



GZ. RV/0011-S/11,
miterledigt RV/0012-S/11,
RV/0013-S/11, RV/0014-S/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Maria-Luise Wohlmayr, Mag. Gottfried Warter und Dr. Martin Neureiter über die Berufungen des Bw., Adr._Bw., vertreten durch Rentabilitas WT GmbH, 5020 Salzburg, Martin-Hell-Straße 34, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Karl Brejcha, betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer für 2006 und 2007 sowie betreffend die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für 2006 bis 2008 nach der am 16. Oktober 2013 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Die Berufungen gegen die Bescheide über
 - a) die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer und zur Umsatzsteuer für 2006 und 2007
 - b) die Umsatzsteuer für 2006 – 2008 und
 - c) die Einkommensteuer für 2008werden als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

- 2) Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

1.1. Der Berufungswerber (kurz: Bw.) betreibt das Gewerbe der Gebäudereinigung, das er im Streitzeitraum als Einzelunternehmer geführt hat, und erklärt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sein Einzelunternehmen hat er mit 30.4.2008 aufgegeben. Der Betrieb wird seit 1.5.2008 von einer GmbH weitergeführt, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bw. ist.

1.2. Bei einer über seinen Betrieb durchgeführten **Außenprüfung** der Jahre 2006 – 2008 wurde u.a. der von ihm geltend gemachte Fremdleistungsaufwand teilweise nicht als Betriebsausgaben anerkannt und die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen. Das Finanzamt nahm das Verfahren der Jahre 2006 und 2007 wieder auf und erließ entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2006 – 2008.

1.3. Gegen diese Bescheide erhob der Bw. innerhalb verlängerter Frist **Berufung**, beantragte darin die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

1.4. Am 16. Oktober 2013 wurde eine **mündliche Berufungsverhandlung** vor dem gesamten Berufungssenat abgehalten. Das Parteilovorbringen in der Verhandlung wird unter Pkt. **2.11.** dargestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

2. Sachverhalt:

Den vom Finanzamt vorgelegten Akten (Veranlagungsakt, Akten über die Außenprüfung) sind folgende Sachverhaltsfeststellungen zu entnehmen:

2.1. Laut Auszug aus dem Gewerberegister hat Herr Bw., geboren am Geb.datum_Bw., Staatsbürgerschaft: Serbien am 2.7.2004 das Reinigungsgewerbe mit Standort Adr._Bw. angemeldet. Mit Fragebogen vom 10.6.2004 teilte er dem Finanzamt den Beginn der Tätigkeit als Hausbetreuer am 1.6.2004 mit, bezifferte den voraussichtlichen Jahresumsatz im

Eröffnungsjahr mit € 20.000,- und im Folgejahr mit € 40.000,- sowie den voraussichtlichen Gewinn im Eröffnungsjahr mit € 2.000,- und im Folgejahr mit € 4.000,-. Er beantragte außerdem die Vergabe einer UID, die ihm in der Folge auch erteilt wurde. Mit weiterem Fragebogen vom 10.9.2004 teilte er dem Finanzamt mit, dass er am 9.8.2004 das Transportgewerbe begonnen hätte. Der voraussichtliche Jahresumsatz wurde mit € 30.000,- angegeben.

Im Jahr 2004 erklärte er in seiner Einkommensteuererklärung Einnahmen aus Hausreinigung von € 51.951,95 und aus Transporten in Höhe von € 39.099,04. Personalaufwand, Fremdleistungen und Wareneinsatz machten in diesem Jahr € 52.832,35 aus. Seine Erlöse im Jahr 2005 betrugen € 291.113,04 aus der Hausbetreuung und € 21.867,84 aus Transporten. Der Personalaufwand in diesem Jahr betrug € 121.502,80 und der Fremdleistungsaufwand € 48.534,77.

Im Streitjahr 2006 erklärte der Bw. nur noch Erlöse aus Hausbetreuung in Höhe von € 442.792,04. Der Personalaufwand in diesem Jahr wurde mit € 98.236,16 beziffert und der Fremdleistungsaufwand mit € 196.699,69. Die Erlöse des Jahres 2007 betrugen € 1.104.033,03, der Personalaufwand dieses Jahres € 255.889,90 und der Fremdleistungsaufwand € 625.582,69.

Am 5.3.2008 gründete der Bw. eine zu 100% in seinem Eigentum stehende GmbH, deren Geschäftszweig die Gebäudereinigung ist und deren Geschäftsführer der Bw. ist. Mit 30.4.2008 gab der Bw. sein Einzelunternehmen auf. Der Betrieb wird seit 1.5.2008 von der GmbH geführt. Die Erlöse dieses Jahres im Einzelunternehmen betrugen € 579.670,91. Dem stehen ein Personalaufwand von € 220.710,89 und ein Fremdleistungsaufwand von € 219.845,64 gegenüber.

Aus diesen vom Bw. erklärten Beträgen wird folgende Entwicklung des Verhältnisses zwischen Erlösen und Personalaufwand plus Fremdleistungsaufwand sichtbar:

2004: Personal-/ Fremdleistungsaufwand → rund 58% der Erlöse

2005: Personal-/ Fremdleistungsaufwand → rund 53% der Erlöse

2006: Personal-/ Fremdleistungsaufwand → rund 66% der Erlöse

2007: Personal-/ Fremdleistungsaufwand → rund 76% der Erlöse

2008: Personal-/ Fremdleistungsaufwand → rund 72% der Erlöse

2.2. In den Jahren 2006 – 2008 wurden wiederholt KIAB-Kontrollen an diversen Reinigungsarten durchgeführt. Dabei wurde praktisch ausschließlich (angemeldetes und nicht angemeldetes) Personal des Bw. angetroffen und - mit Ausnahme der Fa. FL_12 - in keinem einzigen Fall die Fremdleistungsunternehmer bzw. deren Personal. Das Zollamt stellte auch

fest, dass der Bw. Reinigungskräfte ohne Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse und teilweise ohne gültige arbeitsmarktrechtliche Bewilligung beschäftigte. In diesem Zusammenhang ergingen gegen den Bw. mehrere Straferkenntnisse, mit denen wegen Verstößen gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz Verwaltungsstrafen verhängt wurden.

2.3. Beginnend mit August 2009 wurde über den Betrieb des Bw. eine **Außenprüfung** der Jahre 2006 – 2008 durchgeführt, in deren Zuge umfangreiche Erhebungen und Ermittlungen durchgeführt wurden, die zu zahlreichen Prüfungsfeststellungen führten. Diese Feststellungen wurden in einer 22 Seiten umfassenden Niederschrift vom 7.9.2010 und einem Bericht vom 10.9.2010 festgehalten. Die gesamte Niederschrift mit den detaillierten Feststellungen wird dieser Berufungsentscheidung als **Anlage 1** beigelegt. Auszugsweise wird daraus Folgendes zitiert:

"1. Fremdleistungsaufwand

Im Prüfungszeitraum wurde ein Großteil der Reinigungsleistungen angeblich von Fremdleistungsunternehmen erbracht.

	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>
Fremdleistungsaufwand			
gesamt lt. Vlg.	196.699,69	625.582,69	219.845,64

Die meisten der ausgestellten Rechnungen werden von der Bp. aufgrund folgender Feststellungen als Scheinrechnungen gewertet:

- **Die Zahlung der Fremdleister erfolgte fast ausschließlich bar** (teilweise sehr hohe Beträge).
Auch von den Fremdleistungsunternehmen konnte kein Nachweis einer tatsächlichen Zahlung durch z.B. Einzahlung auf ein Konto ihrerseits erbracht bzw. konnten keine konkreten Angaben gemacht werden, wofür die Gelder verwendet wurden.

- **Zahlung: die tatsächlichen Vorgänge stimmen mit den buchmäßigen nicht überein**
Die Bezahlung der Fremdleistungsunternehmen hat teilweise nicht an den vom Abgabepflichtigen behaupteten Tagen stattgefunden (Abhebung von Barbeträgen vom Geschäftskonto um Fremdleister zu zahlen, tatsächlich wurden die Gelder auf ein Privatkonto eingezahlt). Laut schriftlicher Stellungnahme RA Dr. Plätzer wird folgender Erklärungsversuch festgehalten: "Um Zahlungen der Auftraggeber pünktlich leisten zu können, hat Herr Bw. von seinem Sparbuch Behebungen gemacht, um betriebliche Forderungen zu begleichen ... später wurden Behebungen vom Geschäftskonto getätigt und diese Behebungen auf das Sparbuch bezahlt". Es unterblieb jedoch die Erfassung angeblicher Privatentnahmen und -einlagen in der Buchhaltung.

z.B.

20.08.2007	30.000,00	Barauszahlung vom Geschäftskonto
		Zahlung FL_12 Hausbetreuung,
lt. Buchh.:	10.002,00	Fremdleistungsaufwand
		Zahlung FL_9,
	18.684,00	Fremdleistungsaufwand
	<u>1.314,00</u>	Privatentnahme
	30.000,00	

Tatsächlich wurden am 20.8.2007 € 30.000,-- auf ein Privatkonto eingezahlt.

24.10.2007	35.250,00	Barauszahlung vom Geschäftskonto
------------	-----------	----------------------------------

lt. Buchh.:	17.640,00	Zahlung FL_9 , Fremdleistungsaufwand (Re.Dat. 12.10.2007; Vermerk: bar erhalten am 16.10.2007)
	23.400,00	Zahlung FL_9 , Fremdleistungsaufwand (Re.Dat. 25.10.2007; Vermerk bar erhalten am 30.10.2007)
	-5.790,00	Privateinlage
	35.250,00	

Tatsächlich wurden am 24.10.2007 € 35.520,-- auf ein Privatkonto eingezahlt.

Folgende Auszahlungen vom Geschäftskonto (um angeblich Ausgaben zu bezahlen oder Verbuchung als Kassaeingang) wurden wieder auf das Privatkonto eingezahlt:

<u>Auszahlung vom Geschäftskonto</u>		<u>Einzahlung aufs Privatkonto</u>	
04.01.2007	8.344,95	04.01.2007	7.000,00
29.05.2007	5.100,00	29.05.2007	7.000,00
20.08.2007	30.000,00	20.08.2007	30.000,00
15.09.2007	30.000,00	15.09.2007	30.000,00
19.10.2007	30.000,00	19.10.2007	20.000,00
24.10.2007	35.250,00	24.10.2007	35.250,00
22.11.2007	9.157,99	22.11.2007	9.157,99
22.11.2007	30.000,00	22.11.2007	30.000,00

- **Kassabuch: die Zahlung der Fremdleister wurde im Kassabuch nicht erfasst**

Am Geschäftskonto wurden Barabhebungen getätigt, um anscheinend Fremdleistungen zu bezahlen, die Erfassung des Geschäftsvorganges unterblieb jedoch im Kassabuch

(Buchungssatz: Fremdleistungsaufwand / Bank);

oder die Erfassung des Kassaeingangs und Bezahlung der Fremdleistung erfolgte erst

im EDV-Kassabuch und nicht im händisch geführten ursprünglichen Kassabuch (z.B. 9/2007)

- **Bankeingänge am Privatkonto und Privateinlagen konnten nicht aufgeklärt werden,**

zudem konnten die zahlreichen am Privatkonto getätigten Bareinzahlungen und -auszahlungen nicht nachvollzogen werden.

z.B.

01.02.2006	12.000,00	Bareinzahlung, Raika Kto. 1.XXXX (Privatkonto)
02.11.2006	10.000,00	Bareinzahlung, Raika Kto. 2.XXXX
30.12.2006	7.608,00	Nachbuchung Barzahlung FL_8
	7.270,80	Nachbuchung Barzahlung FL_9
30.05.2008	33.000,00	Privateinlage

- **Unklarer Rechnungsinhalt bezüglich der Leistungserbringung:**

Es wurden nur pauschale Leistungen vereinbart. In den Rechnungen wurden ungenügende Angaben über das Ausmaß und den Ort der Leistungserbringung gemacht.

Hr. BW. stellt an seine Auftraggeber hingegen sehr detaillierte Rechnungen betreffend

Leistungserbringung, Einsatzorte und Stundenzahl. Es ist ihm daher offensichtlich die

Problematik genauer Rechnungsinhalte bzw. steuerlicher Anforderung an Rechnungsinhalten

genau bekannt. Warum er diese Sorgfalt bei den Eingangsrechnungen der Subunternehmer nicht walten hat lassen ist nicht nachvollziehbar und kann nach Ansicht der Betriebsprüfung nur den Grund haben, dass den Eingangsrechnungen kein wahrer wirtschaftlicher Gehalt zu Grunde liegt.

- Von der Fa. BW. wurden im Zuge der Betriebsprüfung **Rechnungsbeilagen** zu den mangelhaften Rechnungen der Subunternehmer erstellt. Es ist jedoch nicht nachvollziehbar, wie die Reinigungsorte im Nachhinein rekonstruiert werden konnten, nachdem weder von der Fa. BW. noch von den Subunternehmern außer den Rechnungen keinerlei Grundaufzeichnungen geführt wurden. Zudem hätte eine Ergänzung der Rechnungen vom Rechnungsaussteller erfolgen müssen und nicht vom Leistungsempfänger.
- **Es konnte kein Nachweis einer tatsächlichen Leistungserbringung erbracht werden.** Mit den Fremdleistungsunternehmen wurde nur ein pauschaler Subunternehmervertrag geschlossen, es gibt jedoch keine Arbeitsaufträge, Stundenaufzeichnungen, Lieferscheine etc. Auch aus den von der Fa. BW. an seine Auftraggeber ausgestellten Lieferscheinen geht nicht hervor, dass Subunternehmer tatsächlich tätig wurden.
- Im Rahmen von **KIAB-Kontrollen** des Finanzamtes an diversen Reinigungsorten wurde zwar oftmals Stammpersonal der Firma BW. angetroffen, jedoch außer dem Subunternehmer FL_12 - welcher ohne eigenes Personal tätig war - sind keine weiteren der im Prüfungsverfahren angesprochenen Subunternehmer vorgefunden worden. Es ist daher unwahrscheinlich, dass sie in dem verrechneten Ausmaß tatsächlich tätig wurden.
- **Die auf den Rechnungen angeführten Leistungen können mit dem zur Verfügung stehenden Personal nicht erbracht worden sein** (siehe Einzelbetrachtung der Subunternehmer).
- **Die Fremdleistungsunternehmen sind ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen.** Es wurden meist keine UVAs und Steuererklärungen abgeben und keine Arbeitskräfte gemeldet. Die Fremdleistungserlöse wurden bei ihnen meist steuerlich nicht erfasst bzw. wurde den steuerlichen Verpflichtungen nicht entsprochen. Der Großteil der Fremdleister ist in Konkurs oder der Konkurs wurde mangels Masse abgewiesen.
- **Einige Fremdleister gaben bei der Einvernahme an, dass sie die in den Rechnungen angeführten Leistungen nicht erbracht und die Rechnungen nicht ausgestellt haben.** Einige Fremdleister gaben bei Erstaussagen andere Auskünfte als bei der Zeigeneinvernahme.
- Bei den Zeigeneinvernahmen konnten die Fremdleister meist **keine Angaben** machen, wo sie gearbeitet haben und wer gearbeitet hat.
- Hr. BW. konnte nicht erklären, warum so viele **Subunternehmer** für ihn tätig waren, obwohl er laut eigener Aussage mit seinem eigenen Personal einen höheren Rohaufschlag hat und damit mehr verdient. Er konnte keine Angaben machen, wie die Fremdleistungen von ihm kalkuliert wurden.
- Seit Beginn der Prüfungsmaßnahmen sind keine Subfirmen mehr tätig, die Reinigungsleistungen werden durch **vermehrte Stundenzahl des angestellten Stammpersonals erbracht**.
- Mit den **Auftraggebern** wurde vereinbart, dass für erteilte Aufträge

keine Subunternehmer einzusetzen sind.

- **Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden für den April 2009 tatsächliche Stundenaufzeichnungen gefunden**, wobei alle Reinigungskräfte mehr als in den offiziellen Stundenaufstellungen angeführt, gearbeitet haben. Die zusätzlichen Stunden wurden mit € 8,00 multipliziert. Originalaussage BW. : "Für den restlichen Teil der geleisteten Stunden wurde der Stundenlohn mit € 8,00 angenommen, die Überstunden dann ausgerechnet und dann in Stunden wieder umgelegt, damit die Arbeiter wussten, wieviel Zeitausgleich sie sich nehmen können. Das was sie geleistet haben wurde ihnen ausbezahlt, was mehr war haben sie Zeitausgleich genommen." Zur Berechnung des Zeitausgleichs hat er aber keine Aufzeichnungen geführt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist dieser Erklärungsversuch weder realistisch noch den allgemeinen geschäftlichen Gepflogenheiten entsprechend.
- **Ehemalige Arbeitnehmer sagten niederschriftlich aus, dass sie immer mehr gearbeitet haben, als sie offiziell gemeldet waren** und sie die zusätzlichen Stunden bar ausbezahlt bekamen.

2. Vorsteuerkürzung Fremdleistungen

Die von den Fremdleistern ausgestellten Rechnungen führen meist nur eine pauschale, vage Leistungsbeschreibung an ("div. Reinigungsarbeiten"), sind nicht nachvollziehbar und entsprechen nicht den gesetzlich geforderten Voraussetzungen gem. § 11 Abs. 1 UStG 1994. Aufgrund der mangelhaften und die Leistung auch nicht konkretisierender Leistungsbeschreibung scheidet ein Vorsteuerabzug von diesen Rechnungen allein schon aus formellen Gründen aus."

2.4. Insgesamt wurden die Rechnungen von 15 Fremdleistern – die meisten davon sind Landsleute des Bw. – detailliert dargestellt, Auffälligkeiten geschildert, die Aussagen der betreffenden Personen, die zum Teil als Auskunftspersonen und/oder als Zeugen einvernommen wurden, zitiert und daraus folgende **steuerliche Konsequenzen** gezogen:

Zahlreiche der betreffenden Rechnungen wurden von der Betriebsprüfung als Scheinrechnungen qualifiziert und nicht als Betriebsausgaben anerkannt. In vielen Fällen wurde dennoch Fremdleistungsaufwand von der Betriebsprüfung geschätzt, und zwar dann, wenn aufgrund der Aussagen der betreffenden Personen davon ausgegangen wurde, dass diese Personen für den Bw. tatsächlich Leistungen erbrachten. In diesen Fällen wurde ein der Betriebsprüfung realistisch erscheinender Stundenaufwand mit einem durchschnittlichen Stundenlohn multipliziert und als Betriebsausgaben angesetzt. Vom Großteil der betreffenden Rechnungen wurde ein Vorsteuerabzug bereits aus formalen Gründen nicht anerkannt, weil die Rechnungen nicht den Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 entsprechen.

