

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schönherr & Schönherr Steuerberatungs- und Unternehmensberatungs GmbH, Außerrain 29, 6167 Neustift im Stubaital,

über die Beschwerde vom 3. Juli 2014 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 28. Mai 2014 betreffend **Umsatzsteuer 2011**, die Beschwerden vom 4. Juli 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 3. Juni 2014 betreffend **Umsatzsteuer 2012** und **Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO 2012**, bzw. gegen die Bescheide des ***FA*** vom 4. Juni 2014 betreffend **Wiederaufnahme** der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO 2011 und zur Umsatzsteuer 2011 und die Beschwerde vom 10. Juli 2014 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 10. Juni 2014 betreffend **Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO 2011** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Dezember 2023 im Beisein des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** (kurz: ***Bf1***, in Folge: Bf), ist eine Unternehmensberatungs GesbR.

Im Zuge einer Außenprüfung hat das Finanzamt festgestellt, dass die Bf. an die Firma ***1*** Bau Holding & Immobilientreuhand GmbH (im Folgenden kurz: ***1***) Honorare für

„Vermittlungsleistungen“ bezahlt hat, obwohl keine Leistung des betreffenden Unternehmens feststellbar war:

Die Firma ***1*** wurde lt. Notariatsakt am 30.11.2010 gegründet, die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte am 23.3.2011. Die UID wurde immer wieder begrenzt. Am 31.8.2012 wurde der Konkurs über die Fa. ***1*** eröffnet und am 21.2.2014 erfolgte die amtswegige Löschung der Firma.

Die Verträge zwischen der Bf. und der Gemeinde ***7***, der Fa. ***8***, der Gemeinde ***9*** und der Gemeinde ***10*** seien vor Gründung der Firma ***1*** abgeschlossen worden und die Firma ***1*** sei den Auftraggebern auch nicht bekannt gewesen.

Die Verträge über die Arbeiten für die Gemeinde ***11***, die Stadtgemeinde ***12*** und die Gemeinde ***13*** wurden zwischen der Bf. und der ***Beratungsfirma*** abgeschlossen. Die ***Beratungsfirma*** hat der Bf. dafür eine Provision abgezogen und die Bf. hat zusätzlich dazu eine Provision an die Firma ***1*** gezahlt.

Im Bericht heißt es dazu wörtlich:

*„Als Nachweis für die bezogenen Leistungen der Fa. ***1*** wurden die Vereinbarung sowie die Rechnungen, auf denen die Übernahme der Honorarnoten von Herrn ***6*** bestätigt wurde, vorgelegt.*

Sämtliche Zahlungen erfolgten in bar.

*In der Niederschrift wurde bereits darauf hingewiesen, dass Herr ***6*** die Echtheit der Rechnungen und die seiner Unterschrift auf der Rechnung bestreitet. (...)*

*Zum Zahlungsfluss befragt, gab Herr Mag. ***Gf-BF*** folgendes inhaltlich bekannt:*

*Für die Ausstellung der Rechnungen der Fa. ***1*** wurden Herrn ***3*** die Beträge telefonisch bzw. per Mail bekanntgegeben.*

*Die Übergabe des Geldes erfolgte zwei Mal in ***A*** und sonst in ***B*** an vereinbarten Plätzen, an welche sich Herr Mag. ***Gf-BF*** nicht mehr erinnern kann. Mit Übergabe des Geldes wurde die Rechnung an Herrn Mag. ***Gf-BF*** ausgehändigt, auf der die Übernahme des Geldes bestätigt wurde.*

*Sämtliche Provisionen wurden in bar an Herrn ***3*** übergeben. Dieser leitete das Geld an die Fa. ***1*** weiter.*

*Das Bargeld wurde von Herrn Mag. ***Gf-BF*** über ein Darlehen von Herrn ***4*** über je € 120.000,- besorgt. Der vorgelegte Schuldschein wurde am 24.4.2012 von Herrn ***Gf-BF*** einseitig unterzeichnet. In diesem Schuldschein wird darauf hingewiesen, dass er den Schuldschein vom 17.3.2011 ersetzt, in dem ebenfalls € 120.000,-- an Herrn ***Gf-BF*** übergeben wurden. Die beiden Zahlungen erfolgten in bar. (...)*

*Über das Vermögen des Herrn ***4*** wurde am 19.11.2000 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und dieses am 3. Jänner 2014 mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 123a IO aufgehoben.*

Weiters wurde noch eine Darlehensvereinbarung mit Fr. ***5*** über € 60.000,-- datiert vom 4.5.2010 vorgelegt (vgl. Fragenliste 21.1 vom 7.2.2014; Pkt 3).

