

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., L, vertreten durch Kanzlei Kiffmann KG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Mariatroster Straße 36, 8043 Graz, über die Beschwerde vom 18. Juli 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 20. Juni 2016, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2013, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Zuge einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

1) Ausgangsrechnung vom 13. Dezember 2013

Am 13. Dezember 2013 sei eine Rechnung an die Fa. X Holding Ltd und Mitges., mit Sitz in Niederösterreich, mit einem Nettobetrag von € 152.800 zuzüglich Umsatzsteuer von € 30.560 ausgestellt worden. Als Leistungsbeschreibung wurde angegeben:

"Für die Tätigkeiten, Überprüfung und akquirieren eines möglichen Einbaues und Verwendung von Lamellengeneratoren bei den Projekten Süßwasser Pipeline in den Ländern Marokko, Ägypten, Golden Pipeline in Australien und der Verwendung der Lamellengeneratoren bei 5 verschiedenen Zementwerken Türkei, Westafrika und Nordafrika stelle ich in Rechnung:". In der Beurteilung des Gesamtbildes sei festzustellen, dass jegliche Anhaltspunkte fehlten, die ein tatsächliches Tätigwerden

im Sinne der in der Rechnung ausgewiesenen Leistungsbeschreibung bestätigen könnten. Es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass im wirtschaftlichen Geschäftsverkehr keinerlei Arbeitsunterlagen, Besprechungsprotokolle, Schriftverkehr und belegbare Aufwendungen entstünden. Dies lasse nur die Schlussfolgerung zu, dass es sich bei der gegenständlichen Ausgangsrechnung um eine Scheinrechnung handle, die dazu dienen solle, beim Rechnungsempfänger steuermindernde Ausgaben zu erzeugen. Die ausgewiesene Umsatzsteuer werde gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 kraft Rechnungslegung geschuldet (vgl. Bericht vom 1. Juni 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1).

2) Eingangsrechnung vom 23. Dezember 2013

Diese Eingangsrechnung sei am 23. Dezember 2013 von der Fa. Y, mit Sitz in Rotterdam, Niederlande, mit einem Nettobetrag von € 135.000 ohne Umsatzsteuer ausgestellt worden. Als Leistungsbeschreibung wurde angegeben: "For Checking the possibilities of use of water energy projects to generate electricity and water treatment in the middle East, especially in the countries of Dubai, Abu Dhabi, Oman, Saudi Arabia, Egypt, Libya an Morocco we charge a lump sum of". In der Gesamtbetrachtung sei festzustellen, dass es keinerlei Anhaltspunkte gebe, die auf einen tatsächlichen Leistungsaustausch hindeuten würden. Der Umstand, dass weder die angeblich vermittelten Kontakte in schriftlicher Form vorliegen würden, noch die angeblich erfolgte Bezahlung nachgewiesen werden könne, würden dafür sprechen, dass ein Leistungsaustausch tatsächlich nicht stattgefunden habe, sondern es sich vielmehr um eine Scheinrechnung handle, die dazu dienen sollte, allenfalls zuzurechnende Einnahmen auf Grund der Rechnung unter Tz 1 auszugleichen und den damit fingierten Geschäftsfall glaubwürdiger erscheinen zu lassen.

Die Umsatzsteuer in Höhe von 20% des Rechnungsbetrages, das seien € 27.000, würde gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 vom Rechnungsempfänger geschuldet werden, wobei der Vorsteuerabzug mangels tatsächlichen Leistungsaustausches nicht zustehen würde (vgl. Bericht vom 1. Juni 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 2).

3) "Kickback"-Zahlung

Es sei auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung zweifellos davon auszugehen, dass für das Erstellen einer Scheinrechnung (Tz 1) geldwerte Gegenleistungen in Form einer sogenannten "Kickback"-Zahlung geflossen seien. Diese könnten, da es sich um Schwarz Zahlungen handle, nur im Wege einer Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelt werden. Auf Grund bisheriger Erfahrungswerte werde die "Kickback"-Zahlung mit 10% des Netto-Rechnungsbetrages geschätzt. Der Betrag von € 15.280 sei den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen (vgl. Bericht vom 1. Juni 2016 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 3).