Insgesamt wurde der Fremdleistungsaufwand im Jahr 2006 um € 141.656,42 gekürzt, im Jahr 2007 um € 482.791,17 und im Jahr 2008 um € 139.851,00. Die entsprechenden Vorsteuerkürzungen betragen 2006 € 36.582,21, 2007 € 112.341,23 und 2008 € 33.213,00.

2.5. Bereits während der laufenden Außenprüfung übermittelten die Prüfer eine Sachverhaltsdarstellung an die Strafsachenstelle des Finanzamtes. In der Folge wurde gegen den Bw. ein **Finanzstrafverfahren** eingeleitet, der Bw. wurde als Beschuldigter einvernommen, und es wurden zahlreiche Personen als Zeugen vernommen. Die Ergebnisse dieser Einvernahmen werden unter **Punkt 3.** dargestellt.

2.6. Am 5.11.2009 fand in den Betriebsräumlichkeiten und in der Privatwohnung des Bw. eine **Hausdurchsuchung** statt, bei der diverse Unterlagen, vor allem das Jahr 2009 betreffend, sichergestellt wurden. In der Privatwohnung, nämlich im Schlafzimmer bzw. im Kinderzimmer wurden zwei Kuverts mit Stundenaufzeichnungen für 2009 gefunden. Betreffend die Jahre 2006 – 2008 wurden **überhaupt keine Grundaufzeichnungen** zu den Eingangsrechnungen gefunden. Gefunden wurden jedoch Kassenberichte für 2007 und 2008, und zwar EDV-Kassenberichte und händische Kassaberichte. Die händischen Kassaberichte stimmen mit den EDV-Berichten insofern nicht überein, als sie weder die Bankabhebungen (Bareinzahlungen) noch die hohen, als Betriebsausgaben geltend gemachten Barauszahlungen an die Fremdleister enthalten. Diese sind im Kassabuch entweder gar nicht erfasst worden, sondern als Aufwand/Bank verbucht worden, oder sie sind erst im EDV-Kassabericht nachträglich erfasst worden, nicht aber in den täglichen Grundaufzeichnungen.

Gefunden wurden weiters blanko unterschriebene Kassaeingangs- und Kassaausgangsformulare, die keine Beträge und teilweise kein Datum enthalten, sondern lediglich die Unterschrift eines Empfängers. Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden auch die Bankkonten des Bw. geöffnet und von den Prüfern einer Untersuchung unterzogen. Dabei wurden zahlreiche Barabhebungen vom Geschäftskonto des Bw. festgestellt und am selben Tag Bareinzahlungen auf das private Konto, häufig genau in der Höhe des zuvor abgehobenen Betrages, teilweise auch etwas weniger.

Aus den für 2009 gefundenen Stundenlisten geht hervor, dass es für die Arbeitnehmer des Bw. „offizielle“ Stundenlisten gibt, die alle mit der gleichen Handschrift geschrieben sind. Die darin aufgezeichneten Stunden entsprechen der Stundenanzahl, mit der der jeweilige Arbeitnehmer angemeldet ist. Daneben gibt es Stundenlisten, die offenkundig von den Arbeitnehmern selbst geführt werden und die die tatsächlichen Arbeitszeiten, welche in Summe immer höher waren, und auch die Pausen beinhalten. Zu diesen Listen wurden mehrere Arbeitnehmer befragt. Einige gaben an, dass ihnen die Mehrstunden bar ausbezahlt wurden, andere sagten aus, dass ihnen die Mehrarbeit mit Zeitausgleich abgegolten wurde.

2.7. Im Zuge der Außenprüfung wurde vom Rechtsanwalt des Bw. (Verteidiger im Strafverfahren) am 24.6.2010 folgende **Stellungnahme** zu den Feststellungen der Prüfer abgegeben:

„Thema Bankbewegungen:

Hier wird von Seiten der Finanzverwaltung behauptet es sei auffällig, dass Abhebungen vom Geschäftskonto erfolgten und gleichzeitig ein gleich hoher Betrag als Einzahlung auf einem Sparbuch des Geschäftsführers Bw. erfolgte. Hier wurde beispielsweise auf eine Behebung vom 20.08.2007 über € 30.000,00 verwiesen der eine Einzahlung auf dem Sparbuch in Höhe von € 30.000,00 gegenübersteht.

Weiters wird darauf verwiesen, dass mit diesem Geld angeblich eine Zahlung der FL_9 über € 18.684,00 (Beleg mit einer Barbestätigung ist im Akt) geleistet wurde bzw. hier eine entsprechende Verbuchung erfolgte. Dazu wird wie folgt ausgeführt:

Gerade dieses Beispiel, welches von der Finanzverwaltung herangezogen wird, ist exemplarisch. Herr Bw. bzw. nachfolgend die GmbH haben Zahlungen von ihren Kunden immer zum Teil wesentlich verspätet erhalten. Demgegenüber mussten die beiden Einschreiter ihre Zahlungen immer pünktlich leisten, nachdem gerade im Reinigungsgewerbe bei den einzelnen Firmen und auch beim Personal immer "Geldknappheit" geherrscht hat bzw. herrscht. Herr Bw., vorher als Einzelunternehmer und jetzt als Geschäftsführer der GmbH wurde und wird immer bedrängt von seinen Auftragnehmern Zahlungen ehestmöglich zu leisten. Dies hat es notwendig gemacht, dass er von seinem Privatgeld Abhebungen getätigt hat, um eben die Vakanz zwischen einerseits der Zahlung an seine Auftragnehmer und andererseits dem Eingang des Geldes von seinen Auftraggebern zu überbrücken.

Die einzelnen Zahlungen zuzuordnen ist praktisch nicht möglich. Gerade aber bei der Zahlung von € 30.000,00 ersieht man vorher erhebliche Abhebungen von diesem Konto bzw. Sparbuch, die eben durch diesen Betrag wiederum mehr oder weniger "aufgefüllt" wurden. (Anmerkung: Übereinstimmung der Beträge ist nicht gegeben, rechtlich aber auch überhaupt nicht erforderlich). Es gibt zwar Aufstellungen über die einzelnen Behebungen und Zahlungen, wobei allerdings eine exakte Zuordnung praktisch nicht möglich ist, nachdem es hier immer wieder "Querszahlungen" gegeben hat. Tatsache ist aber und kann dies aufgrund der vorhandenen Belege ja ohne weiteres nachvollzogen werden, dass Herr Bw. von seinem Sparbuch Behebungen gemacht hat, um eben betriebliche Forderungen zu begleichen. Demgegenüber hat er dann wenn Gelder seiner Auftraggeber eingelangt sind, wiederum Behebungen vom Geschäftskonto getätigt und diese Behebungen auf das Sparbuch bezahlt. Dies zieht sich durch, beginnend mit dem Jahr 2006 bis in das Jahr 2009 hinein. Tatsache ist sohin, dass Herr Bw. mit Privatgeld Forderungen des Unternehmens beglichen hat, wobei er dann, wenn beim Unternehmen Gelder eingegangen sind, diese Gelder eben entnommen hat und wiederum auf private Konten bzw. auf ein privates Sparbuch bezahlt hat. Der Vorgang ist somit vollkommen ganz leicht erklärbar, völlig unspektakulär und in keiner Weise bedenklich.

Dazu kommt, dass Herr Bw. Gelder von seiner Mutter erhalten hat als Darlehen, die ebenfalls in das Unternehmen eingebracht wurden. Dies ist ebenfalls leicht erklärbar und nachvollziehbar. Auch die damalige Freundin und nunmehrige Ehefrau von Herrn Bw. hat einen Kredit eingeräumt über € 35.000,00, der ebenfalls für betriebliche Zwecke verwendet wurde."

2.8. Bereits während der Außenprüfung wurde der Bw. von den Prüfern darauf hingewiesen, dass die Rechnungen der Fremdleister zum weitaus überwiegenden Teil nicht alle wesentlichen Rechnungsmerkmale aufweisen. So fehlen regelmäßig eine genaue Leistungsbezeichnung und ein Leistungszeitraum.

Der Bw. übermittelte daher den Prüfern zu jeder dieser Eingangsrechnungen eine als „Lieferschein“ bezeichnete Beilage, der folgende Angaben zu entnehmen sind: Leistungszeitraum, Objekt, Leistungsart, tätige Personen, Stunden, Stundensatz und Betrag (netto). Den eigenen Aussagen des Bw. zufolge hat er bzw. seine Frau diese Beilagen **nachträglich, bereits während der laufenden Außenprüfung selbst geschrieben**, wobei sein Sohn und sein Objektleiter mitgeholfen haben. Über Befragen, woher er die Daten habe, da es doch keinerlei Grundaufzeichnungen mehr gebe, antwortete er, er habe aufgrund seiner Rechnungen gewusst, *„wo die Reinigungsobjekte waren und wer es gemacht hat. Aufgrund der teilweise doch großen Baustellen (Messezentrum, Stadion, Linz, Graz...) wusste ich auch, wer gearbeitet hat. Ich bin mir zu 90 % sicher, dass die Angaben die ich auf den berichtigten Rechnungen machte, richtig waren."*

Ein Teil dieser Rechnungsbeilagen trägt die Unterschrift des jeweiligen Fremdleisters, aber nicht alle.

2.9. In seiner **Berufung** gegen die als Folge der Außenprüfung erlassenen Bescheide brachte der Bw. im Wesentlichen Folgendes vor:

Das Finanzamt habe in rechtswidriger Weise unterlassen, den den Bescheiden zu Grunde zu legenden Sachverhalt gemäß § 115 BAO ordnungsgemäß zu ermitteln und in der Bescheidbegründung schlüssig darzulegen, auf Grund welcher Überlegungen oder Schlussfolgerungen sich der als gegeben angenommene Sachverhalt ableite. Soweit sich dies aus den angefochtenen Bescheiden überhaupt entnehmen ließe, seien die von der Abgabenbehörde angestellten Erwägungen und Folgerungen nicht schlüssig im Sinn der Denkgesetze.

Die Firma Bw. sei ein Dienstleistungsbetrieb mit Schwerpunkt Gebäudereinigung. Mit Prüfungsauftrag vom 23. Juli 2008 sei bei ihr eine erste Außenprüfung betreffend die

Umsatzsteuer 3/2008-5/2008 durchgeführt worden, die ohne steuerlich relevante Feststellungen abgeschlossen worden sei.

Im Zuge der streitgegenständlichen Außenprüfung seien jedoch von Subunternehmen in Rechnung gestellte Entgelte für erbrachte Reinigungsleistungen bis auf einen geringen Anteil als nicht erbracht qualifiziert worden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung handle es sich bei den Rechnungen der Subunternehmer um Scheinrechnungen.

Scheingeschäfte und Scheinrechnungen iSd § 23 BAO lägen dann vor, wenn überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt sei. Die Beweislast für Scheingeschäfte trage derjenige, der sich hierauf beruft. Es obliege somit der Finanzverwaltung zu beweisen, dass es sich bei den gegenständlichen Rechnungen tatsächlich um Scheinrechnungen handelt. Im vorliegenden Fall sei die zuständige Behörde aufgrund der bereits oben angeführten Indizien im Zuge der freien Beweiswürdigung zu der Folgerung gekommen, dass es sich bei den gegenständlichen Rechnungen der Subunternehmer um Scheinrechnungen iSd § 23 BAO handeln müsse. Diese Folgerung sei aus folgenden Gründen nicht schlüssig im Sinn der Denkgesetze (im Folgenden wörtlich zitiert):

„1) Der Einsatz von Fremdpersonal war/ist notwendig:

Die Firma des Bw. war immer bestrebt, die übernommenen Aufträge pünktlich und ordentlich auszuführen. Aufgrund eines Personalengpasses musste sie sich hierfür - mangels genügend eigenen Personals - verschiedener Subunternehmer bedienen. Der Einsatz von Subunternehmern war insoweit notwendig, als die Verträge mit verschiedenen Kunden für den Fall der Nicht - oder verspäteten Erbringung der vereinbarten Leistung Pönalezahlungen in wesentlicher Höhe vorsahen. Die Inanspruchnahme von Subunternehmern verursachte zwar höhere Kosten, als wenn die Leistungen von eigenem Personal erbracht wurden, allerdings lagen die Kosten hierfür noch immer wesentlich unter jenen für die Pönalezahlungen.

Dass die Aufträge allein mit dem Stammpersonal der Firma Bw.1 nicht erfüllt werden konnten, wurde auch im Zuge der Außenprüfung festgestellt (s. Niederschrift über die Schlussbesprechung gern. § 149 Abs 1 BAO vom 7. September 2010 S. 3): Seit Beginn der Außenprüfungsmaßnahmen werden keine Subfirmen für den Berufungswerber tätig. Die Reinigungsarbeiten werden nun großteils durch eigenes Personal erbracht, wobei die Anzahl der Arbeitsstunden des eigenen Personals nun wesentlich über der Stundenzahl vor Beginn der Außenprüfung liegt.

Diese Tatsache bestätigt eindeutig, dass der Bw. über das eigene "Stammpersonal" hinaus, weiteres Personal beschäftigt haben musste, um alle übernommenen Aufträge erfüllen zu können. Im vorliegenden Fall hat die Finanzverwaltung zwar Leistungen einzelner

Subunternehmer als nicht erbracht qualifiziert, es aber im Gegenzug rechtswidrig unterlassen, zu ermitteln, ob die Aufträge der Firma des Bw. mit dem verbleibenden Personal bzw. Subunternehmern tatsächlich erbracht hätten werden können.

Dass dies nicht der Fall war, zeigt sich eindeutig in der oben dargestellten Tatsache. Dass zusätzliches Personal, in welcher Form auch immer, bei der Firma des Bw. zum Einsatz gekommen sein muss, zeigt sich auch darin..., dass bei Kürzung der in Rede stehenden Fremdleistungen sich Lohnaufwand und Fremdleistungen auf 36% - 51% zum Umsatz verringern würden, was vollends unrealistisch ist. Der österreichische Durchschnitt der Umsatzrentabilität für die Denkmal-, Fassaden-und Gebäudereiniger liegt bei 4 %. Die Cash-flow-Quote beträgt 9 %.

2) Die Anerkennung einer Ausgabe als Betriebsausgabe setzt nur deren betriebliche Veranlassung voraus, nicht jedoch deren wirtschaftlichen Erfolg (s. Indiz mangelnde Wirtschaftlichkeit des Einsatzes von Subunternehmern).

Alleine aus der Tatsache, dass Kosten für das Fremdpersonal höher waren als jene für eigenes Personal kann nicht abgeleitet werden, dass die gegenständlichen Reinigungsleistungen nie erbracht wurden, zumal die Kosten für die Beschäftigung von Subunternehmern noch immer wesentlich niedriger waren als die drohenden Pönalezahlungen. Betriebsausgaben iSd § 4 Abs 4 EStG liegen dann vor, wenn „Ausgaben oder Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind“. Nach Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 4 Rz 228 ist "die betriebliche" Veranlassung" weit zu sehen", wobei es auf die Zweckmäßigkeit, Angemessenheit und Wirtschaftlichkeit grundsätzlich nicht ankommt. Der Grundsatz der Kausalität von Betriebsausgaben verlangt nur die betriebliche Veranlassung nicht jedoch den tatsächlichen wirtschaftlichen Erfolg einer Aufwendung.

3) Bei den durchgeführten KIAB-Kontrollen handelt es sich lediglich um Stichproben (ad Hinweis KIAB-Kontrollen) Der Vorwurf der Finanzverwaltung, dass im Rahmen von KIAB-Kontrollen an diversen Reinigungsorten oftmals zwar Stammpersonal der Firma des Bw., aber außer dem Subunternehmer FL_12 keine Subunternehmer angetroffen wurden, muss entgegengehalten werden, dass es sich bei den durchgeführten Kontrollen lediglich um einzelne Stichproben handelt. Aufgrund dieser Stichproben können keine allgemeinen Aussagen bzw. Folgerungen darüber getroffen werden, ob und in welchem Umfang der Bw. tatsächlich Subunternehmer beschäftigte oder nicht.

4) Aus dem abgabenrechtlichen Fehlverhalten der Subunternehmer kann nicht darauf geschlossen werden, dass verrechnete Leistungen tatsächlich nicht erbracht wurden (Ad Indiz Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen durch die Subunternehmer). Der

Vorwurf der Finanzverwaltung, dass die Fremdleistungsunternehmen ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sind und idR keine Umsatzsteuervoranmeldungen und Steuererklärungen abgegeben haben bzw. bei diesen keine Arbeitskräfte gemeldet waren, liegt nicht in der Verantwortung des Berufungswerbers. In diesem Zusammenhang muss festgehalten werden, dass es sich hierbei lediglich um einen Teil der Subunternehmer handelt und alle anderen Subunternehmer ihren Verpflichtungen nachgekommen sind. Allerdings steht aufgrund des Hinweises der Finanzverwaltung, dass der Großteil der Fremdleister, die ihren Verpflichtungen nicht nachgekommen sind, jetzt in Konkurs sind bzw. bei vielen der Konkurs mangels Masse abgewiesen wurde, eindeutig fest, dass diese Subunternehmer beim Finanzamt steuerlich erfasst waren. Die Finanzverwaltung hatte jedes Instrument zur Kontrolle dieser Subunternehmer zur Verfügung. In diesem Zusammenhang muss auch darauf hingewiesen werden, dass es sich bei diesen nun in Konkurs befindlichen Personen um jene Personen handelt, die nun im Zuge von Vernehmungen angeben, dass sie die in den Rechnungen angeführten Leistungen nicht erbracht und die Rechnungen auch nicht ausgestellt haben. Es liegt somit die Annahme nahe, dass diese die Bestreitung der Leistungserbringung und Rechnungsausstellung als Schutzbehauptung vorbringen, um eigenes Fehlverhalten zu vertuschen. Diese Subunternehmer haben durch deren Unterschrift auf den Rechnungen die Leistungen als erbracht bestätigt und die Entgegennahme der Beträge quittiert. Auch dieses Indiz, lässt aufgrund der mangelnden Glaubwürdigkeit der vernommenen und angeführten Personen nicht glaubwürdig darauf schließen, dass es sich bei den gegenständlichen Rechnungen um Scheinrechnungen handelt. Der Schluss der Finanzverwaltung aus dieser Tatsache widerspricht allen logischen Denkgesetzen.