All diese Darlehen waren notwendig, um die im Rechenwerk vorhandenen Eingangsfakturen über Vermittlungsleistungen und deren Barzahlung finanzieren zu können.“

Laut Niederschrift zur Schlussbesprechung war Herr ***14*** ***3*** in der Fa. ***1*** weder angestellt, noch hatte er eine andere Funktion inne.

Laut Herrn Mag. ***Gf-BF*** sei die Vermittlungsleistung von Herrn ***VN*** ***3*** getätigt worden und dieser habe die Firma als Rechnungsempfänger gewünscht.

Laut Aussage von Herrn ***VN*** ***3*** habe er die saldierte Rechnung und das Bargeld auf Ersuchen von Herrn Mag. ***Gf-BF*** an Herrn ***VN*** ***6*** übergeben (Einvernahme Herr ***3*** am 30.10.2013).

Als Folge dieser Feststellungen nahm das Finanzamt die Verfahren betr. Umsatzsteuer 2011 und Feststellung der Einkünfte 2011 wieder auf und erließ die ebenfalls angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012, in denen es den Vorsteuerabzug aus Rechnungen der Firma ***1*** (24.000 Euro im Jahr 2011 und 32.000 Euro im Jahr 2012) versagte sowie Feststellung der Einkünfte 2011 und 2012, in denen es den Abzug der Aufwendungen für die Firma ***1*** (120.000 Euro im Jahr 2011 und 160.000 Euro im Jahr 2012) versagte.

In den dagegen eingebrachten **Beschwerden** vom 3. vom 4. und vom 10. Juli 2014 führte die Bf. aus, dass die Firma ***1*** bereits im Gründungsstadium Verträge vermitteln könne, die später verschriftlicht worden seien. Überdies sei es durchaus nicht unüblich, einem Vermittler, der einem einen Geschäftspartner genannt hat, eine Provision zu bezahlen. Wörtlich heißt es: *„Die Beurteilung, welcher Vermittler welches konkrete Rechtsgeschäft tatsächlich vermittelt hat, steht dem Finanzamt nicht zu, das ist Angelegenheit des Geschäftsherrn. (...) Welchen Beitrag welcher Vermittler für das Zu-Stande-Kommen eines erfolgreichen Abschlusses mit einer Gemeinde geleistet hat, kann ausschließlich der Nutznießer der Vermittlungsleistungen, also die ***Bf1*** beurteilen.“*

Die Nachfrage bei den Gemeinden sei geschäftsschädigend, da bei dem Kundenkreis eine außerordentliche Sensibilität gegeben sei. Bei der konkreten Art der Geschäftsanbahnung sei es nicht unüblich, dass die Vertreter der Bf. die konkreten Vermittler nicht kennen.

Soweit Herr ***VN*** ***6***, offenbar Geschäftsführer der Fa. ***1***, die Echtheit seiner Unterschrift bzw. die Echtheit der Rechnungen bestreitet, könne dies der Bf. ebensowenig angelastet werden wie der Umstand, dass sich die Firma eines Geldboten bedient hätte.

Die Wiederaufnahme sei nicht zulässig, weil alle Auskünfte, Unterlagen und Belege fristgerecht beigebracht worden seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 6. Juli 2015 wurden die Beschwerden mit Hinweis auf das Außenprüfungsverfahren abgewiesen.

Mit Schreiben vom 3. August 2015 beantragte die Bf. die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit **Schreiben vom 5. Februar 2016** ergänzte der steuerliche Vertreter die Beschwerde indem er das bisherige Vorbringen genauer erläuterte.