Gegen den unter Zugrundelegung dieser Prüfungsfeststellungen erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheid hat der Beschwerdeführer (Bf.) mit nachstehender Begründung Beschwerde erhoben:

1) Umsatzsteuer

"Unsere Beschwerde richtet sich hinsichtlich der Umsatzsteuer gegen die Umsatzschuld der Eingangsrechnung der Firma YY, weil diese Rechnung unter Reverse Charge fallen soll.- Dieser Rechtsansicht können wir uns nicht anschließen."

Einerseits sei das Finanzamt der Meinung, dass die Ausgangsrechnung des Bf. an die Firma X eine Scheinrechnung sei, weil er keinerlei unternehmerische Tätigkeit entwickelt habe. Andererseits erhalte er von einer holländischen Firma eine Rechnung und hier sei er plötzlich Unternehmer. Denn ein Reverse Charge könne es nur bei Leistungen zwischen Unternehmungen geben. Die Rechnung des holländischen Unternehmers enthalte weder eine österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (die es ja auch nicht gebe), noch einen Hinweis auf Reverse Charge. Diese Rechnung stelle also eine Rechnung zwischen einem holländischen Unternehmen und einer österreichischen Privatperson dar. Es handle sich also um einen B2C-Umsatz. Hier wäre also der Leistungsort in dem Land gegeben, in dem der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, also in Holland. Die Rechnung des Holländers sei auch an den Bf. mit dem Zusatz "Mr." gerichtet, also eindeutig an eine Privatperson.

Alle Hinweise im Betriebsprüfungsbericht auf Reverse Charge-Bestimmungen würden grundsätzlich nur für Unternehmer gelten.

Lediglich die Bestimmung des § 11 Abs. 14 UStG 1994 ergebe eine Steuerschuld, kraft Ausweises der Umsatzsteuer in einer Rechnung durch einen Nichtunternehmer. Hier habe er die Meinung des Finanzamtes vorläufig akzeptiert und er weise darauf hin, dass er diesen Umsatzsteuerbetrag stets als Guthaben beim Finanzamt stehen gelassen habe.

2) Einkommensteuer

Für die KickBack-Zahlung, die vom Finanzamt hinsichtlich Einkommensteuer angenommen worden sei, gebe es keinerlei echten Hinweis. Es ergebe sich vor allem die Frage, ob die Fa. X aus dieser Rechnung überhaupt einen Steuervorteil gehabt habe. Ohne Steuervorteil könne es schon aus der Logik heraus keine KickBack-Zahlungen geben. Die Rechnung sei vom Rechnungsempfänger auch nie beglichen worden. Das bedeute, dass der Rechnungsempfänger keinen dauernden Steuervorteil aus dieser Rechnung haben könne. Er müsse bei Nichtzahlung dieser Rechnung den abgesetzten Betrag wieder versteuern. Eine nicht bezahlte Verbindlichkeit stelle einen sonstigen Ertrag dar, der steuerpflichtig sei. Allein aus diesen Überlegungen heraus ergebe sich keine Logik für eine KickBack-Zahlung.

Das Finanzamt hat die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen wie folgt begründet:

"Die Beschwerde richtet sich inhaltlich gegen die Feststellungen Tz 2 und Tz 3 des Prüfungsberichts. Zum einen richtet sie sich damit gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer aus Reverse Charge für die Eingangsrechnung der Fa. Y, mit Sitz in Rotterdam, Niederlande und zum anderen gegen die ertragsteuerliche Zurechnung einer KickBack-Zahlung für die als Scheinrechnung beurteilte Ausgangsrechnung an die Fa. X Holding Ltd und Mitges., mit Sitz in Niederösterreich. Dass es sich bei dieser Rechnung um eine Scheinrechnung handelt wird nicht bestritten.