5) Für die Zahlungsmodalitäten des Bw. konnte eine eindeutige Erklärung vorgebracht werden (Ad) Vorwurf mangelnde Übereinstimmung Zahlungen und Buchhaltung)

Hinsichtlich der Vorwurfs der Finanzverwaltung, dass die Zahlungen an Fremdleister fast ausschließlich bar erfolgten, die Zahlungen nicht mit den buchmäßigen nicht übereinstimmen und die Bankeingänge am Privatkonto und Privateinlagen teilweise nicht aufgeklärt werden konnten, wird auf die Stellungnahme des Rechtsanwaltes verwiesen. In dieser Stellungnahme wird festgehalten, dass die Zahlungen an die Subunternehmer pünktlich erfolgen mussten. Der Bw. hat aus diesem Grund bei Liquiditätsengpässen interimistisch benötigte Beträge von seinem Sparbuch behoben und mit diesen die Zahlungen an die Subunternehmer getätigt. Später wurden durch Behebungen vom Geschäftskonto und Einzahlungen auf das Sparbuch die eingelegten Beträge wieder entnommen.

Ergänzend wird jedoch vorgebracht, dass die Finanzverwaltung, wie der Niederschrift vom 7. September 2010 eindeutig entnommen werden kann, davon ausgeht, dass Zahlungen an Fremdleistungsunternehmer erfolgten: "Zahlungen an Fremdleistungsunternehmer erfolgten fast ausschließlich bar."

6) Den einzelnen im Zuge der zweiten Außenprüfung beanstandeten Rechnungen liegen Verträge mit den Subunternehmern zugrunde (ad) Vorwurf mangelhafte Rechnungen)

Bereits im Zuge der ersten Außenprüfung sowie aufgrund eines Ersuchens der Finanzverwaltung wurden am 11.03.2008 Rechnungskopien in größerem Ausmaß übermittelt. Diese führten zu keinerlei Beanstandungen. Von Seiten des Berufungswerbers wurde somit darauf vertraut, dass der Rechnungsinhalt in Ordnung war. Erst im Zuge der zweiten Außenprüfung wurde der Rechnungsinhalt aufgrund ihres - nach Ansicht der Finanzverwaltung - unklaren Rechnungsinhaltes beanstandet. Dem muss ebenso entgegengehalten werden, dass den einzelnen Rechnungen jeweils gesonderte Verträge mit dem jeweiligen Subunternehmer zugrunde liegen, die die Details der zu erbringenden Leistungen regeln. In diesem Zusammenhang darf darauf hingewiesen werden, dass ein Exemplar eines Subunternehmervertrages am 03.12.2008 per Fax an die Finanzverwaltung übermittelt wurde. Diese Tatsache wurde von der Behörde in keinsten Weise im Rahmen ihrer Beweiswürdigung berücksichtigt. Daraus abzuleiten, dass überhaupt keine Leistung erbracht wurde, entbehrt jeglicher Grundlage. Stundenaufzeichnungen, die im Zuge der Hausdurchsuchung für den Monat April 2009 gefunden wurden, sind Hilfsaufzeichnungen und haben mit ungeklärtem Geldfluss keinen Zusammenhang. Wären Bedenken der Finanzverwaltung hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Eingangsrechnungen vorgelegen, erhebt sich die Frage, warum die Finanzverwaltung nicht schon früher aktiv geworden ist und Mängel aufgezeigt hat."

2.10. Der **Bw.** wurde am 24.2.2010 im Beisein einer Dolmetscherin und seines Verteidigers **als Beschuldigter vernommen** und gab dabei Folgendes an:

„F: Stehen den sich in Ihrer Buchhaltung befindlichen Eingangsrechnungen in jedem Fall auch erbrachte Arbeitsleistungen der jeweiligen Subunternehmer gegenüber?

A: Ja.

F: Haben die Subunternehmer den Wert der Eingangsrechnungen zur Gänze entsprechende Tätigkeiten erbracht?

A: Ja.

F: Haben Sie Subunternehmer beauftragt, Rechnungen über nicht erbrachte Arbeitsleistungen zu erstellen, um damit Betriebsausgaben für Ihre Buchhaltung zu schaffen?

A: Nein.

F: Haben Sie Ihr eigenes Stammpersonal zeitlich höher beschäftigt und entlohnt als den

gemeldeten Lohnzetteln entsprochen hat?

A: Nein. Wenn sie mal mehr gearbeitet haben, haben sie dafür einen Zeitausgleich bekommen.

F: Wurden "Schwarzzahlungen" an Löhnen außerhalb der Buchhaltung getätigt?

A: Nein.

F: Was sagen Sie zu den Aussagen der Zeugen FL_13 und GF_FL_9, in welchen diese angaben, dass sie die laut den vorliegenden Eingangsrechnungen verrechneten Leistungen nicht erbracht haben sowie die Rechnungen nicht erstellt haben?

A: Es gibt einen Herrn Objektleiter_Bw. über den ich alles ausgemacht habe, er war mein Objektleiter, ihn habe ich auch bezahlt. Er hat mit FL_8 (Objektleiter Fa. FL_13) und mit Herrn Objektleiter_FL_9 (Objektleiter Fa. FL_9) ausgemacht was zu tun ist und auch die Bezahlung hat er mit ihnen ausgemacht. Als die Arbeit fertig war habe ich das Geld an ihn gegeben und er hat dann das Geld weiter an FL_8 und Objektleiter_FL_9, FL_13 und GF_FL_9 ausbezahlt. GF_FL_9 hat über Objektleiter_FL_9 das Geld bekommen und FL_13 von Objektleiter_Bw.. Also wenn die Arbeit fertig war, kam Objektleiter_FL_9 ins Büro und dann habe ich das Geld ihm gegeben oder es lief über Objektleiter_Bw., der wiederum dann das Geld weitergab.

F: Sind FL_13 und GF_FL_9 mit ihnen direkt in Kontakt gekommen?

A: Maximal 2 oder 3 Mal. Einmal bei einer Baustelle und das andere Mal weiß ich nicht mehr wo (GF_FL_9). FL_13 habe ich öfters gesehen.

F: Wer hat Ihrer Meinung nach die Rechnungen von FL_13 und FL_9 geschrieben? Diese selber oder deren Objektleiter ?

A: Das weiß ich nicht genau wer das gemacht hat. Wenn mir die Rechnungen gebracht wurden, habe ich diese auch bezahlt.

F: Warum glauben Sie, dass FL_13 und GF_FL_9 jetzt behaupten, dass sie die Leistungen nicht erbracht haben?

A: Das weiß ich nicht, dass müssen die selber wissen.

F: Wer hat von ihnen die hohen Beträge ausbezahlt und wie sind diese bestätigt worden?

A: Objektleiter_Bw. oder auch Objektleiter_FL_9 haben das bar auf die Hand bekommen bzw. wurde ich gebeten, ihnen das so auszuzahlen. Ausbezahlt ist es so geworden, dass sie die Rechnungen brachten, den Lieferschein ausfüllten und dann mit einem Kassaausgangsbeleg das Geld bekamen. Der Beleg wurde auch abgestempelt und unterschrieben.

F: Ein Beleg wird dem Beschuldigten vorgehalten und gefragt, wer den Beleg ausgefüllt hat.

A: Das ist die Schrift meiner Frau. Ausbezahlt wurde im Büro.

F: Welche Vereinbarungen gibt es mit den Subunternehmern (mündlich, schriftlich)? Wann und wie wurden Vereinbarungen hinsichtlich der Leistung und der Höhe des Entgeltes

getroffen?

A: Größtenteils war das alles mündlich. Ich habe ihnen die Baustelle gezeigt und dann wurde vereinbart ob sie die Arbeit ausführen oder nicht. Auch der Preis wurde direkt bei der Baustelle vereinbart. Falls für mich der Preis in Ordnung war, kam das Geschäft zustande und sonst habe ich mich um jemand anderen umgeschaut. Ausgemacht wurde dies auch immer mündlich.

F: Welche Aufzeichnungen gibt es zu den erbrachten Leistungen? Gibt es schriftliche Arbeitsaufträge?

A: Es gibt die Lieferscheine und dort war auch aufgezeichnet wo gearbeitet wurde und ob alles in Ordnung war, d.h. ob die Baustelle angenommen wurde. Die Lieferscheine wurden dann in meinem Büro geschrieben, dem Subunternehmer dann mitgegeben und vom Auftraggeber (Baustelle) abgezeichnet. Nicht alle Lieferscheine habe ich aufbehalten.

F: Wer kontrollierte die Subunternehmer bzw. wie erfolgte die Überwachung der geleisteten Arbeit?

A: Ich, mein Sohn, meine Frau oder auch Objektleiter_Bw. haben kontrolliert.

F: Warum erfolgt die Bezahlung der Subunternehmer fast ausschließlich bar?

A: Alle verlangen das bar auf die Hand, weil sie befürchten, dass sie dann nicht bezahlt werden.

F: Warum sind die einzelnen Subunternehmer nur kurze Zeit für Sie tätig geworden?

A: Meistens wollten sie von sich aus keine Zusammenarbeit mehr oder sie wollten die zu reinigenden Objekte im Anschluss selber übernehmen. Mit Herrn GF_FL_9 hatte ich Probleme, weil er die Frauen die in Linz gearbeitet haben nicht ausbezahlt hat und so musste ich die noch einmal ausbezahlen bzw. es nochmals reinigen lassen, damit ich meinen Platz behalten konnte, d.h. ich nicht vom Auftraggeber gekündigt wurde.

F: Haben Sie selbst Eingangsrechnungen im Namen der Subunternehmer geschrieben und von diesen unterschreiben lassen?

A: Nein, sicherlich nicht.

F: Wer hat die Zahlungsbestätigungen für die Subunternehmer erstellt?

A: Es war meistens so, dass sie auf meinen Kassabelegen oder Lieferscheinen unterschrieben haben, oder eben wenn sie die Rechnung brachten, wurde dies dort oben bestätigt und unterschrieben. Geschrieben haben meine Frau oder ich.

F: Von wem wurden die Rechnungsberichtigungen (Beiblätter) zu den Subfirmen erstellt?

A: Meine Frau, ich, mein Sohn und Objektleiter_Bw. haben das durchgeschaut und geschrieben hat meine Frau.

F: Wie ist es möglich den Leistungsinhalt der berichtigten Rechnungen im Nachhinein zu rekonstruieren? Aus den div. Unterlagen (z.B. Lieferscheinen) ist nicht ersichtlich, dass bzw.

welcher Subunternehmer wo und wie für Sie tätig waren.

A: Aufgrund meiner Rechnungen wusste ich wo die Reinigungsobjekte waren und wer es gemacht hat. Aufgrund der teilweise doch großen Baustellen (Messezentrum, Stadion, Linz, Graz...) wusste ich auch, wer gearbeitet hat. Ich bin mir zu 90 % sicher, dass die Angaben die ich auf den berichtigten Rechnungen machte, richtig waren.

F: Gibt es noch **Grundaufzeichnungen**, die wir noch nicht gesehen haben?

A: **Nein, habe ich sicherlich nicht.**

F: Wenn Herr Objektleiter_Bw. als Objektleiter alles ausgemacht hat, können Sie doch gar nicht alles wissen - oder?

A: Auch Herr Objektleiter_Bw. und mein Sohn haben mir bei der Rekonstruktion geholfen. Ich habe keinen Kontakt mehr zu Herrn Objektleiter_Bw., außer wir sehen uns zufällig wo. Er hat auch Kunden von mir übernommen. In der Branche ist es üblich, dass wenn man wo weggeht, man manche Objekte des anderen mitnimmt. Zerstritten sind wir aber nicht.

F: Wir können aus den uns vorliegenden Lieferscheinen nicht nachvollziehen ob ein Subunternehmer tätig war und wer genau. Sie sagen aber, dass Sie das anhand der Lieferscheine nachvollziehen können.

A: Wir haben das zu viert gemacht (Frau, Sohn, ich und Herr Objektleiter_Bw.) und gemeinsam uns erinnert, wie das damals war; die größeren Baustellen habe ich gewusst.

F: Gab es Regelungen wann Subunternehmer bzw. eigenes Personal eingesetzt wurde?

A: Üblicherweise habe ich mein Personal eingesetzt. Wenn es jedoch zuviel an Arbeit war oder es sehr schnell gehen musste, habe ich die Subunternehmer eingesetzt. Es gibt Einsatzorte wo nur Subunternehmer beschäftigt waren aber es gibt auch Einsatzorte wo ich meine Arbeiter und die Subunternehmer eingesetzt habe.

F: Sind die Subunternehmer und ihre Arbeiter am gleichen Reinigungsort tätig? Wenn ja, wie erfolgt die Abgrenzung der Leistung? Woher weiß der Subunternehmer was er genau reinigen muss?

A: Ja, manchmal vermischte ich es. Dem Subunternehmer habe ich genau die Arbeit zugeteilt und meinen Arbeitern habe ich genau gesagt, was zu tun ist.

F: Können Sie abschätzen, wieviel Ihrer Aufträge im Jahr gesehen vom eigenen Personal und wieviel von Subunternehmern gemacht wurde (in Prozent)?

A: Nein, genau kann ich das nicht abschätzen, aber die Subunternehmer haben immer sehr viel gemacht. Am Anfang habe ich weniger die Subunternehmer beschäftigt, aber je mehr Arbeitsanfall war, desto öfter beauftragte ich Subunternehmer.

F: Wie werden von Ihnen die Aufträge kalkuliert? Mit welchem Stundensatz? Gibt es Unterschiede zwischen kalkulierten Erlösen von eigenem Personal und Subunternehmern?

A: Ich schaue mir die Arbeit an, weiß dann ungefähr was es kostet, bespreche es dann mit

dem Auftraggeber und mache dann eine Pauschale bzw. manchmal auch einen Stundensatz aus. Mein Stundensatz beträgt ca. € 15,--. Das eigene Personal wurde nach Kollektivvertrag entlohnt und die Subunternehmer meistens mit einer Pauschale. Ich wollte immer, dass der Kunde zufrieden ist und schaute einfach nur, dass ich den Auftrag bekam. Ein wenig habe ich schon unterschieden, aber das fällt sicherlich nicht ins Gewicht. Der Objektleiter vom Auftraggeber_1 hat meistens zuerst die Arbeit angesehen und machte dann den Vorschlag entweder eine Pauschale zu verlangen oder gab Auskunft darüber wie viele Stunden die Reinigung benötigen würde und wurde dann auch ein Stundensatz vorgeschlagen.

F: Welche Aufzeichnungen über den Einsatz der Arbeiter werden geführt? Gibt es Arbeitspläne oder Stundenaufzeichnungen?

A: Manchmal wurde ein Plan geschrieben, wo die Arbeiter in der Früh zugeteilt wurden. Diese Zuteilung machten meine Angestellten - je nachdem wo jemand benötigt wurde. Einen richtigen Arbeitsplan hatte ich aber nicht. Meine Arbeiter werden nach Kollektivvertrag ausbezahlt, je nachdem wieviel Stunden sie arbeiten. Viele meine Arbeiter sind geringfügig angestellt, weil ich verschiedene Arbeitsplätze an verschiedenen Orten hatte, einer allein konnte das nicht machen, also habe ich mehrere Arbeiter dafür mit weniger Stunden beschäftigt. Einige wollten auch von sich aus nur wenige Stunden arbeiten. Ob die geringfügig Beschäftigten auch noch woanders arbeiten, weiß ich nicht. Meistens kommen die Arbeiter auf mich zu und fragen, ob sie geringfügig arbeiten können.

F: Beim Einsatz von Subunternehmern: wieviel von der Auftragssumme wird an die Subunternehmer bezahlt bzw. wieviel verbleibt Ihnen (ca. in Prozent)?

A: Das ist verschieden. Manchmal habe ich gar nichts daran verdient, sondern war froh, dass ich den Auftrag bekam. Wenn ich z.B. € 100,00 bekomme, dann behalte ich € 40,00 oder weniger, den Rest zahle ich aus. Wenn es ginge, hätte ich natürlich gerne alles behalten, aber das ist nicht realistisch. Wenn ich z.B. € 1.000,00 verdiene, bin ich manchmal froh, wenn ich € 100,00 bekomme, aber manchmal bleibt mir eben auch nichts, dafür bekomme ich vom Auftraggeber einen neuen Auftrag. Diverse Auftraggeber haben mich angerufen und wollten, dass ich eine Arbeit mache; damit ich diese Firmen nicht verliere, habe ich mich an Subunternehmer gewandt, dass sie das für mich erledigen. Zuerst habe ich nur mit meinen Arbeitern gearbeitet, aber die Arbeit wurde immer mehr und so nahm ich mir die Subunternehmer, eben damit ich nicht die Aufträge verliere. Wenn ich nur mit meinem Personal arbeite, verdiene ich natürlich mehr, als wenn ich Subunternehmer damit beauftrage. Teilweise habe ich 70 bis 100 Leute selber beschäftigt. In meiner Branche ist es so, dass das wichtigste ist, den Kunden also den Auftrag nicht zu verlieren, denn dann hätte ich vielleicht auch noch andere Kunden verloren.

...

F: Warum scheinen Rechnungen und Angebote von D. und FL_11 bei Ihnen in der EDV auf?

A: Herr Objektleiter_Bw. hat mit dem Computer gearbeitet, wo die Rechnungen und Angebote von denen drauf waren. Der PC war von meiner Firma... Objektleiter_Bw. hat von Juni/Juli 2007 bis 30.09.2009 bei mir gearbeitet. Ich vermute, dass er dies auf den Computer hingeladen hat.

F: Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden tatsächliche Stundenaufzeichnungen Ihrer Arbeiter gefunden, die wesentlich höher sind als die offiziell geleisteten Stunden. Was sagen Sie dazu?