- der Vertragsabschluss mit der Fa. ***1*** sei richtigerweise 15 Tage vor deren Eintragung im Firmenbuch mit der Vorgesellschaft erfolgt.
- die Zusammenarbeit mit einer Baugesellschaft sei naheliegend, da die Bf. im Immobilienbereich prüfe.
- Die Barzahlungen seien tatsächlich erfolgt und überdies nicht verboten, dasselbe gelte für die Aufnahme von Darlehen. Soweit Herr Mag. ***Gf-BF*** nicht wusste, dass Herr ***VN*** ***3*** nur Mittelsmann für die Firma ***1*** war, sei ihm das nicht anzulasten.
- Im Falle der Vermittlung der Aufträge durch die ***Beratungsfirma*** und die Firma ***1*** habe jeder Vermittler seinen eigenen Beitrag geleistet.
- Herr ***VN*** ***3*** habe Provisionsansprüche der Firma ***1*** bestätigt und die Geldannahme und Weitergabe bezeugt.
- Herr Mag. ***Gf-BF*** habe nur ausgesagt, dass er nicht wisse, wer (welcher Mitarbeiter) für die Firma ***1*** das Geschäft vermittelt habe, was völlig normal sei, wenn man es mit einer juristischen Person zu tun habe.
- zur Aussage von Herrn ***VN*** ***6*** sei anzumerken, dass dieser eine Freiheitsstrafe verbüße und die Firmen, an denen er beteiligt gewesen sei, in Konkurs seien. Seine Aussagen seien daher unglaubwürdig.
- Gleichzeitig mit den Vermittlungsprovisionen sei auch der Umsatz der Bf. gestiegen, was Vermittlungsleistungen glaubhaft mache.
- Der Vertrag mit der Stadtgemeinde ***11***, der Gemeinde ***7*** und der Stadtgemeinde ***9*** sei mit der Vorgründungsgesellschaft der Firma ***1*** abgeschlossen worden, was nicht verboten sei.
- Der Umstand, dass der Stadtgemeinde ***12***, der Gemeinde ***10*** und der Gemeinde ***13*** die Firma ***1*** nicht bekannt ist, habe keine rechtliche Relevanz für die Rechtmäßigkeit der Verträge, da die Firma ***1*** als Abschlussmittler aufgetreten sei.

Zusammenfassend heißt es wörtlich:

„Die obigen Ausführungen haben gezeigt, dass die Erbringung der Vermittlungsleistungen und die dafür erfolgte Zahlung von Provisionen in allen Fällen erwiesen sind. Es liegen daher in allen Fällen Ausgaben vor, die gem. § 4 Abs 4 EStG durch den Betrieb veranlasst sind, und die folglich zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen sind.

*Die Fa. ***1*** bzw. ihre Vor(gründungs)gesellschaft hat an ***Bf1*** Vermittlungsleistungen erbracht, die von Herrn Mag. ***Gf-BF*** ordnungsgemäß bezahlt wurden. Wenn Herr ***2***, der inhaftierte vormalige Geschäftsführer der insolventen Fa. ***1***, die Vermittlungsleistungen abstreitet, dann ist seine Aussage unglaubwürdig. Das belegt auch die Zeugenaussage von Herrn ***3***, der die Vermittlungsleistungen der Fa. ***1*** und die dafür von Herrn Mag. ***Gf-BF*** geleisteten Provisionszahlungen bestätigt.*

*Herr Mag. ***Gf-BF*** ist weder rechtlich verpflichtet, noch tatsächlich in der Lage, zu beurteilen, ob die von ihm geleisteten Provisionszahlungen in den Büchern der Fa. ***1*** ordnungsgemäß erfasst wurden. Herr Mag. ***Gf-BF*** hat darüber keine Kenntnis und kann darüber auch keine Kenntnis erlangen. Selbst wenn eine Abgabenverkürzung bei der Fa. ***1*** erfolgt sein sollte, kann das für den Betriebsausgabenabzug bei ***Bf1*** keine Auswirkungen haben.*

*Für den Betriebsausgabenabzug bei Herrn Mag. ***Gf-BF*** ist ausschließlich relevant, dass er Vermittlungsleistungen von der Fa. ***1*** bezogen und dafür ein Entgelt entrichtet hat. Dies wird durch die Aussage von Herrn ***3*** eindeutig und zweifelsfrei belegt. Es entspricht der Judikatur des UFS (5.7.2007, RV/3732-W/02), dass Aufwendungen als Betriebsausgaben anerkannt werden, wenn durch schriftliche Aussagen eines Zeugen und vorgelegte Belege der Nachweis erbracht wurde, dass das Geschäft durch Erbringung von Leistung und Gegenleistung abgewickelt wurde. Beide Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall erfüllt: Die Zeugenaussage von Herrn ***3*** und die vorliegenden quittierten Rechnungen belegen, dass die Vermittlungsleistung und die Barzahlung tatsächlich erbracht wurden.*

*Selbst wenn Herr ***3*** das Entgelt nicht an die Fa. ***1*** weitergeleitet haben sollte, könnte dies für den Betriebsausgabenabzug bei ***Bf1*** keine Folgen haben. Die Frage der Einkünftezurechnung beim Leistungserbringer ist eine Frage, die das Finanzamt unabhängig vom Betriebsausgabenabzug bei ***Bf1*** zu beurteilen hat.“*

Auch der Vorsteuerabzug stehe für Leistungen der Vorgründungsgesellschaft zu und die Richtigkeit der UID sei für Zwecke des Vorsteuerabzuges nicht zu überprüfen.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 12. Dezember 2023** wurde der hier dargestellte aktenkundige Sachverhalt besprochen und die Verfahrensparteien ergänzten wie folgt:

Das Finanzamt führte an, dass Herr ***6*** auf einen Schreibfehler im Kopf der Rechnungen (statt „Immobilientreuhand“ steht „Immobilientreuehand“) hingewiesen habe, was für den Bf. kein Hinweis auf einen anderen Rechnungsaussteller ist.