Umsatzsteuer 2013

Der Beschwerdeführer argumentiert, dass die Feststellung der Tz 1 des Prüfungsberichts, wonach es sich bei der Ausgangsrechnung des AbgPfl. an die Fa X Holding Ltd u. Mitges. um eine Scheinrechnung handelt, im Widerspruch zur Festsetzung einer Reverse Charge Umsatzsteuer aus der Eingangsrechnung der Fa. Y stünde. Es wird seitens des Beschwerdeführers offenbar davon ausgegangen, dass das Legen einer Scheinrechnung den AbgPfl. automatisch zum Nichtunternehmer qualifiziert. Dies ist jedoch nicht der Fall und wird auch im Prüfungsbericht nie behauptet.

Zum Sachverhalt ist festzuhalten, dass die Eingangsrechnung der Fa. Y durch den AbgPfl. selbst der Abgabenbehörde vorgelegt wurde und zwar mit dem Begehren den darin ausgewiesenen Rechnungsbetrag als Betriebsausgabe geltend zu machen, da die darin ausgewiesenen Leistungen mit jenen aus der Ausgangsrechnung an die Fa. X in Zusammenhang stünden. Es war also der AbgPfl., der die besagte Rechnung in sein unternehmerisches Rechenwerk aufgenommen und diese mit seinem Unternehmen in Verbindung gebracht hat.

Entsprechend ist vom Finanzamt der Beschwerdeführer iSd § 2 UStG 1994 beurteilt worden.

Als Leistungsbeschreibung wird in der Rechnung zudem angegeben: "Checking the possibilities of use of water energy projects to generate electricity and water treatment in the middle East, especially in the countries of Dubai, Abu Dhabi, Oman, Saudi Arabia, Egypt, Libya and Morocco."

Es ist offenkundig, dass eine derartige Leistung, sofern sie tatsächlich erbracht wird, nur für einen Unternehmer für dessen Unternehmen von Relevanz sein kann, da die Vermittlung von Interessenten für die Errichtung von Kraftwerken an eine Privatperson gar keinen Sinn macht. Es ist daher auch anzunehmen, dass der AbgPfl. gegenüber der Fa. Y als Unternehmer aufgetreten ist.

Einkommensteuer 2013

Zur KickBack-Zahlung wird auf § 167 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des

Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im Abgabenverfahren genügt es, als Ergebnis der freien Beweiswürdigung von mehreren Möglichkeiten, wenn keine von ihnen die Gewissheit für sich hat, jene als erwiesen anzunehmen, der die überwiegende Wahrscheinlichkeit zukommt, auch wenn sie nicht unzweifelhaft erwiesen ist (Anm. 10 zu § 167 BAO Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3).

Auf die Beschwerde bezogen ergibt sich aus der Anwendung der genannten Bestimmungen:

In der Beschwerde wird hinsichtlich der KickBack-Zahlung argumentiert, dass es keinen Hinweis auf eine solche Zahlung gibt und dass eine solche nur Sinn macht, wenn daraus ein steuerlicher Vorteil beim Rechnungsempfänger lukriert werden kann.

Dem ist zu entgegnen, dass eine Scheinrechnung, die vom Rechnungsempfänger in dessen Rechenwerk aufgenommen wird überhaupt nur dann Sinn macht, wenn damit ein steuerlicher Vorteil erzielt werden kann. Der Steuervorteil beim Rechnungsempfänger steht daher dem Grunde nach fest und besteht in der Möglichkeit Betriebsausgaben geltend zu machen.

Umgekehrt ist aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass eine Scheinrechnung auch nur dann gelegt wird, wenn entweder ein persönliches Naheverhältnis zum Rechnungsempfänger besteht (aus Gefälligkeit) oder wenn hierfür ein finanzieller Vorteil erzielt wird. Da ein persönliches Naheverhältnis des AbgPfl. zur Rechnungsempfängerin nicht besteht, kann daraus nur geschlossen werden, dass der AbgPfl. für das Erstellen der Scheinrechnung bezahlt wurde.