A: Wenn Arbeiter Überstunden geleistet haben, dann wurde vereinbart, dass sie dies in Zeitausgleich konsumieren konnten. Die Arbeiter haben verlangt, einen Teil des "offiziellen" Lohnes auszubezahlen und auf der anderen Seite der Stundenaufzeichnung steht dann der restliche Teil der geleisteten Stunden und es wurde der Stundenlohn mit € 8,00 z.B.: angenommen, die Überstunden dann ausgerechnet und dann in Stunden wieder umgelegt, damit die Arbeiter wussten, wieviel Zeitausgleich sie sich nehmen können. Sie wollten mehr haben, als was sie vom Kollektivvertrag bekommen hätten. Das was sie geleistet haben wurde ihnen ausbezahlt, was mehr war, haben sie in Zeitausgleich genommen. Sobald wenig Arbeit war oder eben keine Arbeit für diejenigen, haben sie Zeitausgleich genommen. Zum Zeitausgleich habe ich keine Aufzeichnungen geführt. Die 2 Blätter wurden dann jemals in die Mappe abgelegt, damit ich auch weiß, wann jemand frei hat. Die Arbeiter sind zu mir in die Firma gekommen und haben auch 5 oder 10 Tage frei verlangt. Das wurde dann gut geschrieben. Beim nächsten Monat als der Arbeiter dann daheim war, wurde aufgezeichnet, dass er nicht bei der Arbeit war.

F: Wurden diese zusätzlichen Stunden Ihrer Arbeiter ausbezahlt?

A: Nein.

....

Zu nächster Frage - Einwand Rechtsanwalt - keine Antwort.

F: Warum unterschrieben Ihre Arbeiter Blankoformulare (Zahlungsbestätigungen)?

A:

F: Auf diversen Konten sind regelmäßig Bareinzahlungen ersichtlich, woher stammen diese Gelder?

A: Meine Gattin hatte einen Kredit in Höhe von 35.000 aufgenommen und 50.000 hat mir meine Mutter geliehen (vor ungefähr fünf Jahren) und diese Beträge habe ich dann zurückbezahlt. Die Subunternehmen habe ich vom eigenen Geld bezahlt. Wenn die Firmen verspätet bezahlen habe ich die Subunternehmer vom eigenen Bargeld ausbezahlt.

F: Welche Reinigungsleistungen wurden von Ihnen im Juni 2008 (Fussball-EM) im Stadion durchgeführt? Von wem wurden die Leistungen erbracht? Bei einer KIAB-Kontrolle im Stadion am 11.6.2008 (nach EM-Spiel) wurden 12 Arbeiter von Ihnen angetroffen.

A: Ich habe dort mit meinen eigenen Leuten gearbeitet und mehrere Subfirmen. Ich weiß, dass FL_12 dort gearbeitet hat. Die KIAB hat das sicherlich falsch aufgeschrieben. Die von der KIAB aufgeschriebenen 12 Arbeiter stammen nicht von meiner Firma oder einer von mir beauftragten Subfirma."

2.11. In der am 16. Oktober 2013 durchgeführten Berufungsverhandlung brachte der Rechtsanwalt des Bw. vor:

„Das Finanzamt hat eine große Anzahl von Zeugen einvernommen, die vom FA im Abgabenverfahren durchgeführte Würdigung, wonach einige Zeugen die Aussagen des Bw bestätigt hätten und andere nicht, ist aber insofern unrichtig. Von dieser großen Anzahl von Zeugen haben nämlich nur zwei Zeugen die Aussagen des Bw nicht bestätigt, wovon einer und zwar Herr GF_FL_9 behauptet hat, dass auf diesen in Frage stehenden Rechnungen die Unterschrift nicht von ihm sei. Gerade Herr GF_FL_9 ist aber durch seinen eigenen Angestellten, Herrn Objektleiter_FL_9 widerlegt worden, der bestätigt hat, dass die Unterschrift auf allen infrage stehenden Kassaausgangsbelegen von Herrn GF_FL_9 stamme. Man muss bei dieser Aussage auch berücksichtigen, dass im Falle der Zustimmung von Herrn GF_FL_9 er selbst steuerliche Probleme zu gewärtigen gehabt hätte, da er selbst diese Einnahmen nicht erklärt hat.

Gleiches gilt für den zweiten Subunternehmer, der den Aussagen des Bw widersprochen hat, Herrn FL_13. Auch hier ist festzuhalten, dass dessen Aussage schon von Herrn Objektleiter_Bw. und auch von Herrn FL_8 widerlegt worden ist.

Der Rest der Subunternehmer hat zwar bei einer formlosen Befragung andere Aussagen getätigt. Im Zuge der förmlichen Einvernahme im Finanzstrafverfahren des Bw haben jedoch alle anderen Subunternehmer zugestanden, dass diese Leistungen von ihnen erbracht worden sind und sie das entsprechende Entgelt bar erhalten haben. Weiters haben sie ausgesagt, dass sie selbst auf diesen Barauszahlungen bestanden haben um das Geld sicher zu erhalten. Dafür darf ich exemplarisch die Aussage des Herrn FL_12 anführen, der dies ganz deutlich bestätigt.

Was die Unzulänglichkeiten der Subunternehmer in steuerlicher Hinsicht betrifft, so mag dies durchaus der Fall sein. Diese Verfehlungen können jedoch nicht dem Bw angelastet werden. Wie sich diese verhalten, liegt außerhalb der Verantwortung des Bw. Es erscheint auch unlogisch, dass (sollte es sich tatsächlich um Scheinrechnungen gehandelt haben) der Bw Rechnungen, die dem § 11 UStG nicht in allen Belangen entsprechen, als Scheinrechnungen erstellt hätte, viel logischer wäre es, dass gerade solch zweifelhafte Rechnungen formal mängelfrei wären.

Was die in der Sachverhaltsdarstellung angesprochenen nachträglich vorgelegten Lieferscheine betrifft, so ist dazu auszuführen, dass dies deswegen erfolgte, da während der BP gesagt wurde, es sei möglich Unterlagen nachzureichen. Aus diesem Grund hat der Bw diese Lieferscheine zur Sanierung mangelhafter Rechnungen nachgebracht. Dies ist kein Indiz für eine Hinterziehungsabsicht, sondern vielmehr ein Versuch Unterlagen im Betriebsprüfungsverfahren beizubringen.

Was die Feststellungen der KIAB betrifft, so muss hier deutlich gemacht werden, dass die KIAB überprüft ob eine Person legal oder nicht legal tätig ist. Sie kümmert sich nicht um die Frage ob jemand als Subunternehmer einer bestimmten Person tätig ist. Zudem muss wie bereits schriftlich formuliert festgehalten werden, dass es sich nur um stichprobenartige Überprüfungen gehandelt hat."

Der steuerliche Vertreter des Bw. führte zu den gegenständlichen Verfahren aus, dass es ihm nicht erklärlich sei, warum das FA zwar die Umsätze des Bw akzeptiert hat, allerdings im Zusammenhang stehende und notwendige Ausgaben für die notwendigen Vorleistungen berücksichtigt hat. *„Es muss nochmals darauf hingewiesen werden, dass die Erzielung dieser Umsätze mit den vom FA übrig gelassenen Betriebsausgaben nicht möglich ist. Gehälter liegen keine vor, es muss somit eine andere Form von Vorleistungen erfolgt sein. Festgehalten werden muss auch, dass die Subunternehmer dem FA bekannt gewesen sein müssen, da in den Beilagen zu den Jahresabschlüssen für 2006, 2007 und 2008 Listen der eingesetzten Subunternehmer angeschlossen waren. Der Jahresabschluss inklusiver dieser Anlage wurde beim FA eingereicht, aber offenbar nicht überprüft. Diese Listen enthielten jeweils Name des Fremdleisters, den Ort des Unternehmens und einen Betrag.*

Im März 2008 wurden Rechnungskopien von 33 Rechnungen vom FA angefordert. Diese betrafen den Voranmeldungszeitraum Dezember 2007. Beanstandungen sind daraus nicht resultiert, ebenso wenig wie aus der Aufforderung zur Vorlage von 13 weiteren Rechnungen, die im April 2008 angefordert wurden. Diese betrafen verschiedene Voranmeldungszeiträume, zurückreichend bis in das Jahr 2005. Es darf nochmals darauf hingewiesen werden, dass bei der für die Monate März bis Mai 2008 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung keinerlei Feststellungen getroffen wurden, sodass eine Schlussbesprechung darüber entfallen ist.

Es ist richtig, dass einige der in Frage stehenden Rechnungen Mängel aufweisen. Dies wird von uns auch nicht in Abrede gestellt, allerdings ist sowohl in ertragsteuerlicher Hinsicht eine Schätzung notwendig, die dem wirtschaftlichen Gehalt möglichst nahe kommt und wird eine solche Schätzung hiermit auch nochmals ausdrücklich beantragt. Was die umsatzsteuerliche Seite betrifft, so ist nach unserem Verständnis eine Schätzung der Vorsteuer nach den obigen

Überlegungen ebenso möglich und wird auch eine solche Schätzung der Vorsteuern hiermit beantragt."

Über Nachfrage des Berufungssenates an den Vertreter des Bw., ob eine Schätzungsbefugnis bestehe, führte der Vertreter des Bw. aus: *"Wenn Mängel in der Buchführung vorliegen, dann hat das FA das Ergebnis zu schätzen, hat dabei aber dem wirtschaftlichen Ergebnis möglichst nahe zu kommen. Die Daten für einen äußeren Betriebsvergleich müssten dem FA vorliegen. Wir bestreiten nicht, dass es Mängel in der Buchführung gibt, allerdings entspricht die Schätzung des FA nicht der Realität."*

Der Vertreter des Finanzamtes verwies zunächst auf den Betriebsprüfungsbericht und die dort getroffenen Feststellungen und führte ergänzend dazu aus, dass versucht worden sei, das tatsächliche Ergebnis im Schätzungswege zu erzielen. Es seien auch Betriebsausgaben im Schätzungswege anerkannt worden. Was die Anführung der Fremdleister in den Jahresabschlüssen betreffe, sei ihm nicht ersichtlich, wie weit ein Einfluss auf das gegenständliche Verfahren daraus resultieren sollte. Gleiches treffe auch auf die angeführte USO-Prüfung zu. Dass dort keine Feststellungen getroffen worden seien, habe keine Auswirkung auf mögliche nachherige Änderungen im Zuge einer Betriebsprüfung.

Der Vertreter des Bw. wandte dagegen ein, dass die vom FA im Schätzungswege anerkannten Aufwendungen sehr bescheiden im Verhältnis zu den geltend gemachten Aufwendungen gewesen seien.

Über Nachfrage durch den Berufungssenat in Bezug auf die im Sachverhalt angeführten Blankoformulare, wessen Unterschriften auf diesen Formularen gewesen seien, führte die Betriebsprüferin aus, dass es sich dabei um Unterschriften von Arbeitern des Bw gehandelt habe. Über Vorlage dieser Formulare an den Bw meinte dieser, es handle sich um eine Arbeiterin, diese Barzahlung müsse beim Lohnzettel dabei gehängt sein. Der Verteidiger des Bw führte dazu aus, der fehlende Betrag ergebe sich daraus, dass es sich hierbei um eine Lohnauszahlung gehandelt habe für eine Arbeiterin des Unternehmens. Das sei einfach schlampig ausgefüllt worden.

Auf die Frage, ob ersichtlich sei, wie viele Beschäftigte der Bw. in den Jahren 2006 bis 2008 gehabt habe, führte der Bw. aus: *„Das werden ca. 40 bis 50 Personen gewesen sein. Diese waren teilweise geringfügig, teilweise Vollzeit und Teilzeit beschäftigt. Es waren maximal 40 bis 50 Köpfe."*

2.12. Zusammenfassend steht folgender **Sachverhalt** fest:

- Im Rechenwerk des Bw. wurden zahlreiche Eingangsrechnungen über Reinigungsleistungen von insgesamt 14 Fremdleistern verbucht, die allesamt keine detaillierten Leistungsbeschreibungen enthalten.
- Zu den von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Fremdleistungsaufwendungen gibt es mit Ausnahme der vorgelegten Rechnungen keinerlei Grundaufzeichnungen oder sonstige schriftliche Beweismittel wie Arbeitsaufträge, Stundenlisten, Personaleinsatzpläne etc., weder konnte der Bw. derartige Unterlagen vorlegen noch die Fremdleister. Auch bei der Hausdurchsuchung wurde nichts dergleichen vorgefunden.
- Der Zahlungsfluss ist hinsichtlich aller streitgegenständlichen Rechnungen nicht nachvollziehbar. Für die angeblich bar bezahlten Beträge gibt es unterschriebene Kassa-Ausgangsbelege. Darüber hinaus existieren aber keine nachvollziehbaren Unterlagen darüber, woher der Bw. die teilweise sehr hohen Beträge hatte und wie die angeblichen Empfänger über die Beträge verfügten. Der Verantwortung des Bw., dass er die Beträge von seinem Geschäftskonto bar behoben habe, steht die Tatsache gegenüber, dass es oft am gleichen Tag Bareinzahlungen auf sein Privatkonto in gleicher oder ähnlicher Höhe gab.
- Die Erklärung des Bw., er habe Betriebsausgaben privat vorfinanziert, indem er die Beträge von seinem Sparkonto abgehoben habe, und diese Beträge habe er später wieder vom Geschäftskonto behoben und auf das Sparbuch eingezahlt, ist durch keinerlei Nachweise belegt. Festzuhalten ist, dass derartige Vorgänge nicht in den Büchern des Bw. erfasst sind.
- Bei der im November 2009 beim Bw. durchgeführten Hausdurchsuchung wurden blanko unterschriebene Kassaeingangs- und ausgangsbelege gefunden, nicht übereinstimmende Kassenberichte für 2007 und „offizielle“ sowie tatsächliche Stundenlisten des Personals für 2009.
- Die Kassabelege wurden nicht ordnungsgemäß laufend im Kassabuch erfasst. Darüber hinaus gibt es mehrere Kassaausgangsbelege zu streitgegenständlichen Rechnungen, denen zufolge der Bw. der Empfänger der Beträge ist und nicht der Auszahler.
- Während der Bw. selbst ordnungsgemäße Ausgangsrechnungen legt, entsprechen die streitgegenständlichen Eingangsrechnungen nicht den Formalvorschriften des § 11 UStG.
- Die als Lieferscheine bezeichneten Rechnungsbeilagen wurden vom Bw. im Zuge der Außenprüfung selbst erstellt, ihr Inhalt wurde also im Nachhinein aus dem Gedächtnis rekonstruiert und den Prüfern vorgelegt. Teilweise wurden diese Rechnungsbeilagen von den Fremdleistern unterschrieben, teilweise jedoch nicht.

- Die angeblichen Barzahlungen haben keinen Niederschlag im Kassabuch gefunden, entweder wurden sie als Aufwand/Bank verbucht oder sie wurden erst nachträglich im EDV-Kassabuch erfasst, nicht aber im händisch geführten ursprünglichen Kassabuch. Auch angeblich vom Privatkonto des Bw. vorfinanzierte Fremdleistungsaufwendungen wurden nicht als Privateinlagen verbucht, ebenso wenig die vom Geschäftskonto bar behobenen und auf das Privatkonto eingezahlten Beträge als Privatentnahmen.
- Bei den meisten Fremdleistern stellte das Finanzamt nicht in Abrede, dass es grundsätzlich Geschäftsbeziehungen zwischen ihnen und dem Bw. gegeben hat. Bezweifelt wurde aber, dass die Fremdleister tatsächlich Reinigungsleistungen in der fakturierten Höhe erbrachten.
- Soweit die Fremdleister ihrerseits überhaupt Steuererklärungen gelegt habe, wurden die vom Bw. verbuchten Eingangsrechnungen bei ihnen nicht als Umsätze bzw. Erlöse erfasst.
- Mit einigen seiner Auftraggeber, darunter mit seinem größten Auftraggeber, der Fa. Auftraggeber_1, besteht die vertragliche Verpflichtung, dass der Bw. sich nicht selbst eines Subunternehmers bedienen darf, sondern die Leistungen mit eigenem, angemeldeten Personal zu erbringen hat.

3. Beweiswürdigung:

3.1. Ausgehend von den vom Finanzamt getroffenen Feststellungen während der Außenprüfung und der Hausdurchsuchung, den Aussagen des Bw., den Zeugenaussagen der beiden Objektleiter und den Aussagen der einzelnen Fremdleister sowie einiger (ehemaliger) Arbeitnehmer des Bw. kommt der Berufungssenat in freier Beweiswürdigung und ergänzend zu den unter Pkt. **2.12.** getroffenen Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der geltend gemachten Fremdleistungsaufwendungen zu folgenden Ergebnissen:

Tz._3 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_1:

Im Jahr 2006 sind vier Eingangsrechnungen des FL_1 in Höhe von insgesamt € 14.510,- im Rechenwerk des Bw. enthalten, wobei die Rechnungsnummer 6 zweimal vergeben wurde, nämlich auf der Rechnung vom 17.2.2006 und der Rechnung vom 23.3.2006. Jede dieser Rechnungen weist ein anderes Lay-out auf und lautet auf „diverse Arbeiten“ oder „Winterdienst“ bzw. „Fensterreinigungsarbeiten“. Laut Rechnungsbeilage zur ersten Rechnung sollen acht Personen tätig gewesen sein. Herr FL_1 hatte aber kein angemeldetes Personal, um diese Arbeiten zu verrichten. Auch in zwei anderen nicht anerkannten Rechnungen sind die Beträge derart hoch, dass im angeführten Zeitraum Reinigungsleistungen nicht von einer Person alleine erbracht werden konnten. Die Rechnung vom 23.3.2006 in Höhe von € 666,-

wurde vom Finanzamt anerkannt, weil die darin verzeichneten Leistungen von Herrn FL_1 alleine erbracht werden konnten.

Herr FL_1 wurde vom Finanzamt als Zeuge geladen, ist aber zu einer Zeugeneinvernahme nicht erschienen. Zusätzlich zur anerkannten Rechnung schätzte das Finanzamt einen Fremdleistungsaufwand von € 750,-, der von FL_1 auch ohne Personal geleistet worden sein konnte.

Im Hinblick auf die in der Niederschrift festgehaltenen Unregelmäßigkeiten, das Fehlen sämtlicher Grundaufzeichnungen, die mangelhafte Leistungsbeschreibung und vor allem die Tatsache, dass FL_1 kein Personal zur Leistungserbringung hatte, ist der Berufungssenat der Ansicht, dass keine tauglichen Beweise dafür vorliegen, dass der geltend gemachte Fremdleistungsaufwand in dieser Höhe tatsächlich erbracht wurde.