Der steuerliche Vertreter wiederholte die Ausführungen in der Beschwerde zu den Schwierigkeiten der Geschäfte mit Gemeinden: In der Regel hätten die Leiter der Finanzabteilungen Bedenken, weil unter Umständen der Verdacht im Raum steht, sie könnten

einen Fehler gemacht haben. Bürgermeister hätten oft gute private Kontakte zu Bankmitarbeitern bzw. seien Bankmitarbeiter gleichzeitig als Gemeinderäte tätig und Gemeinderäte der Opposition würden versuchen, aus einer Überprüfung politisches Kapital zu schlagen. In dieser Situation sei jede Hilfe recht, so auch die von „Tippgebern“. Wie sich die Geschäfte mit Herrn ***6*** entwickeln würden, habe Herr Mag. ***Gf-BF*** am Beginn nicht wissen können. Tatsache sei, dass die Umsätze in den Streitjahren gestiegen sind.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Bf. hat in den Streitjahren 2011 und 2012 Unternehmensberatung durchgeführt und dafür – abhängig vom Einsparungspotential – ein Honorar bekommen. Die Geschäfte wurden nach Angabe der Bf. durch die Firma ***1*** Bau Holding & Immobilientreuhand GmbH vermittelt. Aus den entsprechenden Eingangsrechnungen hat die Bf. Betriebsausgaben iHv 120.000 Euro + USt (im Jahr 2011) und 160.000 Euro + USt (im Jahr 2012) abgezogen bzw. die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug gebracht. Die Leistungen der Firma ***1*** sind in den Rechnungen wie folgt bezeichnet: *„Für die erfolgreiche Vermittlung des Kunden „N.N.“ verrechnen wir den vereinbarten Erfolgsanteil (Suprovision) in Höhe von XX...“* und das Entgelt wird in Form von Pauschalen ausgewiesen. (aktenkundige Eingangsrechnungen)

Im Zuge einer Außenprüfung (Prüfbericht vom 23.5.2014) hat das Finanzamt dazu festgestellt:

- Bei der Firma ***1*** handelt es sich um eine Bau Holding & Immobilientreuhand GmbH, die lt. Notariatsakt am 30.11.2010 gegründet und am 23.3.2011 ins Firmenbuch eingetragen wurde. Am 31.8.2012 wurde der Konkurs über die Fa. ***1*** eröffnet und am 21.2.2014 erfolgte die amtswegige Löschung der Firma (vgl. Firmenbuch).

- Kontaktmann der Bf. zur Firma ***1*** war Herr ***VN*** ***3***, der in keinem Beschäftigungsverhältnis zur Firma ***1*** stand (unbestrittene Angaben aus dem Außenprüfbericht bzw. soweit es darum geht, wer Kontaktmann der Bf ist: Angaben der Bf.).

- Herr ***VN*** ***3*** selbst bezeichnet sich als Geschäftspartner der Firma ***1*** (Einvernahme am 30.10.2013).

- Welche natürliche Person die Geschäfte tatsächlich vermittelt hat, lässt sich nicht klären: Herr Mag. ***Gf-BF*** hat laut Außenprüfungsbericht angegeben, die Vermittlungsleistung sei von Herrn ***3*** getätigt worden; laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 5. Februar 2016 habe Herr Mag. ***Gf-BF*** nur ausgesagt, nicht zu wissen, welche natürliche Person die Geschäfte vermittelt habe. Herr ***3*** bestreitet, Leistungen erbracht zu haben

(Einvernahme am 30.10.2013). Tatsächlich agierende Personen, die als Zeugen einvernommen werden könnten, wurden von der Bf. im Verfahren nicht genannt.