Die Überlegung des Beschwerdeführers, wonach ein solcher Steuervorteil beim Rechnungsempfänger nicht von Dauer sein könne ist ebenso falsch. Es wurde nämlich zum einen die Begleichung der Forderung des AbgPfl. durch die Rechnungsempfängerin X Holding Ltd und Mitges. in Form der Hingabe einer stillen Beteiligung behauptet und zum anderen wurde die Rechnung durch den AbgPfl. selbst nicht bei der Abgabenbehörde offengelegt. Es ist also durchaus als wahrscheinlich zu erachten, dass sowohl die Rechnungsempfängerin als auch der AbgPfl. davon ausgegangen sind, dass einerseits die Betriebsausgaben und Vorsteuern bei der Rechnungsempfängerin vom für sie zuständigen Finanzamt anerkannt werden und andererseits die Rechnung beim für den AbgPfl. zuständigen Finanzamt nie in Erscheinung tritt. Dafür spricht auch, dass erst nachdem der AbgPfl. durch die Abgabenbehörde mit der Rechnung konfrontiert wurde, die darin ausgewiesene Umsatzsteuer überrechnet wurde."

Dagegen hat die bevollmächtigte Vertreterin des Bf. mit folgender Begründung den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt:

"Das Finanzamt verfolgt eine uneinheitliche Linie. Teilweise wird festgestellt, dass unser Klient Unternehmer ist - teilweise ist er nicht Unternehmer. Hier vermissen wir einen einheitlichen "roten Faden".

Eine Rechnungsberichtigung ist jederzeit möglich. Nach der Rechtsprechung des OGH kann der Aussteller die Rechnungen dann berichtigen, wenn er die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt hat. Gemäß § 11 Abs. 14 RZ 1771 USt-Richtlinien ist eine Zustimmung des Rechnungsempfängers zur Berichtigung ebenso wenig notwendig wie die Zustimmung zur Ausstellung selbst. Hier dürfen wir auch auf den Erlass des BMF vom 18.11.2008, BMF-010219/0416-VI/4/2008 verweisen.

Zudem ergibt sich bei der Umsatzsteuer die Berücksichtigung, wenn es sich um einen Unternehmer in Abu Dhabi bzw. in Holland handelt, dass dieser Umsatz in Österreich nicht umsatzsteuerbar ist.

Geht man wie das Finanzamt von einer Steuerpflicht aus, besteht kein Umsatzsteuersubstrat für Österreich, da die Leistung an den Leistungsempfänger erbracht worden ist und reverse charge sprich Übergang der Steuerschuld zwingend anwendbar ist.

Grundprinzip § 3a Abs. 6 UStG: Hier handelt es sich um den Grundfall der sonstigen Leistung, diese ist am Empfängerort zu versteuern. Wie das Finanzamt ausführt, macht die Leistung nur für einen Unternehmer als Empfänger Sinn. Insofern ergibt sich in Österreich keine Umsatzsteuerpflicht, wenn der Empfänger entweder ein holländischer Unternehmer oder ein arabischer Unternehmer ist. Wie auch immer, die Leistung ist in Österreich nicht umsatzsteuerbar und unterliegt somit nicht dem österreichischen Umsatzsteuergesetz.

Es kann nicht sein, dass unser Klient einerseits als Unternehmer beurteilt wird und die Umsatzsteuer vorgeschrieben wird. Dies steht im Widerspruch zu der tatsächlichen Leistung, sprich der Provisionsleistung, als sonstiger Leistung. Alternativ kann eine Scheinrechnung unterstellt werden, dann liegt jedoch überhaupt kein Leistungsaustausch vor und § 1 UStG ist somit nicht erfüllt. Der Umsatz ist schlichtweg nicht steuerbar.

Entweder ist unser Klient Unternehmer mit allen umsatzsteuerlichen Konsequenzen oder Nichtunternehmer. Hier muss der Sachverhalt von der Abgabenbehörde erhoben werden.

Zusammenfassend stellen wir Verfahrensfehler vor, da die Behörde den Sachverhalt nicht ermittelt hat als auch Fehler in der rechtlichen umsatzsteuerlichen Würdigung.

Es gibt keinen Anhaltspunkt für eine österreichische Umsatzsteuer.