Tz._4 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_2:

Die gegenständlichen Eingangsrechnungen betreffen den Zeitraum Jänner bis Mai 2006, danach seien in dieser Zeit von Herrn FL_2 Leistungen in Höhe von € 51.446,68 erbracht worden.

Herr FL_2 war laut Versicherungsdatenauszug bis 28.2.2006 gewerblich selbständig tätig, danach bezog er Arbeitslosengeld. Er legte keine Steuererklärungen für 2006, daher fand im Dezember 2007 bei ihm eine USO-Prüfung für 2006 statt. Im Zuge dieser Prüfung teilte er dem Finanzamt schriftlich mit, dass er zu Beginn des Jahres 2006 noch einige Arbeiten für zwei Auftraggeber durchgeführt habe und dafür auch Rechnungen gelegt habe. Das Unternehmen des Bw. nannte er dabei nicht. Im Juli 2006 habe er eine Haftstraße angetreten und sei im August 2007 wieder entlassen worden. Während dieser Zeit seien seine Geschäftsunterlagen verschwunden. Er habe aber Anfang 2006 nur kleine Rechnungen gestellt und sei seit seiner Haftentlassung arbeitslos.

Im Zuge der USO-Prüfung stellte das Finanzamt fest, dass FL_2 im ersten Quartal 2006 Rechnungen über Reinigungsleistungen an diverse Auftraggeber von über € 122.000,- gelegt hat. Dabei wurden mehrere Rechnungsnummern doppelt oder dreifach vergeben, nämlich die gleiche Rechnungsnummer in einer Rechnung an den Bw. und in Rechnungen an andere Auftraggeber. FL_2 hatte kein angemeldetes Personal, mit dem er die Leistungen hätte erbringen können. Auf den vom Bw. im Zuge der Betriebsprüfung nachträglich erstellten Rechnungsbeilagen sind teilweise mehrere tätige Personen angegeben worden, bis zu 12 Personen.

Am 23.2.2010 wurde FL_2 als Zeuge einvernommen, in Anwesenheit des Bw. als Beschuldigten und des Rechtsbeistandes des Bw. Dabei widersprach er seiner zuvor zitierten schriftlichen Darstellung und sagte aus, er habe 2006 für viele verschiedene Firmen, darunter auch für den Bw. gearbeitet und darüber Rechnungen ausgestellt. Die Leistungen habe er selber erbracht, er habe aber auch **Leute beschäftigt ohne sie anzumelden**, je nach Bedarf. **Namen könne er keine nennen**. Als Reinigungsentgelte seien entweder Pauschalen oder Stundensätze zwischen 15,- bis 18,- EUR vereinbart worden. Die Aufträge seien vom Bw. teilweise mündlich, aber auch schriftlich erteilt worden. Aufzeichnungen irgendwelcher Art über die erbrachten Leistungen gebe es nicht. An die Einsatzorte könne er sich nicht mehr genau erinnern, auch nicht, wie viele Stunden von welchen Personen gearbeitet wurden.

Die Rechnungen habe er selber geschrieben und das Geld habe er bar erhalten. Auf die Rechnungsnummern habe er nicht geachtet, er habe auch keine Buchhaltung geführt und sei daher geschätzt worden. Vom Bw. geschriebene Rechnungsbeilagen seien ihm vorgelegt worden, er habe sie vor kurzem unterschrieben.

Fest steht, dass die Zeugenaussage des FL_2 seiner zuvor getätigten schriftlichen Darstellung widerspricht. Fest steht auch, dass seine Aussagen durch keinerlei Beweise untermauert werden können. Weder gibt es irgendwelche schriftlichen Aufzeichnungen über die angeblich erbrachten Leistungen – ein im Geschäftsleben unüblicher Vorgang – noch konnte sich FL_2 an die Einsatzorte erinnern oder erklären, welche Personen die Leistungen erbracht haben sollen. Auch für den Zahlungsfluss gibt es keinerlei Beweise. Gleichzeitig bestätigte FL_2 aber, die vom Bw. nachträglich erstellten Rechnungsbeilagen erst vor kurzem unterschrieben zu haben. Diese Rechnungsbeilagen enthalten Angaben über Einsatzorte, Leistungszeiträume, Anzahl der Arbeiter, geleistete Stunden und teilweise den Stundensatz. Er hat also entweder mit seiner Unterschrift Angaben bestätigt, deren Richtigkeit ihm selbst nicht bekannt ist, weil er sich nicht mehr erinnern kann, oder aber seine diesbezügliche Zeugenaussage ist falsch. In jedem Fall sind diese Äußerungen nicht geeignet, die Glaubwürdigkeit seiner Darstellung zu untermauern. Der Berufungssenat geht vielmehr in freier Beweiswürdigung davon aus, dass den gegenständlichen Rechnungen kein dementsprechender Leistungsaustausch zugrunde liegt.

Tz._5 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_3:

Die von diesem Fremdleister in den Jahren 2007 und 2008 gelegten Rechnungen wurden vom Finanzamt alle als Betriebsausgaben anerkannt, zum einen, weil FL_3 über ausreichend Personal verfügte, um die verrechneten Leistungen zu erbringen, zum andern, weil der Großteil der Rechnungen mittels Banküberweisung bezahlt wurde und der Zahlungsfluss auch bei den bar bezahlten Rechnungen wegen der Regelmäßigkeit und der Höhe der Beträge

glaubhaft erscheint. Die Rechnungen entsprechen überwiegend den Vorschriften des § 11 UStG, mit Ausnahme von fünf Rechnungen, für die das Finanzamt aus formalen Gründen den Vorsteuerabzug versagte.

Tz._6 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_4:

FL_4 legte sechs Rechnungen, die alle vom 4.9.2006 datieren, über insgesamt € 10.333,34 für diverse Reinigungsarbeiten, die an sechs einzelnen Tagen im August 2006 erbracht worden sein sollen. Die Beträge sollen am Tag der jeweiligen Leistung bar bezahlt worden sein, also bis zu einem Monat **vor** der Rechnungslegung, trotzdem enthalten die Rechnungen den Vermerk: „*Wir danken für Ihren Auftrag und bitten um Überweisung auf das Konto...Bank...*“. Über die angeblichen Leistungen wurden Lieferscheine ausgestellt mit dem Vermerk „*diverse Reinigungen durchgeführt*“, Betrag und „*bar erhalten am...*“.

FL_4 wurde am 26.1.2010 als Zeuge im Beisein des Bw. einvernommen und gab dabei an, er habe für den Bw. nur 2006 als Aushilfe gearbeitet, und zwar im Kongresshaus und am Messegelände. Gearbeitet habe er selbst, seine Frau und seine Tochter sowie Frau X. und eine weitere Frau, deren Namen er nicht kenne. Er sei vom Bw. bar bezahlt worden, weil er das Geld dringend gebraucht habe. Seine anderen Auftraggeber würden die Rechnungen immer per Banküberweisung bezahlen.

Auf den nachträglich vom Bw. erstellten Rechnungsbeilagen sind andere Einsatzorte angegeben als von FL_4. In diesem Zeitraum hatte FL_4 kein angemeldetes Personal.

Das Finanzamt schätzte Leistungen des FL_4 für den Bw. in Höhe von € 1.500,-. Nach Ansicht des Berufungssenates sprechen die Umstände dagegen, dass tatsächlich darüber hinausgehende Leistungen von FL_4 an den Bw. erbracht wurden, denn angemeldetes Personal hatte dieser erst ab November 2006.

Tz._7 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_5:

Die Rechnungen des FL_5 betreffen den Zeitraum April – Oktober 2006 und belaufen sich auf gesamt € 22.483,34. Die Reihenfolge der Rechnungsnummern stimmt mit dem Datum nicht überein. In Rechnung gestellt wurde immer ein Pauschalpreis für diverse Arbeiten, ohne jegliche nähere Bezeichnung, ohne Leistungszeitraum, Ort der Tätigkeit, Anzahl der Stunden oder Personen etc. Grundaufzeichnungen irgendwelcher Art gibt es nicht bzw. wurden nicht vorgelegt. Alle Rechnungen tragen den Vermerk „bar erhalten“.

FL_5 erschien im Zusammenhang mit seinem eigenen Abgabungsverfahren im Juni 2009 beim Finanzamt und gab dort der Prüferin gegenüber an, dass die ab September 2006 datierten Rechnungen (sechs Rechnungen) nicht von ihm ausgestellt worden seien. Er legte einen

Auszug aus dem Gewerberegister vor, wonach ihm am 16.6.2006 die Gewerbeberechtigung wegen Abweisung eines Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens entzogen wurde. Er gab weiters an, dass **er alleine gearbeitet** habe, sein 14 jähriger Sohn habe gelegentlich geholfen, er sei vom Bw. bar bezahlt worden. Seine eigenen Belege und Aufzeichnungen seien nicht mehr vorhanden.

Einer Ladung des Finanzamtes zur Auskunftserteilung ist FL_5 nicht gefolgt, jedoch wurde er am 26.1.2010 als Zeuge im Beisein des Bw. einvernommen. Dabei sagte er aus, er habe 2005 und 2006 für den Bw. gearbeitet. Seine Arbeitsaufträge habe er sich im Büro des Bw. von ihm persönlich abgeholt. Er sei an mehreren Baustellen als Reiniger tätig gewesen, eine sei in Bischofshofen gewesen, an die anderen Orte könne er sich nicht erinnern. Arbeitsaufträge habe er keine mehr, die Rechnungen habe er selbst geschrieben, so gut er es eben könne. Die Barzahlung sei von ihm gewünscht worden, weil er Geld gebraucht habe, damit habe er Rechnungen bezahlt. Er widerrufe seine Aussage, dass sechs Rechnungen nicht von ihm ausgestellt worden seien. Das habe er deshalb gesagt, weil er seit Juni 2006 keine Gewerbeberechtigung mehr gehabt habe. Er habe alle Rechnungen geschrieben, er habe das Geld bar erhalten. Gearbeitet hätte nur er selbst und sein damals 14 jähriger Sohn.

Herr FL_5 war im Zeitraum Juli bis November 2006 bei einem Gebäudereiniger beschäftigt und mit 15 Wochenstunden gemeldet. Die letzte Rechnung datiert vom 3.10.2006. FL_5 hätte somit in einem Zeitraum von drei Monaten neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit etwa € 20.000,- Umsatz ganz alleine erwirtschaftet, wobei ihm sein 14 jähriger Sohn geholfen haben soll. An seine Einsatzorte kann er sich aber nicht mehr erinnern, Aufzeichnungen hat er auch überhaupt keine. Nach Überzeugung des Berufungssenates liegt es auf der Hand, dass das nicht stimmen kann. Sogar unter der Annahme einer 50 Stundenwoche würde sich für die verrechneten Leistungen ein Stundenlohn von mehr als 40,- EUR ergeben. Auch die Vereinbarung von Pauschalpreisen kann eine derartige Diskrepanz zu einem üblicherweise verrechneten Stundenlohn nicht erklären. Außerdem sind die geschilderten Vorgänge im Geschäftsleben völlig unüblich, nämlich dass alle schriftlichen Unterlagen zu Aufträgen fehlen, dass man nicht mehr weiß, wo man gearbeitet hat, dass die Rechnungen überhaupt keine Leistungsbeschreibung enthalten und die ausschließliche Barzahlung, wobei der Zahlungsfluss überhaupt nicht nachvollziehbar ist. Im Übrigen ist die Glaubwürdigkeit des Zeugen insgesamt erschüttert durch die Tatsache, dass er einige Monate zuvor eine andere Aussage getätigt hat.

Das Finanzamt hat Leistungen des FL_5 für den Betrieb des Bw. in Höhe von € 4.500,- geschätzt. Der Berufungssenat nimmt nach den Umständen des Falles in freier Beweiswürdigung als erwiesen an, dass darüber hinausgehende Leistungen an den Bw. nicht erbracht wurden.

Tz._8 der Niederschrift - Fremdleistungsaufwand FL_6:

Im Zeitraum Oktober – Dezember 2006 soll FL_6 Leistungen für den Bw. in Höhe von € 70.743,66 erbracht haben, im Jahr 2007 Leistungen in Höhe von € 32.197,33, wobei sich die Rechnungen des Jahres 2007 auf den Zeitraum Jänner – Mai beziehen. Lediglich eine von der BP anerkannte Rechnung stammt vom Oktober 2007. Dazu liegt ein Subunternehmervertrag zwischen dem Bw. und FL_6 vor, der das Datum 1.2.2006 trägt und lediglich sehr allgemein gehaltene Vereinbarungen enthält.

Die steuerliche Vertretung des FL_6 übermittelte die Erlöskonten der Jahre 2006 und 2007. Daraus geht hervor, dass im Jahr 2006 Erlöse in Höhe von € 18.758,34 steuerlich erfasst sind, die vom Bw. als Auftraggeber per Bank überwiesen wurden. Die (erklärten) Gesamterlöse des FL_6 betragen im Jahr 2006 etwa € 83.000,- und im Jahr 2007 etwa € 65.000,-.

Bei den Rechnungen fällt auf, dass die aus der Buchhaltung des FL_6 stammenden Rechnungen ein anderes Lay-out aufweisen als die Rechnungen, die in der Buchhaltung des Bw. aufgefunden wurden. Diese Feststellung trifft auch auf Rechnungen gleicher Rechnungsnummer und gleichen Rechnungsbetrages zu. So ist etwa die Rechnung Nr. 17/2006 in der Buchhaltung des FL_6 mit einem Pauschalpreis von brutto € 1.670,- enthalten. Diese Rechnung enthält keine offen ausgewiesene Umsatzsteuer. In der Buchhaltung des Bw. weist die Rechnung Nr. 17/2006 ein anderes Schriftbild auf, enthält den Pauschalpreis netto mit € 1.392,- und weist 20% Umsatzsteuer extra aus, wobei der Bruttobetrag gleich ist. Aber auch das Rechnungsdatum ist unterschiedlich. Weiters wurden mehrere Rechnungsnummern doppelt vergeben, etwa Nr. 13/2006 und Nr. 18/2006. Die Rechnung mit der Nr. 16/2006 beläuft sich laut Buchhaltung des FL_6 auf einen Bruttobetrag von € 2.000,- und datiert vom 10.10.2006. Die Rechnung mit der gleichen Rechnungsnummer, die sich in der Buchhaltung des Bw. befindet, datiert vom 6.11.2006 und verrechnet einen Pauschalbetrag von € 9.200,- netto für diverse Reinigungsarbeiten und ausgewiesener Umsatzsteuer. Das Schriftbild beider Rechnungen ist wiederum unterschiedlich.

Im Zeitraum Oktober – Dezember 2006 hatte FL_6 lediglich zwei angemeldete Arbeitnehmer (seinen Bruder und eine Arbeiterin), die zusammen brutto € 4.950,28 erhielten. Der Fremdleistungsaufwand in diesem Zeitraum betrug € 14.700,-. In einer ersten Auskunftserteilung vom 8.9.2009 erklärte FL_6 gegenüber der Prüferin, dass er für den Bw. Leistungen erbracht habe, die entweder nach Stunden oder pauschal abgerechnet wurden, wobei die Bezahlung niemals bar erfolgte, sondern immer auf das Konto. Ob er die gegenständlichen Rechnungen ausgestellt habe, könne er nicht sagen, er werde aber die von ihm an den Bw. gestellten Rechnungen heraussuchen und dem FA übermitteln. Üblicherweise stelle er Rechnungen aus wie die ReNr. 07/154. Diese an den Bw. gelegte Rechnung enthält

eine Leistungsbeschreibung an einem konkret genannten Objekt, einen Leistungszeitraum, einen Nettobetrag (Pauschale) mit gesondertem USt-Ausweis sowie das Ersuchen, den Bruttobetrag auf das Bankkonto des FL_6 zu überweisen. Weiters trägt die Rechnung den Stempel des FL_6 und eine Unterschrift.

Herr FL_6 sagte weiters aus, er habe vom Bw. im Zeitraum Ende 2006 bis 2007 niemals netto € 110.000,- erhalten. In seiner Firma würden die Arbeitsleistungen von ihm selbst, von seinem Bruder und je nach Auftragslage von anderen jeweils kurzfristig angemeldeten Arbeitnehmern erbracht. Bei der Auskunftserteilung war der Sohn des FL_6 anwesend, der laut Aussage der Prüferin perfekt Deutsch spricht und als Übersetzer fungierte. Die angekündigte Rechnungsvorlage erfolgte nicht.

Am 23.2.2010 wurde FL_6 als Zeuge einvernommen, diesmal im Beisein des Bw. und seines Verteidigers und mittels Übersetzung durch eine amtliche Dolmetscherin. Dabei traf er Aussagen, die in wesentlichen Punkten seiner ersten Befragung widersprechen. So sagte er, er habe die betreffenden Rechnungen selbst geschrieben, er habe aber keine Aufzeichnungen mehr über erbrachte Leistungen (Arbeits- oder Zeitaufzeichnungen). Nachdem er die Aufträge per Fax erhalten habe, hätte er dann alles weggeschmissen. An die Einsatzorte könne er sich nicht mehr genau erinnern, er wisse nur noch zwei größere Objekte. Er selbst habe bei seinen Landsleuten Barzahlung haben wollen wegen des Risikos der Nichtzahlung. Bei österreichischen Firmen sei es immer mit Rechnung und Überweisung gegangen, da habe er nie Probleme gehabt. Die bar erhaltenen Beträge habe er immer sofort ausgegeben für Finanzamt, GKK, Material etc. Er habe nichts auf ein Bankkonto eingezahlt. Die Frage nach dem unterschiedlichen Aussehen der Rechnungen beantwortete er mit Computerproblemen und dass er sich dabei nicht gut auskenne. Er habe mit mehreren Computern geschrieben, die seien vielleicht kaputt gewesen. Es sei bestimmt sein Fehler gewesen, er habe im Grunde keine Ahnung, warum die Rechnungen unterschiedlich aussehen, aber seine Rechnungen habe kein anderer geschrieben.