- Im Zuge der mündlichen Verhandlung konnte auch nicht geklärt werden, was genau die Firma ***1*** für das Zustandekommen der Verträge getan hat: Um die von der Bf. geschilderten (zwischenmenschlichen) Schwierigkeiten (vgl. die Angaben in der mündlichen Verhandlung) überwinden zu können, bedarf es eines besonderen Vertrauensverhältnisses mit den Entscheidungsträgern in den jeweiligen Gemeinden. Dass dieses zwischen einem Wiener Unternehmen und Gemeinden in der Steiermark oder Tirol gleichermaßen besteht, ist unglaublich.

- Die vermittelten Verträge zwischen der Bf. und der Gemeinde ***7***, der Fa. ***8***, der Gemeinde ***9*** und der Gemeinde ***10*** wurden vor Gründung der Firma ***1*** abgeschlossen (unbestrittene Angaben aus dem Außenprüfbericht bzw. ergänzender Schriftsatz zum Vorlageantrag).

- Für die Arbeiten für die Gemeinde ***11***, die Stadtgemeinde ***12*** und die Gemeinde ***13*** wurden Verträge zwischen der Bf. und der Firma ***Beratungsfirma*** abgeschlossen, in denen die Bf. der Firma ***Beratungsfirma*** Provisionen gezahlt hat. Zusätzlich dazu hat die Bf. an die Firma ***1*** Provisionen gezahlt (unbestrittene Angaben aus dem Außenprüfbericht).

- Die Gemeinde ***11*** (Niederschrift vom 5. August 2013) und die Gemeinde ***13*** (Schreiben vom 4.3.2014) geben als Vermittler die ***Beratungsfirma*** an, die Gemeinde ***9*** (Niederschrift vom 6. August 2013) und die Gemeinde ***7*** (EMail vom 26.2.2014) Herrn Dkfm. ***14***, der Gemeinde ***12*** sind weder Herr ***VN*** ***3*** noch die Firma ***1*** bekannt (Schreiben vom 25.10.2013), laut Firma ***8*** (EMail vom 27.2.2014) erfolgte die Kontaktaufnahme durch die Herrn ***14*** und ***15*** (Anmerkung: Herr ***15*** ist Mitarbeiter der Bf.) und die Vermittlung an die Gemeinde ***10*** (Schreiben vom 5. März 2014) erfolgte durch deren Altbürgermeister.

Abrechnung und Bezahlung der Rechnungen sei so erfolgt:

- Laut Herrn Mag. ***Gf-BF*** wurden die Rechnungsbeträge von der Bf. telefonisch bzw. per Mail Herrn ***3*** bekanntgegeben. Bei Übergabe der Geldbeträge an Herrn ***3*** in bar (zwei Mal in ***A***, ansonsten in ***B***) wurden ihm die Rechnungen ausgehändigt, auf denen auch die Übernahme des Geldes bestätigt wurde (Aussage vom 6.3.2014).

- Herr ***VN*** ***3*** gibt an, die saldierte Rechnung und das Bargeld auf Ersuchen von Herrn Mag. ***Gf-BF*** an Herrn ***VN*** ***6*** übergeben zu haben. (Einvernahme am 30.10.2013).

- Der Geschäftsführer der Firma ***1***, Herr ***VN*** ***6***, bestreitet die Echtheit der Rechnungen und die seiner Unterschrift darauf. Die fraglichen Leistungen habe die Firma ***1*** nicht erbracht (Niederschrift über die Schlussbesprechung am 13.5.2014).

- Finanziert wurden die Zahlungen durch Kredite von Privatpersonen: Zwei Darlehen von Herrn ***4*** über jeweils 120.000,- Euro (Schuldscheine vom 17.3.2011 und vom 24.4.2012, die Herr ***4*** nicht unterschrieben hat) und eines von Frau ***5*** über 60.000,- Euro (Darlehensvereinbarung vom 4.5.2010).

Beweiswürdigung

Zur Verrechnung:

Soweit der steuerliche Vertreter die Aussage von Herr ***VN*** ***6***, er bzw. die Firma ***1*** habe mit den vorgeblichen Vermittlungsleistungen nichts zu tun, für zweifelhaft hält, da dieser eine Haftstrafe verbüße, unterliegt auch die Beurteilung seiner Aussage der freien Beweiswürdigung. Zunächst gilt, dass ein Zeuge nicht allein deshalb unglaubwürdig ist, weil er sich eines (anderen) Vergehens schuldig gemacht hat.