Unsere Beschwerde richtet sich bei der Umsatzsteuer konkret gegen die Vorschreibung der Umsatzsteuer bei der Eingangsrechnung der holländischen Firma Y Zwischen Unternehmen ist zwingend Reverse Charge anwendbar, losgelöst von irgendwelchen Rechnungsmerkmalen.

Sowohl Eingangsrechnung als auch Ausgangsrechnung stehen in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang. Somit wären beide Scheinrechnungen oder beide als normale Rechnungen mit entsprechendem Vorsteuerabzug umsatzsteuerlich zu würdigen.

Handelt es sich um einen Nichtunternehmer gibt es kein B2B, da der Leistungsort in Holland verbleibt. Bei B2C Leistungen verbleibt der Leistungsort in Holland. Die Versandhandelsregel ist bei sonstigen Leistungen nicht anwendbar.

Es gibt kein unternehmerisches Rechenwerk, sondern lediglich 2 Rechnungen. Der Geschäftsumfang war somit sehr überschaubar.

Die holländische Rechnung ist auf Mr. Beschwerdeführer ausgestellt und es gibt auch keine UID-Nr.

Das Finanzamt geht grundsätzlich davon aus, dass keine Leistung erbracht wurde, dann kann auch nicht angenommen werden, dass eine Umsatzsteuerschuld entstanden ist. Eine USt Schuld nach § 11 Absatz 14 entsteht nur, wenn auf einer Rechnung eine USt zu Unrecht ausgewiesen ist. Es kann nicht sein, dass einerseits ein Vorsteuerabzug wegen Nichtleistung verweigert wird, aber gleichzeitig eine Umsatzsteuerschuld bei Nichtleistung vorgeschrieben wird.

Einkommensteuer:

Wir halten fest, dass es nie zum Abschluss eines Geschäftes im arabischen Raum gekommen ist.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb beantragen wir im Falle der Nicht-Stattgebung der Beschwerde die Umreihung auf sonstige Einkünfte, da es sich um ein einmaliges Geschäft handelte und keine nachhaltige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr vorlag.

Zusammenfassend gehen wir sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich von einer Nichtunternehmereigenschaft aus."

In dem am 9. Oktober 2018 durchgeführten Erörterungstermin hat der bevollmächtigte Vertreter des Bf. die Beschwerde vom 18. Juli 2016 in umsatzsteuerlicher Hinsicht auf den Streitpunkt "Umsatzsteuerbelastung aus der Eingangsrechnung vom 23. Dezember 2013" und in einkommensteuerlicher Hinsicht auf den Streitpunkt "Umreihung der Einkünfte aus der KickBack-Zahlung von gewerblichen Einkünften auf sonstige Einkünfte" mit der Maßgabe, dass ein Betrag von € 15.280 zum Ansatz gelangt, eingeschränkt. Für den Fall, dass die Beschwerde in diesem Sinne stattgebend erledigt wird, wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter zurückgenommen. Die Vertreter der Amtspartei haben dieser Vorgangsweise vollinhaltlich zugestimmt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

UMSATZSTEUER

Der Bf. bekämpft im Rahmen der Umsatzsteuer nach den Ausführungen in der Beschwerdeschrift und im Vorlageantrag ausdrücklich nur die "Vorschreibung der Umsatzsteuer bei der Eingangsrechnung der holländischen Firma Y" (Eingangsrechnung vom 23. Dezember 2013).

§ 19 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

"Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen und die in § 3a Abs. 11a genannten Leistungen) und bei Werklieferungen wird die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn

- der leistende Unternehmer im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat und
- der Leistungsempfänger Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und 2 ist oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die Nichtunternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 3 ist.

Der leistende Unternehmer haftet für diese Steuer."

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage war der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Der Bf. hat in der Niederschrift vom 27. Juli 2015 erklärt, dass er das Entgelt in Höhe von 135.000 € in bar bezahlt, aber keinen Zahlungsbeleg habe, wobei ihm ein Freund Geld geborgt und seine Mutter, glaublich im Jahr 2010, einen Betrag von 100.000 € geborgt habe.