Die Frage, ob er bei seiner Aussage bleibe, dass er vom Bw. nicht € 110.000,- erhalten habe, verneinte er mit der Begründung, sein Sohn habe falsch übersetzt. Er bleibe nicht bei dieser Aussage, er habe das Geld erhalten. Dass es zu einer Steuernachzahlung und einem Finanzstrafverfahren gegen ihn kommen werde, wisse er. Auf die Frage, wer in seiner Firma die Arbeitsleistungen erbracht habe, meinte er, meist habe er selbst gearbeitet, seine Eltern und sein Bruder hätten auch geholfen, er habe auch Angestellte gehabt, zB seinen Bruder. Aber wie viele Angestellte er gehabt habe, wisse er nicht mehr, er könne sich nicht alles merken. Alle seine Angestellten seien angemeldet gewesen. Über nochmaligen Vorhalt, dass er von Oktober bis Dezember 2006 einen Fremdleistungsaufwand von € 14.700 und einen

Lohnaufwand von etwa € 5.000,- hatte, denen Ausgangsrechnungen von € 70.744,- an den Bw. gegenüberstünden, und die Frage, wer die entsprechenden Arbeitsleistungen erbracht habe, antwortete er: *„Das weiß ich nicht, ich weiß nur, dass auch mein Bruder gearbeitet hat, der auch angemeldet war.“* Die Frage, wie es möglich sei, mit so wenigen Leuten so hohe Ausgangsrechnungen zu stellen, beantwortete er folgend: *„Ich habe Pauschalen verrechnet und keinen Stundenlohn. Ich selber habe durch meine Tätigkeit als Fensterputzer an einem Tag sogar € 2.000,- bis € 2.500 verdient. Manchmal habe ich auch mit meinem Bruder an die 13 Stunden gearbeitet.“*

Die Aussagen des FL_6 können durch keinerlei Belege untermauert werden. Weder gibt es schriftliche Aufträge noch irgendwelche Leistungsaufzeichnungen, keine konkreten Angaben über die Objekte und auch keine genauen Leistungsbeschreibungen. Die Zeugenaussagen des FL_6, die er im Beisein des Bw. getätigt hat, widersprechen fundamental seinen einige Monate zuvor gemachten Aussagen als Auskunftsperson. Die Verantwortung des FL_6, das hänge damit zusammen, dass sein Sohn falsch übersetzt habe, widerspricht den Aussagen der Prüferin, dass der 15 Jahre alte Sohn perfekt Deutsch spricht.

Tatsache ist, dass FL_6 **nicht erklären kann, wer die an den Bw. fakturierten Leistungen erbrachte**. Für den Berufungssenat steht fest, dass diese Leistungen jedenfalls nicht mit dem angemeldeten Personal und durch FL_6 selbst erbracht werden konnten. Auch der im Verhältnis dazu geringe Fremdleistungsaufwand des FL_6 vermag diese Diskrepanz nicht zu erklären. Die Verantwortung des FL_6, er könne als Fensterputzer bis zu € 2.500,- am Tag verdienen, widerspricht allen Erfahrungen des täglichen Lebens. Selbst unter der Annahme eines 14stündigen Arbeitstages würde dies einem Stundenlohn von € 179,- entsprechen und erscheint völlig unglaubwürdig.

Dazu kommt, dass FL_6 in den gleichen Zeiträumen unbestritten Leistungen an andere Auftraggeber erbrachte, für die er ebenfalls Personal benötigte. Die Rechnungen an andere Auftraggeber sind konkreter und detaillierter abgefasst und wurden nie bar beglichen, sondern immer durch Banküberweisung. Es gibt weiters keine Nachweise über die Verwendung des angeblich erhaltenen Bargeldes, weder Bankeinzahlungen noch Hinweise auf bezahlte Ausgaben.

Die Aussagen des FL_6 sind widersprüchlich und unstimmig. Die Zeugenaussage kann mit den vorliegenden Daten hinsichtlich des zur Verfügung stehenden Personals und des zu erzielenden Erlöses überhaupt nicht in Einklang gebracht werden kann. An ihrer Glaubwürdigkeit muss ernsthaft gezweifelt werden, obwohl FL_6 sich mit diesen Aussagen selbst schwer belastete. Viel eher erscheint dem Berufungssenat die zuvor gemachte Aussage als Auskunftsperson zutreffend.

Das Finanzamt hat Leistungen des FL_6 für den Betrieb des Bw. geschätzt. Nach dem Gesamtbild der Umstände erscheint es nicht glaubwürdig, dass FL_6 darüber hinausgehende Leistungen an den Bw. erbrachte. Den von ihm erstellten Rechnungen liegt nach Überzeugung des Berufungssenates überwiegend kein entsprechender Leistungsaustausch zugrunde.

Tz._9 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_7:

Von diesem Fremdleister wurden im Zeitraum Dezember 2006 bis Mai 2007 8 Rechnungen über insgesamt € 7.364,- gelegt, die alle vom Bw. per Banküberweisung beglichen wurden. Das Finanzamt hat diesen Aufwand als Betriebsausgaben anerkannt. Da die Rechnungen aber nicht den Formvorschriften des § 11 UStG entsprechen, wurde der Vorsteuerabzug versagt.

Tz._10 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_8:

Dieser Fremdleister legte in den Monaten August bis November 2006 vier Rechnungen mit Pauschalbeträgen für diverse Reinigungsarbeiten über insgesamt € 6.340,-. Der Bw. buchte diese Rechnungen erst am Jahresende als Privateinlage ein, die Bezahlung der Rechnungen ist nicht nachvollziehbar. Herr FL_8 verfügte 2006 über kein angemeldetes Personal. Bei seiner Zeugeneinvernahme am 27.1.2010 im Beisein des Bw. gab er an, dass er die Aufträge vom Bw. persönlich erhalten habe, dass Pauschalbeträge vereinbart wurden und dass **er alleine gearbeitet** habe. Das Geld habe er bar erhalten und zum Leben verwendet, es sei nicht auf ein Konto eingezahlt worden. Der Bw. habe ihm Rechnungsbeilagen zum Unterschreiben vorgelegt. Die auf zwei Rechnungsbeilagen angeführte Personenanzahl von 10 bzw. 12 Personen sei nicht richtig. Er habe alleine gearbeitet, nur sein (damals 16 jähriger) Sohn habe ihm stundenweise geholfen.

Das Finanzamt ging davon aus, dass FL_8 für den Bw. Leistungen erbrachte, wenn auch nicht im verrechneten Ausmaß und schätzte den Aufwand mit € 1.500,- im Monat. Dass FL_8 für den Bw. tatsächlich arbeitete, stimmt mit seiner Zeugeneinvernahme überein. Es gibt aber keine Nachweise dafür, dass er über das vom Finanzamt geschätzte Ausmaß hinaus Leistungen für den Bw. erbrachte.

Tz._11 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_9:

Der Bw. beantragte folgende an die Fa. FL_9 geleistete Zahlungen als Betriebsaufwand: 01 – 06/2006 € 6.059,-, 09 – 12/2007 € 329.783,45 und 01 – 02/2008 € 120.555,-. Der Geschäftsführer der Fa. FL_9, Herr GF_FL_9, wurde am 18.9.2009 vom Finanzamt als Auskunftsperson zu seinen Leistungen für den Bw. befragt und gab dabei Folgendes zu Protokoll:

„Für den Bw. wurden Leistungen erbracht, ich glaube von Ende September 2007 bis Februar 2008. Es kann sein, dass nach dem Konkurs der FL_9 die Arbeitnehmer vom Bw. übernommen wurden. Der Kontakt zum Bw. kam über seinen Objektleiter Objektleiter_Bw. zustande. Reinigungsleistungen wurden vorwiegend in Linz erbracht, in Salzburg ein paar Kleinigkeiten, kurzfristig auch Reinigungsleistungen in Graz. Es waren meist Unterhaltsreinigungen. Es gab einen schriftlichen Subunternehmervertrag, ansonsten keine schriftlichen Vereinbarungen. Wenn die finanzielle Situation knapp war, habe ich das Geld bar bekommen, ansonsten erfolgte die Bezahlung auf das Konto. Die Rechnungen wurden von mir und meiner Sekretärin ausgestellt. Durchschnittlich wurden Leistungen zwischen € 15.000,- und € 20.000,- netto monatlich erbracht. Ich schätze, dass die erbrachten Leistungen insgesamt zwischen € 80.000,- und € 100.000,- lagen. Die Belege dazu sind nicht mehr vorhanden, da ich übersiedeln musste. Von den vorgelegten Rechnungen wurde ein Großteil nicht von mir ausgestellt, von mir wurden fast keine Leistungen in Salzburg erbracht. Ich war nur bis Mitte Februar 2008 tätig. Auf den nicht von mir ausgestellten Rechnungen wurde der Vermerk „falsch“ angebracht. Die Leistungen wurden von mir selbst und meinen Angestellten erbracht, es gab dabei keine Beanstandungen.“

Am 18.12.2009 wurde Herr GF_FL_9 noch einmal vor dem Finanzamt einvernommen, diesmal als Zeuge im Beisein des Bw. als Beschuldigter und seines Rechtsanwaltes. Dabei wiederholte er im Wesentlichen seine im September gemachten Aussagen und ergänzte, dass auch sein Objektleiter Rechnungen geschrieben habe. Im Zuge der Einvernahme wurde ihm ein Konvolut von Rechnungen der FL_9 vorgelegt, die als Eingangsrechnungen in der Buchhaltung des Bw. erfasst sind. Der Zeuge versah jede dieser Rechnungen mit einem handschriftlichen „ja“ oder „nein“ oder Fragezeichen und bestätigte oder bestritt so die Richtigkeit der Rechnungen. Dazu befragt gab er an: *„Ich habe glaublich die letzte Leistung Jänner oder Februar 2008 erbracht und die letzte Zahlung habe ich im Februar oder Anfang März 2008 erhalten. Ab März habe ich nichts mehr für die Firma gemacht. Das Büro wurde geschlossen und die Leute abgemeldet. Einen zweiten Geschäftsführer hat es nicht gegeben. Herr Objektleiter_FL_9 war glaublich von Mai/Juni 2007 bis Ende Februar 2008 Objektleiter. Er hat geschaut, dass wir Arbeit bekamen, er hat sich um Aufträge und Angebote gekümmert. Die Firma wurde Ende 2005 eröffnet, und bis Mai/Juni 2006 gab es keine Aufträge. Ende Februar 2008 hat die Firma ihre Tätigkeit eingestellt. Die Geldübergabe lief immer zwischen mir und Objektleiter_Bw. ab, zumindest bei den Rechnungen, die ich auch bestätigt habe.“*

Der Zeuge wurde auch befragt, ob die Unterschriften auf den Rechnungen seine wären. Bei vielen Rechnungen sagte er, die Unterschrift sei nicht von ihm, er könne aber nicht sagen, von wem sie sei. Die auf den Rechnungen angeführten Leistungsorte seien vielfach falsch, denn in Salzburg habe seine Firma nur im Messezentrum und in der Arena gearbeitet.

Die Prüfer haben die von Herrn GF_FL_9 bestrittenen Rechnungen als Scheinrechnungen nicht anerkannt und haben in der Niederschrift weitere Feststellungen zu fehlenden Grundaufzeichnungen, zum fehlenden Zahlungsfluss und zu falschen Rechnungsnummern getroffen. Es wurden daher für 2006 € 6.059,-, für 2007 € 261.546,33 und für 2008 € 69.845,- nicht als Betriebsaufwand anerkannt und dementsprechend der Vorsteuerabzug gekürzt.

Am 23.3.2010 wurde als weiterer Zeuge im Strafverfahren gegen den Bw. Herr Objektleiter_FL_9 einvernommen. Er war von Mai 2007 bis März 2008 als Objektleiter bei der Fa. FL_9 angestellt. Er gab Folgendes zu Protokoll:

„Ich war dort Objektleiter von Beginn an, ich habe Arbeit zugeholt, auch die Baustellen oder habe gesagt, wo etwas zu tun ist. Ich war nicht berechtigt, im Namen der Fa. FL_9 Rechnungen auszustellen. Kassiert habe ich nicht, aber im Auftrag des Geschäftsführers habe ich das Geld genommen und in die Schublade im Büro gegeben, weil der GF selten da war.“

Dem Objektleiter wurden die streitgegenständlichen Rechnungen vorgelegt. Dazu befragt sagte er: *„Die Unterschriften stammen von GF_FL_9. Bei den Rechnungen, die GF_FL_9 mit „nein“ beschriftet hat, sind auch seine Unterschriften drauf. Alle hat er unterschrieben, wir haben für die Firmen ja auch gearbeitet. Er hat sogar selber mitgereinigt. Ich habe die Aufträge bekommen und an ihn weitergeleitet. Ich war sozusagen der Organisator und habe gesagt, wo was zu tun ist. Die Arbeitskräfte hat dann er eingeteilt und eben selber auch mitgearbeitet. Die Leistungen sind erbracht worden und wurde auch kassiert - von ihm. Er wollte alles bar haben. Alle Rechnungen, die mir da vorgelegt wurden, hat GF_FL_9 geschrieben. Schladming und Gastein genauso. Er soll zugeben, dass dort gearbeitet worden ist. Er war nie da, entweder er war wo oder er hat zuhause geschlafen. Ich habe selber ein paar Mal Geld entgegengenommen für die FL_9. Herr Objektleiter_Bw. hat mir auch das Geld übergeben und habe ich GF_FL_9 gesucht, wo er sein sollte - er war wieder einmal nicht da. Da hat es sich um einen Betrag von € 20.000,- gehandelt, die ich ihm geben wollte. Er hat mich und Objektleiter_Bw. immer dazu angehalten, das Geld in die Schublade im Büro zu legen. Meistens hat mir Objektleiter_Bw. das Geld gebracht. Ich habe von ihm das Geld ohne Unterschrift übernommen.“*

Aufzeichnungen habe ich leider nicht, aber es gab welche. Wir hatten fixes Personal, auch in Linz und hier hat GF_FL_9 die Arbeiter teilweise vom AMS genommen, an- und abgemeldet, je nachdem, wie er sie brauchte. Nur er hat die Arbeiter eingestellt. Ich sagte ihm, wo die Baustelle ist, organisiert hat er die Arbeiter. Ich war zwar Objektleiter, wusste aber nicht wie viele Personen dort beschäftigt waren. In Linz waren ca. 20 – 25 Damen, in Salzburg hatten wir zwischen 10 und 15 Personen, die fix gearbeitet haben und je nach Bedarf wurden vom AMS dann auch noch Personen genommen. Meine Arbeit war nicht zu wissen, wie viele

Personen die von mir aufgetriebene Arbeit erledigten. Das war alleinige Aufgabe von GF_FL_9. Ich machte keine Endkontrolle, hatte mit der Abwicklung auch nichts zu tun."

Auch im Falle des Fremdleisters FL_9 steht fest, dass es keinerlei Grundaufzeichnungen wie Arbeitsaufträge, Stundenberichte, Personaleinsatzpläne oder ähnliches gibt. Weiters wurden die Rechnungen bar bezahlt, und die Zahlungsflüsse sind nicht nachweisbar. In einigen Fällen stellte das Finanzamt fest, dass an Tagen einer hohen Barauszahlung vom Geschäftskonto des Bw., mit der angeblich die Barzahlungen erfolgt sein sollen, eine Einzahlung in gleicher oder ähnlicher Höhe auf das Privatkonto des Bw. erfolgte. Auch die Empfänger der Beträge können keinen Nachweis erbringen, was sie mit dem Geld gemacht haben. Wenn Herr Objektleiter_FL_9 angibt, dass er hohe Bargeldbeträge (€ 20.000,-) vom Objektleiter des Bw. ohne Unterschrift übernommen hat und das Geld seinem Chef einfach in die Schreibtischschublade legte, so bleibt dieses Vorbringen ohne jeden Nachweis und entspricht jedenfalls in keiner Weise den Gepflogenheiten, die im Geschäftsleben bei offiziellen Geschäften praktiziert werden. Nach Ansicht des Berufungssenates spricht ein derartiges Verhalten gegen das Vorliegen offizieller, nachvollziehbarer Leistungsbeziehungen, sondern deutet darauf hin, dass den Beteiligten daran gelegen war, Geschäfte nicht nachvollziehbar zu gestalten.

Die vorgelegten Kassaausgangsbelege sind nach Ansicht des Berufungssenats auch nicht geeignet einen Geldfluss nachzuweisen. Zahlreiche Kassaausgangsbelege enthalten als Empfänger der Barbeträge den Bw. und als Zahlenden die FL_9.

Bei der Zeugenaussage des Objektleiter_FL_9 fällt auf, dass er einerseits vehement darauf hinweist, dass alle Rechnungen von GF_FL_9 ausgestellt und unterschrieben wurden und die entsprechenden Leistungen auch erbracht wurden, dass er aber andererseits angibt, dass er nur mit der Auftragsbeschaffung zu tun hatte, nicht aber mit dem Personaleinsatz und der Abwicklung der Arbeit sowie der Endkontrolle. Er konnte also gar nicht wissen, wie viele Arbeiter an den Leistungsorten eingesetzt wurden und ob die verrechneten Beträge den erbrachten Leistungen entsprachen. Wesentlich ist auch nicht, wer die Rechnungen geschrieben und unterschrieben hat, wesentlich ist, ob ihnen ein Leistungsaustausch zugrunde liegt.

Es steht außer Streit, dass zwischen dem Bw. und der FL_9 Leistungsbeziehungen bestanden, dass also die FL_9 Reinigungsleistungen für den Bw. an verschiedenen Einsatzorten erbrachte. Zweifelhaft ist aber der Umfang dieser Leistungen, der eben durch das Fehlen sämtlicher Unterlagen nicht nachweisbar ist. Dazu kommt das gehäufte Auftreten von im Geschäftsleben unüblichen Vorgängen wie etwa falsche Rechnungsnummern, fehlende

Leistungsbeschreibungen auf Rechnungen, die die Nachvollziehbarkeit der Leistungen unmöglich machen oder die Barzahlung teilweise sehr hoher Beträge ohne jeden Nachweis.

Der Geschäftsführer der FL_9 hat bei seinen beiden Aussagen übereinstimmende Angaben gemacht, sein Objektleiter hat ihm widersprochen. Nach Auffassung des Berufungssenates sind die Aussagen des Objektleiters aber kein Beweis dafür, dass die FL_9 tatsächlich Leistungen für die Bw. in dem Umfang erbrachte, wie sie verrechnet wurden. Die Aussagen des Geschäftsführers stehen mit den sonstigen Umständen des Falles wie falsche Rechnungsnummern und fehlender Geldfluss mehr in Einklang als die Angaben des Objektleiters. Tatsache ist, dass wegen der fehlenden Grundaufzeichnungen und der mangelhaften Kassabuchführung schwere Buchführungsmängel vorliegen, die zur Schätzung berechtigen. Die (divergierenden) Aussagen der beiden Zeugen sind nicht geeignet, die berechtigten Zweifel an der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen des Bw. zu entkräften.