Hinsichtlich der Frage, ob die Firma ***1*** die Rechnungen ausgestellt bzw. die Leistungen erbracht hat, beruft sich die Bf. auf Herr ***VN*** ***3***, der das Geld vereinnahmt und die Rechnungen übergeben hat. Herr ***3*** steht in keinem Beschäftigungsverhältnis mit der Firma ***1*** und war laut eigener Aussage auch nicht in die Vermittlungsleistungen eingebunden. Er soll aber auf Ersuchen von Mag. ***Gf-BF*** Geldbeträge in bar für die Firma ***1*** vereinnahmt und Herrn Mag. ***Gf-BF*** Rechnungen der Firma ***1*** ausgehändigt haben. Dies kann nach der allgemeinen Lebenserfahrung durchaus als ungewöhnliches Verhalten angesehen werden.

Demgegenüber hat die Aussage von Herrn ***6***, die Firma ***1*** habe nichts mit diesen Rechnungen/Leistungen zu tun, die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich: Die Bf. hatte laut eigenem Vorbringen keinen direkten unmittelbaren Kontakt zur Firma ***1*** und konnte auch keine natürlichen Personen namhaft machen, die für sie tätig wurden. Diesbezüglich passt es auch ins Bild, dass der Bf. der Schreibfehler in den Rechnungen offenbar nicht aufgefallen ist. Bei dieser Sachlage ist es durchaus glaubwürdig, dass die Firma ***1*** die Rechnungen nicht ausgestellt hat.

Zur Bezahlung:

Über das Vermögen von Herrn ***4*** wurde am 19. 11. 2010 ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet, das am 3. Jänner 2014 mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 123a IO aufgehoben wurde (Insolvenzdatei, BG ***BG GZ***). Rückzahlungen an Herrn ***4*** wurden bis März 2014 keine getätigt (Aussage Mag. ***Gf-BF*** vom 6.3.2014).

Es ist unwahrscheinlich, dass Herr ***4***, der seit 2010 über kein Vermögen verfügt bzw. Schulden hat, in den Jahren 2011 und 2012 in der Lage gewesen sein soll, Darlehen über 240.000 Euro zu vergeben und auf eine Rückzahlung verzichtet haben soll. Überdies liegt als Nachweis des Darlehens ein Schuldschein vor, der nur von Herrn Mag. ***Gf-BF*** (und nicht auch von Herrn ***4***) unterfertigt wurde. Es ist daher davon auszugehen, dass Herr ***4*** der Bf. kein Darlehen gewährt hat. Damit ist die Bezahlung der Rechnungen nicht glaubhaft.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

§ 303 (1) BAO: Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 4 (4) EStG 1988: Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.. (...)

§ 12 (1) UStG 1994: Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

- 1. a) 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. (...)

2.2. Wiederaufnahme

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid, als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das

heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

Im Beschwerdefall stützt das Finanzamt die Wiederaufnahme auf die im Außenprüfungsbericht festgestellten Tatsachen. Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke (zB Betriebsprüfungsbericht) Bezug zu nehmen (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; vgl. auch VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Die vom Finanzamt festgestellten Tatsachen betreffen sämtliche Umstände, die die Rechnungen der Firma ***1*** betreffen (Zustandekommen der Geschäfte, Zahlungsfluss, Nachweise etc.). Diese Umstände waren dem Finanzamt bis zur Außenprüfung nicht bekannt.

Die Bf. bestreitet die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme ausschließlich mit dem Umstand, dass sie über Aufforderung durch das Finanzamt alle Unterlagen pünktlich vorgelegt habe. Dies schließt jedoch den Umstand, dass dem Finanzamt die Tatsachen über die (vermeintliche) Geschäftsbeziehung mit der Firma ***1*** erst nach Bescheiderlassung bekannt wurden, per se nicht aus und es ist auch tatsächlich nicht so.

Diese Tatsachen führen auch zu einem anderslautenden Bescheid (siehe gleich) weshalb die Wiederaufnahme zu Recht erfolgte.

2.3. Abzug von Betriebsausgaben

Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen gem. § 138 (1) BAO in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Kommt der Abgabepflichtige seiner nach § 138 Abs 1 BAO bestehenden Verpflichtung zur Klärung des Sachverhaltes nicht nach, ist es im allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde, noch zusätzliche Erhebungen zu pflegen. Sie wird vielmehr auf Grund des vorliegenden Beweismaterials in freier Beweiswürdigung ihre Entscheidung zu fällen haben (VwGH 25.11.1994, 92/17/0030).

Anders als vom Bf. in der Beschwerde behauptet, ist es damit durchaus Sache des Finanzamtes zu überprüfen, welcher Vermittler welches konkrete Rechtsgeschäft tatsächlich vermittelt hat, insbesondere wenn es Zweifel an der Richtigkeit der Angaben der Bf. hat.