Es bedarf wohl keiner weiteren Ausführungen, dass im Wirtschaftsleben niemand ernsthaft bereit wäre einen Geldbetrag in Höhe von 135.000 € ohne jeglichen Zahlungsbeleg an einen Geschäftspartner zu übergeben. Hinzu kommt im vorliegenden Fall, dass die Herkunft dieses Geldbetrages nicht bewiesen ist. Denn die diesbezüglichen Ausführungen erschöpfen sich in der bloßen Behauptung, ein nicht namentlich genannter Freund habe ihm Geld geborgt, wobei nicht einmal ein konkreter Betrag behauptet wird. Bezüglich des von der Mutter, glaublich im Jahr 2010, geborgten Betrages von 100.000 € bleibt der Bf. auch einen Beweis bzw. nähere Ausführungen schuldig. Selbst wenn die Mutter tatsächlich im Jahr 2010 dem Bf. ein Darlehen in Höhe von 100.000 € eingeräumt hätte, ist damit noch nicht der Beweis erbracht, dass dieser Geldbetrag drei Jahre später zur Begleichung der in Rede stehenden Rechnung noch zur Verfügung gestanden ist.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände kann somit in freier Beweiswürdigung nicht als erwiesen angenommen werden, dass die in der Eingangsrechnung fakturierten Leistungen tatsächlich an den Bf. erbracht worden sind, sodass die gegenständliche Rechnung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls als Scheinrechnung zu qualifizieren ist.

Da der Übergang der Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 UStG 1994 neben den dort genannten Voraussetzungen jedenfalls eine entsprechende, tatsächlich erbrachte Leistung voraussetzt, kann im Falle des Vorliegens einer bloßen Scheinrechnung, ohne dass eine umsatzsteuerliche Leistung tatsächlich erbracht worden ist, vom Rechnungsempfänger keinesfalls eine Umsatzsteuer geschuldet werden.

Eine dem § 11 Abs. 14 UStG 1994 vergleichbare Regelung, die einen Übergang der Steuerschuld auf den bloßen "Rechnungsempfänger" nach sich zieht, findet sich im Gesetz nicht.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt stattzugeben.

EINKOMMENSTEUER

Sonstige Einkünfte sind gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen.

"Über den Begriff der Leistung enthält das Gesetz keine ausdrückliche Begriffsbestimmung; es beschränkt sich vielmehr auf die Anführung von zwei Beispielen. Der Verwaltungsgerichtshof knüpft bei der Auslegung dieses Begriffes, an die Bedeutung an, "die der Sprachgebrauch mit dem Wort 'Leistung' zu verbinden pflegt. In diesem Sinn kann jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, als Leistung bezeichnet werden" (zB E 4.12.1953, 1336/51, 1954,26; E 19.11.1965, 1387/64, 1966,46; oder zuletzt E 24.2.2016, 2013/13/0012; E 31.1.2018, Ro 2017/15/0018)" [Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 29, Tz 89 (20. Lieferung - 1.5.2018)].

Leistungen iSd § 29 Z 3 können in einem positiven Tun, in einem Unterlassen, in einem Dulden oder auch in einem Verzicht bestehen.

Die rechtliche Erlaubtheit ist jedenfalls kein Kriterium für eine Leistung [Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 29, Tz 90 (20. Lieferung - 1.5.2018)].

§ 29 Z 3 ist subsidiär zu den anderen Einkunftsarten, zu denen er als Ergänzungstatbestand hinzukommt. Nach hM sollen dadurch Sachverhalte erfasst werden, die den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich ähnlich sind, ohne formell unter diese Steuertatbestände subsumiert werden zu können [Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 29, Tz 91 (20. Lieferung - 1.5.2018)].

Für die Annahme einer Leistung iSd § 29 Z 3 ist ein Leistungsaustausch erforderlich; unerheblich ist aber, ob Leistung und Gegenleistung in angemessenem Verhältnis stehen; die Gegenleistung muss durch die Leistung wirtschaftlich veranlasst werden [Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 29, Tz 92 (20. Lieferung - 1.5.2018)].

§ 184 BAO lautet:

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

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

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

Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist und, wer zur Schätzung Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0181).

