleisteten Gehaltszahlungen sind nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, da die an Verträge zwischen nahen Angehörigen zu legenden Kriterien – wie oben ausgeführt – nicht erfüllt sind. Die von der Gattin des Beschwerdeführers geringfügig erbrachten Leistungen sind unter die eheliche Beistandspflicht des § 90 ABGB zu subsumieren. Die an die Gattin geleisteten Abgeltungsbeträge sind daher als im Sinne des § 98 ABGB familienhaft bedingt und als Zuwendung an unterhaltsberechtigte Personen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen und daher nicht abzugsfähig.

3.2. 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.

In den vorliegenden Beschwerden werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich um auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachverhaltsfragen, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 12. Mai 2025