Im Beschwerdefall hatte das Finanzamt Zweifel daran, dass die Vermittlungsleistung tatsächlich erfolgt ist und hat versucht, die tatsächliche Leistungserbringung anhand der Angaben der Bf. (wer hat was, wie und wann vermittelt) zu überprüfen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.4.2018, Ra 2017/15/0041, ausgeführt hat, bedarf es seitens eines Betriebsausgaben geltend machenden Abgabepflichtigen für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen - generell - einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, "Bemühungen", u.ä. erfolgt sein sollen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung solcher Zahlungen hat eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen - und auf dieser Sachverhaltsgrundlage die Beurteilung als betrieblich veranlasst - zur Voraussetzung (VwGH 17.3.2021, Ra 2020/15/0113 unter Hinweis auf VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165, mwN, betreffend das diesbezügliche Sicherstellungsverfahren). Dies gilt auch für "Provisionsaufwendungen" (vgl. VwGH 15.9.2016, 2013/15/0274; VwGH 26.1.2012, 2009/15/0032).

Das Finanzamt hat zu den schwer fassbaren „Vermittlungsleistungen“ der Firma ***1*** umfangreiche Ermittlungen angestellt und ist zu dem nachvollziehbaren Schluss gekommen, dass die Firma ***1*** tatsächlich nicht als Vermittler tätig wurde: Sämtliche befragte Geschäftspartner der Bf. haben angegeben, dass die Geschäfte über Vermittlung anderer Personen/Institutionen zustande gekommen sind (vgl. Sachverhalt). Bereits diese Erhebung schließt eine Vermittlungsleistung der Firma ***1*** aus: Die Vermittlung von Geschäftsabschlüssen besteht im "Ausfindig machen und Ansprechen von potentiellen Kunden bzw. dem Leisten von Überzeugungsarbeit hinsichtlich Qualität von Arbeit" (vgl. zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0049). Diese Tätigkeiten setzen begrifflich voraus, dass der potentielle Kunde Kontakt zum Vermittler hat. Da dies im Beschwerdefall nicht gegeben war, kommt die eigentliche „Vermittlung“ der Geschäftsabschlüsse durch die Firma ***1*** nicht in Betracht.

Würdigt man die Gesamtumstände der strittigen Geschäfte, wird noch deutlicher, dass die Firma ***1*** die Geschäftsabschlüsse nicht vermittelt haben kann:

- Der Kontaktmann der Bf. zur Firma ***1*** war Herr ***VN*** ***3***, der sich selbst als „Geschäftspartner“ der Firma ***1*** bezeichnet und laut eigenen Angaben nicht in die Vermittlung eingebunden war.
- Zur tatsächlichen Leistungserbringung konnte Herr ***VN*** ***3*** nichts aussagen (er äußerte lediglich die Vermutung, dass das Geld für laufende Vermittlungsleistungen bezahlt wurde).
- Den vorgeblich vermittelten Kunden der Bf. war eine Firma ***1*** unbekannt und sie gaben an, dass die Geschäfte durch andere Personen/Gesellschaften zustande gekommen seien, die auch nicht Mitarbeiter der Firma ***1*** waren.
- Die Vermittlung kann teilweise nur durch die Vorgründungsgesellschaft der Firma ***1*** erfolgt sein, wobei der Vertreter der Bf. auch nicht bekannt geben konnte, welche Personen dabei tatsächlich tätig wurden. Die Frage, welche natürliche Person tätig wurde, ist aber

essentiell für die Beurteilung der Frage, ob die Leistung der Vorgründungsgesellschaft zugerechnet werden kann. Mit den Angaben der Bf. ist eine Zurechnung der Leistungen zur späteren Firma ***1*** gar nicht möglich.

- Die Firma ***1*** (konkret ihr Geschäftsführer) leugnet die Erbringung der Leistungen. Selbst wenn dieses Leugnen im Interesse der Firma ***1*** gelegen sein mag (die Leistungen wurden nicht verbucht), spricht auch die Branche der Firma „Bau- Holding & Immobilientreuhand“ eher dafür, dass sie keine Finanzdienstleistungen vermittelt. Auch ein „zufälliges Vermitteln“, etwa weil sie in anderer Sache für die Geschäftspartner der Bf. tätig war, ist ausgeschlossen, da die Firma ***1*** den jeweiligen Geschäftspartner der Bf. unbekannt war.