In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung in Betracht kommen. Erlaubt die Sachlage eine griffweise Schätzung und erscheint das mit dieser Methode gefundene Ergebnis nicht sachwidrig, dann belastet das Fehlen einer Begründung des Schätzungsergebnisses den auf diese Weise zustande gekommenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit nicht (vgl. VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012 und VwGH 9.12.1992, 91/13/0094).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage war der Beschwerde im eingeschränkten Umfang, aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung betreffend die "KickBack-Zahlung" vertretene Argumentation, dass dem Bf. für die Ausstellung der Scheinrechnung vom 13. Dezember 2013 ein Geldbetrag bezahlt worden sein muss, da kein persönliches Naheverhältnis zum Rechnungsempfänger besteht, wird vom Bundesfinanzgericht geteilt. Denn es entspricht den Erfahrungen im Wirtschaftsleben, dass unter Fremden wohl niemand bereit wäre, ohne entsprechende Honorierung eine Scheinrechnung mit Umsatzsteuerausweis, die dem Rechnungsempfänger einen Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug ermöglicht, auszustellen. Dass bezüglich des Honorars für die Ausstellung der Scheinrechnung kein nachvollziehbarer Zahlungsfluss vorliegt, liegt wohl in der Natur der Sache derartiger Vorgänge.

Die Ausführungen im Vorlageantrag erschöpfen sich in der Feststellung, dass es nie zum Abschluss eines Geschäftes im arabischen Raum gekommen sei und hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb werde "im Falle der Nicht-Stattdgebung der Beschwerde die Umreihung auf sonstige Einkünfte, da es sich um ein einmaliges Geschäft handelte und keine nachhaltige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr vorlag", beantragt.

Bezüglich der Höhe des Betrages, die im Übrigen vom Bf. nicht bekämpft wird und vom Finanzamt im Wege einer griffweisen Schätzung ermittelt wurde, vermag das Bundesfinanzgericht keine Rechtswidrigkeit zu erkennen. Denn es liegt im Wesen einer griffweisen Schätzung, dass sie sich einer näheren Begründung entzieht. Überdies ist in diesem Zusammenhang darauf Bedacht zu nehmen, dass an der Rechnungsempfängerin eine natürliche Person mit einem Anteil von 99% und hohen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit einem Grenzsteuersatz von 50% beteiligt war. Da demnach 99% der fingierten Rechnung (= € 151.272) im Zuge der Ergebnisverteilung der natürlichen Person aufwandswirksam zugewiesen und demnach der Steuervorteil aus der Verlustzuweisung 75.636 € beträgt, bewegt sich die griffweise Schätzung des Honorars mit € 15.280, somit rd. 20% durchaus in einem wirtschaftlich verständlichen Rahmen.

Hingegen kann der vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, dass der als "KickBack-Zahlung" bezeichnete Ansatz von 15.280 € (vor Abzug des Gewinnfreibetrages von € 1.986,40) den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sei, vom Bundesfinanzgericht nicht gefolgt werden. Denn es fehlen dazu jegliche Sachverhaltsfeststellungen, dass der Bf. im Zusammenhang mit der Ausstellung von Scheinrechnungen nachhaltig im Sinne des § 23 Z 1 EStG 1988 tätig geworden ist. Damit kann aber der als Gegenleistung für

die einmalige Ausstellung der Scheinrechnung vom 13. Dezember 2013 schätzungsweise angesetzte Betrag von € 15.280 keinesfalls unter den Tatbestand der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 Z 1 EStG 1988 subsumiert werden.

Vielmehr ist dieser Betrag unter Bedachtnahme auf die eingangs dargestellte Rechtslage, dem Eventualantrag im Vorlageantrag folgend, als Einkünfte aus Leistungen den sonstigen Einkünften nach § 29 Z 3 EStG 1988 zuzuordnen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In der Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen eine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukäme. Da sich die Entscheidung bezüglich der Streitfrage der Zulässigkeit einer griffweisen Schätzung nach § 184 BAO an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientiert (vgl. VwGH 28.1.2015, 2010/13/0012 und VwGH 9.12.1992, 91/13/0094), ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 10. Oktober 2018