Tz._12 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_10:

Die Rechnungen dieses Fremdleisters wurden vom Finanzamt nicht beanstandet.

Tz._13 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_11:

Im Rechenwerk des Bw. sind drei Rechnungen des FL_11 als Betriebsaufwand verbucht, die das Datum 2.4.2007, 6.4.2007 und 10.4.2007 tragen. Die Rechnungen wurden ausgestellt für „diverse Reinigungsarbeiten im Stadion in der KW 13“ bzw. „vom 2.4. – 5.4.07“ und vom „6.4. – 10.4.07“. Die Rechnungsbeträge belaufen sich auf gesamt € 10.800,-. Es sollen also Leistungen in diesem Ausmaß innerhalb von drei Wochen erbracht worden sein. Herr FL_11 hatte in diesem Zeitraum aber nur einen einzigen Arbeiter mit € 821,- brutto angemeldet. Eine UID wurde ihm im Dezember 2006 vergeben und bereits mit 28.3.2007 bescheidmäßig begrenzt. Grundaufzeichnungen irgendwelcher Art existieren nicht bzw. wurden nicht vorgelegt, der Zahlungsfluss ist ebenfalls nicht nachvollziehbar. Herr FL_11 wurde vom Finanzamt als Zeuge geladen, hat der Vorladung aber keine Folge geleistet.

Es erscheint dem Berufungssenat mehr als zweifelhaft, dass die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht wurden. Es ist evident, dass die Leistungen von FL_11 alleine und seinem geringfügig beschäftigten Arbeiter nicht erbracht werden konnten. Es gibt keinerlei Hinweise darauf, dass ein Leistungsaustausch in der in den Rechnungen dargestellten Form tatsächlich stattgefunden hat. Der Geschehnisablauf entspricht auch in diesem Fall überhaupt nicht den im Geschäftsleben üblichen Gepflogenheiten. Der Berufungssenat geht daher davon aus, dass die drei gegenständlichen Rechnungen Scheinrechnungen sind. Allerdings hat das Finanzamt nicht ausgeschlossen, dass FL_11 für

den Bw. tatsächlich Leistungen erbracht hat, die geschätzt wurden. Dies wird vom Berufungssenat als plausibel erachtet.

Tz._14 der Niederschrift - Fremdleistungsaufwand FL_12:

Der an FL_12 fakturierte Fremdleistungsaufwand betrifft den Zeitraum März bis Dezember 2007 sowie Februar bis April 2008. Im Jahr 2007 wurden € 92.443,34 weiterverrechnet und im Jahr 2008 € 77.900,-, wobei hier besonders auffällt, dass viele Rechnungen mit 30.4.2008 datiert sind und im Zeitraum April Leistungen von fast € 50.000,- erbracht worden sein sollen.

Die Fa. FL_12 schloss mit dem Bw. am 12.2.2007 einen Subunternehmervertrag ab, der lediglich ganz vage Vereinbarungen enthält wie etwa: *„Es wird vereinbart, dass der Subunternehmer zu den vereinbarten Regiestundensatz oder zu einen Fix Pauschalpreis einverstanden ist.“* Am 2.11.2007 wurde ein neuer, wesentlich detaillierterer Subunternehmervertrag zwischen den beiden Parteien abgeschlossen, der den Verträgen entspricht, die der Bw. mit seinen Auftraggebern abschließt. Dieser Vertrag trat am 1.12. 2007 in Kraft und sieht vor, dass der Subunternehmer verpflichtet ist, über sämtliche gewerbebehördlichen Voraussetzungen zu verfügen, um Arbeitsaufträge des Auftraggebers übernehmen zu können. Der Subunternehmer darf nur Mitarbeiter beschäftigen, die in einem Arbeitsverhältnis zu ihm stehen, ausdrücklich keine Werkvertragnehmer. Er verpflichtet sich, dem Auftraggeber über die von ihm erbrachten Leistungen jeweils detaillierte Leistungsnachweise zu erbringen. Das Entgelt, das dem Subunternehmer zusteht, wird jeweils auftragsbezogen kalkuliert. Basis dafür ist ein Stundensatz von € 14,50. Der Subunternehmer rechnet die Arbeitsaufträge jeweils monatlich im Nachhinein ab. Die Rechnung ist arbeitsauftragsdetailliert auszustellen.

Tatsächlich sind die in Rede stehenden Rechnungen keineswegs detailliert abgefasst, sondern beschreiben die abgerechneten Leistungen durchwegs pauschal, etwa: *„Diverse Reinigungsarbeiten an mehreren Objekten durchgeführt“* oder *„Stiegenhaus Reinigung und Garten arbeiten in diversen Objekten“* oder *„Hausmeisterarbeiten für den Monat April“*. Die meisten Rechnungen enthalten keinen Leistungszeitraum, alle Rechnungen nennen keinen genauen Leistungsort und lediglich einen Pauschalpreis, der keinerlei Rückschlüsse auf den Umfang der Leistung und die Anzahl der arbeitenden Personen zulässt. Bei den Rechnungen fällt auf, dass Rechnungsdatum und Rechnungsnummer nicht übereinstimmen (etwa ReNr. 12/07 vom 31.12.2007 an einen anderen AG, ReNr. 20/07 vom 30.7.2007 an den Bw.). Außerdem haben die an andere Auftraggeber erstellten Rechnungen ein anderes Schriftbild und einen anderen Aufbau und sind auch genauer abgefasst.

Herr FL_12 beschäftigte im Jahr 2007 nur einen angemeldeten Arbeiter, im Jahr 2008 zwei Frauen mit jeweils 6 Stunden und einen Arbeiter mit 4 Stunden. Am 25.1.2010 wurde er als

Zeuge einvernommen, wobei er aussagte, dass seine Firma die verrechneten Leistungen erbracht habe. Gearbeitet hätten die angemeldeten Arbeiter, den Rest habe er selbst erledigt, seine Frau habe nicht mitgearbeitet. Alle Rechnungen habe er selber geschrieben, die verrechneten Beträge habe er bar erhalten. Wenn der Bw. für ihn Aufträge hatte, habe er ihn angerufen. Die Aufträge seien schriftlich erteilt, von ihm unterschrieben und von den Kunden gegengezeichnet worden.

Tatsächlich konnten überhaupt keine Grundaufzeichnungen wie Arbeitsaufträge, Stundenaufzeichnungen, eingeteiltes Personal oder sonst irgendetwas vorgelegt werden. Der Bw. hat im Nachhinein, und zwar während der bereits laufenden Außenprüfung, dem Herrn FL_12 Beiblätter über Leistungen vorgelegt, die dieser auch unterschrieben hat. Nachweise über die Verwendung des vom Bw. angeblich erhaltenen Bargeldes gibt es nicht, weder Einzahlungen auf ein Bankkonto noch Nachweise über irgendwelche Zahlungen. Auf die Frage, was er mit dem Geld gemacht habe – laut Kassabelegen hätte er am 30.5.2008 rund € 70.000,- bar auf die Hand erhalten – antwortete er, er sei mit dem Geld ins Casino nach Tschechien gefahren.

Steuererklärungen (UVAs bzw. Jahreserklärungen) hat Herr FL_12 nicht abgegeben, die vom Bw. angeblich erhaltenen Barbeträge hat er also nicht dem Finanzamt gegenüber offengelegt. Seine Abgabenbemessungsgrundlagen wurden daher vom Finanzamt geschätzt. Auf seinem Steuerkonto haftet ein Rückstand von etwa € 90.000,- aus. Im Jahr 2009 wurde eine Konkurseröffnung mangels kostendeckenden Vermögens abgelehnt.

Von der KIAB wurde Herr FL_12 mehrmals an Reinigungsorten angetroffen, wo er gemeinsam mit Personal des Bw. arbeitete und Reinigungsarbeiten durchführte, die er im Rahmen seines Gewerbescheines nicht durchführen darf. Der Bw. ist wegen unerlaubter Beschäftigung des Herrn FL_12 verwaltungsstrafrechtlich belangt worden.

Nach Überzeugung des Berufungssenates sind die Zeugenaussagen des Herrn FL_12 nicht glaubwürdig. Wenn er angibt, dass er die verrechneten Leistungen dem Bw. gegenüber erbracht hat, und zwar ausschließlich mit seinem angemeldeten Personal und durch seine eigenen Leistungen, so ist dies schlicht unmöglich. Für im April 2008 erbrachte Leistungen verrechnete er dem Bw. € 48.740,- Bei einem Stundensatz von € 18,- (entnommen einer AR des FL_12 an einen anderen AG) wären dies 2.707 Stunden. Selbst unter der Annahme, dass an sechs Tagen in der Woche gearbeitet wurde, wären dies 108 Stunden pro Tag. Dafür würde man zumindest 10 – 11 Personen täglich benötigen. Auch wenn nicht nach Stunden abgerechnet, sondern eine Pauschale vereinbart wird, wäre die Diskrepanz nicht erklärbar. Alleine daraus erhellt, dass die Aussagen des Herrn FL_12 falsch sind.

Damit ist aber die Glaubwürdigkeit seiner Zeugenaussage im Ganzen erschüttert. Aufgrund des Gesamtbildes der angeführten Umstände geht der Berufungssenat davon aus, dass den strittigen Rechnungen keine Leistungen im entsprechenden Ausmaß gegenüberstehen.

Dass Herr FL_12 für den Bw. tatsächlich gearbeitet hat, ist durch die Feststellungen der KIAB belegt und wurde auch vom Finanzamt nicht bestritten. Allerdings ist auch hier das tatsächliche Ausmaß der Arbeitsleistungen für den Bw. mangels nachvollziehbarer Unterlagen in keiner Weise feststellbar und kann somit nur im Schätzungswege ermittelt werden.

Tz._15 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_13:

In diesem Fall geht es um 15 Rechnungen im Zeitraum 10.11.2007 bis 28.12.2007 über insgesamt € 103.022,50. Herr FL_13 wurde am 16.9.2009 als Auskunftsperson befragt und gab dabei an, dass er **als kurzfristige Aushilfe im Jahr 2007 für den Bw. gearbeitet** habe. Es habe einen Grundvertrag gegeben, die Abrechnung sei nach Stunden erfolgt, vereinbart seien etwa € 15,- gewesen. Die Leistungen habe er selbst mit Angestellten und Fremdleistern erbracht. Auf die Frage, ob er die Leistungen laut Rechnungen tatsächlich erbracht habe, antwortete er, er könne sich nicht erinnern, weil auch seine beiden Objektleiter Aufträge angenommen hätten. Er werde sich in den nächsten Tagen melden und seine Erlöse für den Bw. bekanntgeben.

In der Folge übermittelte der steuerliche Vertreter des FL_13 dem Finanzamt zehn Rechnungen, die jeweils die gleichen Rechnungsnummern aufweisen wie zehn der streitgegenständlichen Rechnungen. Diese Ausgangsrechnungen des FL_13 wurden an andere Auftraggeber gelegt, sie weisen ein völlig anderes Layout auf, enthalten wesentlich detailliertere Leistungsbeschreibungen und lauten auf vergleichsweise sehr geringe Beträge. Diese Rechnungen wurden offensichtlich per Banküberweisung beglichen, wofür ein Kontoauszug vorgelegt wurde.

Herr FL_13 wurde vor dem Finanzamt als Zeuge einvernommen, in Anwesenheit seines steuerlichen Vertreters und des Rechtsanwaltes des Bw. und bestritt dabei, dass er die streitgegenständlichen 15 Rechnungen ausgestellt hat. Er gab an, für den Bw. Arbeitsleistungen erbracht zu haben, wisse aber nicht mehr, in welchem Jahr das gewesen sei. Die auf den Rechnungen angeführten Baustellen bzw. Reinigungsorte kenne er nicht. Die Unterschriften auf den Rechnungen stammten nicht von ihm, der Stempelaufdruck entspreche schon seinem Firmenstempel. Gefragt wie der Stempel auf die Rechnungen kommen, sagte er, er sei nicht der Einzige, der einen Schlüssel zu seinen Firmenräumlichkeiten habe. Die Beträge von € 103.000,- habe er nicht erhalten.

Das Aussehen der von ihm gelegten Rechnungen sei anders, er habe Rechnungen mit diesen Rechnungsnummern an andere Empfänger gerichtet und Rechnungsnummern nur fortlaufend vergeben, nicht aber doppelt. Der Bw. habe ihm keine Beiblätter zu den Rechnungen vorgelegt, die er hätte unterschreiben sollen.

Fest steht, dass Herr FL_13 im Zeitraum November/Dezember 2007 über – teilweise geringfügig - angemeldetes Personal verfügte, aber das hätte bei weitem nicht ausgereicht, um Leistungen dieses Umfangs in nur zwei Monaten zu erbringen. Fest steht auch, dass er im gleichen Zeitraum Leistungen für andere Auftraggeber erbrachte, über die er mit Rechnungen gleicher Rechnungsnummern abrechnete und bei denen der Leistungsaustausch nicht zweifelhaft ist. Die darin verrechneten Leistungen passen auch betragsmäßig wesentlich besser zur Höhe des angemeldeten Personals.

Da es wiederum keinerlei Grundaufzeichnungen gibt und keine sonstigen Beweise, dass die verrechneten Leistungen tatsächlich erbracht wurden und ein Zahlungsfluss stattfand, folgt der Berufungssenat den Aussagen des FL_13, wonach die streitgegenständlichen Rechnungen als Scheinrechnungen zu beurteilen sind, denen kein dementsprechender Leistungsaustausch gegenübersteht.

FL_13 gab aber an, im Jahr 2007 als kurzfristige Aushilfe für den Bw. gearbeitet zu haben. Der Berufungssenat beurteilt diese Aussage als glaubwürdig. Da die tatsächliche Arbeitsleistung aber nicht feststellbar ist, ist sie im Schätzungswege zu ermitteln.

Tz._16 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_14:

In diesem Fall handelt es sich um eine handgeschriebene Rechnung vom 28.9.2007 über € 1.594,17, die als Leistung lediglich „Stiegenhausreinigung“ anführt, keine Adresse und UID Nr. der Leistenden FL_14 enthält und den Vermerk „Steuernummer NEU“ enthält. Laut Vermerk auf der Rechnung soll die Zahlung bar erfolgt sein. Nähere Feststellungen hat das Finanzamt dazu nicht getroffen.

Nach den Umständen des Falles erscheint es nicht ausgeschlossen, dass FL_14 für den Bw. gearbeitet hat. Die Gesamtbetrachtung der festgestellten Geschehnisse lässt nach Ansicht des Berufungssenates den Schluss zu, dass sie in Wahrheit als Schwarzarbeiterin (nicht angemeldetes Personal) für den Bw. tätig war. Ein entsprechender Betriebsaufwand kann nur im Schätzungswege ermittelt werden.

Tz._17 der Niederschrift – Fremdleistungsaufwand FL_15:

Hier handelt es sich um eine Rechnung vom 22.11.2007 über € 10.000,- Pauschalpreis für diverse Reinigungsarbeiten im Oktober und November 2007 im Messezentrum. Die Rechnung

soll am 22.11.2007 bar bezahlt worden sein. Schriftliche Aufzeichnungen irgendwelcher Art gibt es dazu nicht. Der Sitz dieser Firma ist in Wien, es ist nicht nachvollziehbar, wer Reinigungsleistungen erbracht haben soll. Über das Vermögen der FL_15 wurde am 12.9.2007 das Ausgleichsverfahren und am 30.10.2007 der Anschlusskonkurs eröffnet. Im angeblichen Leistungszeitraum und am Tag des Rechnungsdatums war die FL_15 gar nicht mehr selbst handlungsfähig. Weder der steuerliche Vertreter der FL_15 noch die Masseverwalterin wissen etwas von dieser Rechnung und etwaigen Leistungen für den Bw. Die Rechnung ist in den Unterlagen der Masseverwalterin nicht enthalten, der angeblich bar bezahlte Betrag von € 12.000,- ist nicht in die Konkursmasse eingeflossen.

Die Umstände des Falles sprechen dafür, dass es sich um eine Scheinrechnung handelt.

3.2. Bei den meisten der genannten Fremdleister ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass diese Personen tatsächlich in einem gewissen Ausmaß für den Bw. gearbeitet haben. Der Berufungssenat ist der Auffassung, dass diese Annahme mit den getroffenen Feststellungen und den Ergebnissen des Beweisverfahrens in Einklang steht. Aufgrund der vorliegenden mangelhaften Buchführung des Bw. ist es aber nicht möglich, den tatsächlichen Leistungsaufwand genau festzustellen. Er kann daher nur im Schätzungsweg ermittelt werden.

4. Rechtliche Würdigung:

4.1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107).

Solche Tatsachen sind zB

- Zufluss von Einnahmen, die Betriebseinnahmen sind (zB VwGH 27.5.2003, 98/14/0072),
- Nichtverausgabung von geltend gemachtem Erhaltungsaufwand (VwGH 16.2.1994,

90/13/0071),

- getätigte Ausgaben (die Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen sind),
- Unterbleiben von Aufzeichnungen (VwGH 24.9.1996, 95/13/0018; 26.5.1998, 93/14/0233),
- Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (VwGH 18.1.1989, 88/13/0075, 88/13/0077).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135, 0136; 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135).

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (zB VwGH 25.10.2001, 98/15/0190; 23.2.2005, 2001/14/0007; 22.3.2006, 2002/13/0029; 17.12.2008, 2006/13/0114).

Vom Finanzamt wurde das Verfahren der Jahre 2006 und 2007 wiederaufgenommen. Fest steht, dass dem Finanzamt die als Betriebsausgaben geltend gemachten Rechnungen und alle damit in Zusammenhang stehenden Umstände bisher nicht bekannt waren. Fest steht auch, dass dem Finanzamt die Mängel in der Buchführung nicht bekannt waren, also fehlende Grundaufzeichnungen hinsichtlich des Fremdleistungsaufwandes und mangelhafte Kassabuchführung. Für die gegenständlichen Jahre hat auch zuvor keine Prüfung stattgefunden. Die in der Berufung und in der mündlichen Verhandlung angesprochene Prüfung betraf den Zeitraum März – Mai 2008. Für dieses Jahr wurde aber keine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt. Im Übrigen trafen die Prüfer bei der Außenprüfung für die Jahre 2006 und 2007 auch noch andere Tatsachenfeststellungen, die unangefochten blieben und ebenfalls neu hervorgekommene Tatsachen darstellen (siehe Tz. 2, 3 und 4 des BP-Berichtes).