- Schließlich erfolgte die Barzahlung durch Kredite, wobei die (nicht rückgezahlten) Kredite über 240.000 Euro von Herrn ***4*** vergeben wurden, der laut Insolvenzverfahren vermögenslos war. Es ist unwahrscheinlich, dass eine vermögenslose Person in der Lage ist, 240.000 Euro in bar als Darlehen zu vergeben und noch dazu nicht auf eine Rückzahlung drängt (vgl. Beweiswürdigung im festgestellten Sachverhalt).

Anders als von der Bf. behauptet, belegen weder die Zeugenaussage von Herrn ***3*** noch die Rechnungen, dass die Vermittlungsleistung tatsächlich erbracht wurden: Herr ***3*** hat nämlich nur ausgesagt, dass er selbst die Leistung nicht erbracht hat und das Geld seines Wissens für Provisionen von laufenden Geschäften gedacht war und der Rechnungsaussteller (Firma ***1*** bzw. deren Geschäftsführer ***VN*** ***6***) leugnet die Richtigkeit der Rechnungen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse konnte die Bf. daher weder nachweisen, noch glaubhaft machen, dass die Geschäfte durch die Firma ***1*** oder eine andere (natürliche oder juristische) Person tatsächlich vermittelt wurden und dafür ein Entgelt gezahlt wurde.

Für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung der vorgeblichen Barzahlungen der Bf. (wie der Beweiswürdigung zu entnehmen, ist es unwahrscheinlich, dass Herr ***4*** der Bf. tatsächlich ein Darlehen gewährt hat) kam es seitens der Bf. zu keiner (exakten) Leistungsbeschreibung. Bereits aufgrund der vagen Beschreibung der erbrachten Leistungen (Vermittlung von Kunden, die den Vermittler nicht kennen) ist die Beurteilung als betrieblich veranlasst gar nicht möglich.

Leistungen, die nicht erbracht wurden (die Leistungserbringung konnte nicht glaubhaft gemacht werden), können nicht betrieblich veranlasst sein.

Der Abzug von Betriebsausgaben für „Vermittlungsleistungen“ der Firma ***1*** ist daher ausgeschlossen.

2.4. Vorsteuerabzug

Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht für die aufgrund von Lieferungen und Dienstleistungen geschuldete Steuer. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann es nicht auf zu Unrecht gezahlte Steuer erstreckt werden und besteht daher nicht in Bezug auf die Mehrwertsteuer, die nur deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist (VwGH 8.9.2022, Ro 2020/15/0025 unter Verweis auf EuGH 13.12.1989, Genius, C-342/87, Rn. 19; EuGH 6.11.2003, Karageorgou u.a., C-78/02 bis C-80/02, Rn. 51; EuGH 21.2.2018, Kreuzmayr GmbH, C-628/16, Rn. 41, 43; EuGH 11.4.2019, PORR, C-691/17, Rn. 36).

Im Beschwerdefall konnte die Bf. nicht einmal glaubhaft machen, dass die Firma ***1*** tatsächlich eine Vermittlungsleistung erbracht hat. Daher kann es sich bei den in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen nur um solche handeln, die gem. § 11 Abs 14 UStG 1994 geschuldet werden (Steuerschuld aufgrund der Rechnungsstellung). Für diese ist der Vorsteuerabzug allerdings ausgeschlossen.

2.5. Zusammenfassung

Die Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte 2011 und Umsatzsteuer 2011 erfolgte deshalb, weil dem Finanzamt im Zuge des Außenprüfungsverfahrens die Tatsachen der vorgeblichen Leistungserbringung der Firma ***1*** erstmals bekannt wurden (vgl hier 2.2.).

Die Bf. konnte nicht glaubhaft machen, dass die Firma ***1*** tatsächlich Vermittlungsleistungen erbracht hat. Das Finanzamt hat demgegenüber ermittelt, dass die Kunden durch andere Personen vermittelt wurden und den Kunden die Firma ***1*** oder Mitarbeiter dieser Firma unbekannt waren. Es ist daher davon auszugehen, dass die in den vorliegenden Rechnungen (deren Echtheit vom Rechnungsaussteller überdies bestritten wird) bezeichneten Leistungen tatsächlich nicht erbracht wurden.

Ein Abzug als Betriebsausgaben kommt daher ebensowenig in Betracht (vgl hier 2.3.) wie der Abzug der ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer (vgl hier 2.4.).

Die Beschwerden waren daher wie im Spruch ersichtlich, abzuweisen.

2.6. Revision

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

Im Beschwerdefall kommt es ausschließlich zu einer Beweiswürdigung der unterschiedlichen Vorbringen weshalb keine Rechtsfrage vorliegt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 15. Dezember 2023