Das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen und damit die Berechtigung des Finanzamtes das Verfahren wiederaufzunehmen ist nach Ansicht des Berufungssenates gegeben. Nähere Ausführungen dazu, dass die Kenntnis dieser Umstände im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte, folgen in den Punkten **4.2. und 4.3.**

Die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2006 und 2007 ist daher als unbegründet abzuweisen.

4.2. Einkommensteuer:

4.2.1. Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (§ 4 Abs 1 EStG 1988). Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (Abs 4 leg.cit.).

Vorschriften über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung finden sich sowohl im Unternehmensgesetzbuch (§ 189 ff UGB) als auch in der Bundesabgabenordnung (§ 131 BAO). Die Bestimmungen enthalten im Wesentlichen die Vorgaben, dass Eintragungen in die Buchhaltung vollständig, systematisch, richtig, zeitfolgegemäß und zeitgerecht zu erfolgen haben. Vollständigkeit bedeutet die lückenlose Erfassung der gesamten Vermögensgegenstände und Schulden sowie deren Veränderungen. Die einzelnen Geschäftsfälle sind nicht nur nach zeitlichen, sondern auch nach sachlichen Gesichtspunkten geordnet (systematisch) aufzuzeichnen. Die zu Büchern gehörigen Belege sollen derart geordnet aufbewahrt werden, dass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist. Den Büchern zu Grunde zu legende Grundaufzeichnungen sind im Inland aufzubewahren.

Bücher und Aufzeichnungen sowie die dazu gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren, darüber hinaus noch so lange, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden, gerechnet vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen (§ 132 BAO).

Zweck der Aufbewahrung von Belegen ist, die verlässliche Prüfung der Richtigkeit der Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung zu ermöglichen (VwGH 25.11.1986, 84/14/0109). Belege sind Schriftstücke, die die wesentlichen Merkmale von Geschäftsfällen enthalten und als Grundlage für die Eintragung dienen. Welche sonstigen Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Jedenfalls sind dies Unterlagen, die Aussagen oder Teilaussagen über steuerlich relevante Vorgänge enthalten, etwa Auftrags- und Bestellsunterlagen, Preisverzeichnisse etc. (Ritz, BAO⁴, § 132 Tz 5ff).

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

Eine Schätzungsbefugnis ist jedenfalls dann gegeben, wenn Belege nicht vorgelegt werden können, die üblicherweise ausgestellt werden, bzw. wenn Belege tatsächlich ausgestellt wurden, diese aber nicht (mehr) vorgelegt werden können (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0104; 27.4.1994, 92/13/0011). Das Fehlen von aufbewahrungspflichtigen Grundlagen, zB Aufzeichnungen über die Tageslosungen, die eine Grundlage für die Eintragung in das Kassabuch darstellen, begründen für sich alleine bereits eine Schätzungsberechtigung für die Abgabenbehörde (vgl. VwGH 13.10.1993, 89/13/0078; UFS 8.1.2010, RV/0506-L/07).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (etwa VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119; 29.4.2010, 2008/15/0122). Jeder Schätzung ist aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 9.12.2004, 2000/14/0166). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119).

Im gegenständlichen Fall wurden als Belege zur Dokumentation der als Betriebsausgaben verbuchten strittigen Fremdleistungsaufwendungen ausschließlich Rechnungen vorgelegt, denen wesentliche Rechnungsmerkmale fehlen, wie etwa genaue Leistungsbeschreibung, Leistungszeitraum, Ort der Leistung usw. Diesen Rechnungen ist also überhaupt nicht zu entnehmen, für welche Leistungen sie gelegt wurden. Umso mehr Bedeutung kommt daher den diesen Rechnungen zugrunde liegenden Aufzeichnungen und Unterlagen zu, wie etwa Angebotserstellung, Kalkulation, Auftragsbestätigung, Bestätigungen von Kunden über erbrachte Reinigungsleistungen, Personaleinsatzpläne usw. Derartige Unterlagen wurden aber unstrittig nicht vorgelegt und hat der Bw. selbst angegeben, dass er solche Unterlagen nicht oder nicht mehr habe. Dabei handelt es sich eben um Uraufzeichnungen für die Verrechnung von Betriebsausgaben, deren Vernichtung bzw. Nichtvorlage einen schweren Buchführungsmangel darstellt. Stattdessen legte der Bw. von ihm selbst im Nachhinein – nämlich während der bereits laufenden Außenprüfung – erstellte Rechnungsbeilagen vor. Dass eine Rekonstruktion von Aufzeichnungen im Nachhinein keine steuerliche Anerkennung zu finden vermag, entspricht der herrschenden Lehre und Rechtsprechung (siehe etwa UFS 18.11.2008, RV/0477-S/06).

Weitere formelle Buchführungsmängel sind zahlreiche Eingangsrechnungen, deren Rechnungsnummer erkennbar falsch ist, weil sie chronologisch nicht zum jeweiligen

Rechnungsdatum passt oder weil die gleiche Rechnungsnummer in an den Bw. ergehenden Rechnungen mehrfach aufscheint, sodass dies dem Bw. auffallen musste.

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Die Behörde ist nicht verpflichtet, nicht oder nur unzureichend vorgelegte Aufzeichnungen, die der Steuerpflichtige zu führen und vorzulegen hat, zu (re-)konstruieren (VwGH 22.11.2001, 98/15/0187). Eines Nachweises, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, bedarf es nicht (VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). In der Literatur werden nicht nummerierte Eingangsrechnungen und Ausgangsrechnungen ohne Leistungszeitraum ausdrücklich als Beispiel zur Schätzungsbefugnis angeführt (siehe Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 16/1).

Darüber hinaus wurden durch die Prüfer aber auch jedenfalls für das Jahr 2007 materielle Buchführungsmängel festgestellt, nämlich ein materiell falsches Kassabuch. Barauszahlungen wurden nicht im händisch geführten Kassabuch erfasst, ebenso nicht bar behobene Geldbeträge, die in die Kassa eingelegt wurden. Selbst wenn der Verantwortung des Bw. in der Berufung gefolgt werden würde, dass nämlich Fremdleistungsaufwendungen mit Privatgeld vorfinanziert wurden und später dann vom Geschäftskonto wieder auf das Privatkonto zurückgezahlt wurden, steht fest, dass diese Vorgänge jedenfalls keinen Niederschlag in der Buchführung gefunden haben. Sie wären als Privateinlagen und – entnahmen zu erfassen gewesen. Von einer materiellen Unrichtigkeit der Bücher ist somit auch in diesem Fall auszugehen.

4.2.2. Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen; kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 269f.)

In seinem Erkenntnis vom VwGH 24.9.2002, 2001/14/0208 brachte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass bei überhöhten Honoraren an einen Subunternehmer, die im Rahmen einer Pauschalvereinbarung ohne Belege gezahlt werden, die Begründung, diese seien wegen des Termindrucks gerechtfertigt gewesen, nicht ausreicht. Das Fehlen entsprechender schriftlicher Vereinbarungen ist im Geschäftsleben unüblich und

spricht gegen die Leistungserbringung durch den Geschäftspartner. Die Aufwendungen wurden daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Steht fest, dass eine Betriebsausgabe vorliegt, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, so ist die Behörde zur Schätzung berechtigt (Doralt, aaO, § 4 Tz 270). Betriebsausgaben können auch dann im Schätzungsweg berücksichtigt werden, wenn sie auf nicht fremdüblich verrechneten, aber auf andere Weise glaubhaft gemachten Leistungsbeziehungen beruhen (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0237).

4.2.3. Aufgrund der unter Sachverhalt (**Pkt. 2.12.**) und Beweismittelwürdigung (**Pkt. 3**) dargestellten Umstände gelangte der Berufungssenat zur Überzeugung, dass die streitgegenständlichen Rechnungen keine tauglichen Beweismittel dafür sind, dass die verrechneten Leistungen tatsächlich in diesem Ausmaß von den Fremdleistern an den Bw. erbracht worden sind. Der Geldfluss sollte durch die Kassabelege nachgewiesen werden. In Anbetracht der Tatsache, dass beim Bw. blanko unterschriebene Kassaeingangs- und -ausgangsbelege vorgefunden wurden, stellen diese überhaupt kein Beweismittel für einen stattgefundenen Geldfluss dar, sondern wurden (zumindest teilweise) offenkundig nach Gutdünken des Bw. ausgestellt. Die im Nachhinein bereits während der laufenden Betriebsprüfung erstellten, vom Bw. aus dem Gedächtnis rekonstruierten Rechnungsbeilagen sind nicht geeignet, die Richtigkeit der gegenständlichen Rechnungen zu beweisen.

Die Berufungseinwendungen legen dar, dass der Bw. aufgrund eines Personalengpasses gezwungen gewesen sei, sich verschiedener Subunternehmen zu bedienen. Bei einer verspäteten Leistungserbringung wären nämlich hohe Pönalezahlungen angefallen. Dem ist zum einen entgegen zu halten, dass die dem Berufungssenat vorliegenden Verträge – darunter der mit dem größten Auftraggeber des Bw. – keine derartigen Pönalezahlungen vorsehen. Zum anderen ist der Einwand des Personalengpasses eine reine Behauptung, die durch keinerlei Beweise belegt ist. Der Berufungssenat ist der Ansicht, dass die Annahme eines Personalengpasses nicht mit dem sonstigen Beweisverfahren in Einklang zu bringen ist. Es wurde nämlich wiederholt festgestellt – und teilweise auch verwaltungsstrafrechtlich geahndet – dass der Bw. nicht angemeldetes Personal beschäftigte. Auch haben einige angemeldete Arbeitnehmer des Bw. vor dem Finanzamt ausgesagt, dass sie oft mehr gearbeitet hätten als ihrer Anmeldung entsprochen habe und sie den Rest bar ausbezahlt erhalten hätten. Andere Arbeitnehmer sagten aus, sie hätten oft mehr gearbeitet, dafür aber Zeitausgleich genommen.

Bei dieser Sachlage geht der Berufungssenat daher von einer hohen Wahrscheinlichkeit aus, dass der Bw. seine Leistungen an Auftraggeber zum Teil mit Hilfe von nicht angemeldetem

Personal erbrachte und dass der von ihm geltend gemachte Fremdleistungsaufwand teilweise der Abdeckung von Schwarzzahlungen dienen sollte.

Die Mangelhaftigkeit der Buchführung wurde auch von der steuerlichen und rechtsfreundlichen Vertretung des Bw. nicht bestritten, vielmehr wurde in der Berufungsverhandlung sogar auf die Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde hingewiesen.

Das Finanzamt hat Arbeitsleistungen einzelner Fremdleister für Zeiträume, die den Rechnungen entsprechend möglich erscheinen, mit einem gewissen Stundensatz multipliziert als Aufwand geschätzt. Der so ermittelte Fremdleistungsaufwand ist jedoch relativ gering und ergibt zusammen mit dem erklärten und anerkannten Personalaufwand in den Jahren 2006 und 2007 ein Verhältnis von gerundet 35% der erklärten Erlöse, im Jahr 2008 gerundet 51%.

Der Berufungssenat vertritt die Auffassung, dass zur Beantwortung der Frage, ob die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der Betriebsausgaben zu einem schlüssigen Ergebnis führt, das Verhältnis der Erlöse zum Arbeitsaufwand zu beachten ist. Es ist nämlich als erwiesen anzunehmen, dass die vom Bw. erklärten und auch versteuerten Umsätze im Wesentlichen durch Arbeitsleistungen von Reinigungskräften erbracht worden sind. Der Berufungssenat geht weiters in freier Beweiswürdigung aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens davon aus, dass die Arbeitsleistungen überwiegend nicht von fremden Unternehmen (Subunternehmern) erbracht wurden, sondern tatsächlich von angemeldetem und nicht angemeldetem Personal. Der Bw. hat zu Protokoll gegeben, dass er seinen Auftraggebern Reinigungsleistungen mit einem Stundensatz von etwa 15,- EUR verrechnet. Demgegenüber bezahlt er seinen Arbeitern etwa 8,- EUR in der Stunde. Mit diesen Angaben geht auch das von ihm erklärte Ergebnis des Jahres 2005 konform, wonach der Arbeitsaufwand (Personalkosten samt Lohnnebenkosten etwa 39% der Erlöse und Fremdleistungsaufwand rund 15% der Erlöse) gesamt etwa 54% seiner Erlöse beträgt.

Im Jahr 2008 betrug der vom Bw. erklärte Personalaufwand ungefähr so viel wie der erklärte Fremdleistungsaufwand (etwa je 38% der Erlöse). Die vom Finanzamt für 2008 durchgeführte Schätzung der Betriebsausgaben für den Arbeitsaufwand inklusive dem erklärten Personalaufwand beträgt etwa 51% der Erlöse. Damit liegt das Ergebnis in der Bandbreite, die einer Schätzung immanent ist, weil eine Schätzung immer mit Unsicherheiten verbunden ist, die der, der zur Schätzung Anlass gibt, hinnehmen muss.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2008 ist daher als unbegründet abzuweisen.

Für die Jahre 2006 und 2007 kommt der Berufungssenat allerdings zur Auffassung, dass die vom Finanzamt durchgeführte Schätzung der Betriebsausgaben zu gering ist. In diesen Jahren beträgt der erklärte Personalaufwand jeweils nur rund 23% der Erlöse, während der erklärte Fremdleistungsaufwand mehr als doppelt so hoch ist. Das angemeldete Personal in diesen beiden Jahren und damit die Lohnnebenkosten waren somit verhältnismäßig gering. Die vom Berufungssenat vorzunehmende Schätzung muss sich daher an einem geringeren Prozentsatz (Verhältnis Erlöse zu Arbeitsaufwand) orientieren, weil der Berufungssenat Lohnaufwand für nicht angemeldetes Personal schätzt und Lohnnebenkosten eben nicht mitzuschätzen sind. Der Fremdleistungsaufwand laut Betriebsprüfung beträgt in diesen beiden Jahren (so wie 2008) jeweils etwa 13% der Erlöse. Der zusätzlich zu schätzende (Schwarz)Lohnaufwand kann mit 11% der Erlöse angenommen werden, dies entspricht der Differenz zwischen dem erklärten Personalaufwand von 38% in den Jahren 2005 und 2008 und dem erklärten Personalaufwand von 23% in den Jahren 2006 und 2007 abzüglich etwa 30% an Lohnnebenkosten. Insgesamt ergibt sich damit ein Arbeitsleistungsaufwand von etwa 47% der Erlöse in den Jahren 2006 und 2007, der vom Berufungssenat als den Verhältnissen am ehesten entsprechend beurteilt wird.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007 war daher teilweise Folge zu geben. Die zusätzlichen Betriebsausgaben für 2006 betragen € 48.707,- und für 2007 € 121.444,-. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt für 2006 € 150.949,97 und für 2007 € 447.214,56.

4.3. Umsatzsteuer - Vorsteuerabzug:

Gemäß § 12 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 müssen die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die

sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;

5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;

6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Erforderlich für den Vorsteuerabzug sind also Rechnungen, die den Anforderungen des § 11 UStG entsprechen. Die Bezahlung der Rechnungen ist nicht Voraussetzung des Vorsteuerabzuges. Der VwGH vertritt jedoch die Auffassung, dass zu den notwendigen Merkmalen einer Rechnung der Ausweis des tatsächlich beabsichtigten Entgeltes gehört; daher schließe das Fehlen einer ernsthaften Zahlungsabsicht den Vorsteuerabzug aus (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 41).

Entspricht eine Rechnung nicht den Erfordernissen des § 11 UStG, so kann der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer formgerechten Rechnung verlangen. Die Rechnungsberichtigung kann durch Ergänzung oder Berichtigung der ursprünglichen Rechnung im Wege einer Berichtigungsnote oder durch Ausstellung einer neuen Rechnung unter Hinweis auf die ursprüngliche erfolgen. Eine Berichtigung oder Ergänzung der Rechnung durch den Leistungsempfänger, um sie zu einem tauglichen Dokument für den Vorsteuerabzug zu machen, ist unzulässig (Ruppe/Achatz, aaO, § 12 Tz 45).

Im vorliegenden Fall steht eindeutig fest, dass die streitgegenständlichen Rechnungen allesamt nicht den Anforderungen des § 11 UStG entsprechen. Es fehlen entweder genaue Angaben hinsichtlich Art und Umfang der Leistungen oder der Leistungszeitpunkt bzw. –zeitraum. Leistungsbezeichnungen wie „diverse Reinigungen“ oder „diverse Arbeiten“ sind jedenfalls nicht ausreichend. Formell nicht ordnungsgemäße Rechnungen berechtigen aber bereits aus diesem Grund nicht zum Vorsteuerabzug (siehe Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 41).

Die vom Bw. im Nachhinein aus dem Gedächtnis erstellten Rechnungsbeilagen sind nicht als berichtigte Rechnungen zu werten. Eine einseitige Berichtigung der Angaben in einer Rechnung durch den Leistungsempfänger hat grundsätzlich nicht die Wirkung einer Berichtigung der Rechnung (siehe dazu Mayr in SWK 19, S 883 f.)

Im Übrigen ist nach dem Gesamtbild der Umstände davon auszugehen, dass die Rechnungen nicht das tatsächliche Geschehen widerspiegeln, dass nämlich die behaupteten Leistungen nicht bzw. nicht in diesem Ausmaß erbracht wurden und dass auch der Zahlungsfluss nicht bzw. nicht in dieser Höhe stattgefunden hat (siehe dazu **Pkt. 3**). Ein Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen steht dem Bw. daher auch aus materiellen Gründen nicht zu.

Eine Schätzung von Vorsteuern, wie von der steuerlichen Vertretung des Bw. beantragt, kommt im vorliegenden Fall nicht in Betracht, weil der vom Berufungssenat geschätzte Betriebsaufwand nicht offiziell erbrachte Arbeitsleistungen (Schwarzlöhne) betrifft und nicht von einem Leistungsaustausch zwischen Unternehmern ausgeht.

Aus den dargestellten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: Niederschrift Prüfungsfeststellungen

2 Berechnungsblätter

Salzburg, am 25. November 2013