

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. K und die weiteren Senatsmitglieder Dr. R, Dr. I und Mag. J in der Beschwerdesache A, vertreten durch B, gegen den am 9. Dezember 2011 ausgefertigten Bescheid des Finanzamtes C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 sowie den am 9. Dezember 2011 ausgefertigten Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 in der Sitzung am 27. Juni 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat nach Durchführung einer Außenprüfung mit am 9. Dezember 2011 ausgefertigtem Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 verfügt und mit gleichem Datum den neuen Sachbescheid ausgefertigt. Der Beschwerdeführer habe am 16. April 2004 für die Erstellung einer Produktionssoftware an die Firma X-GmbH eine Rechnung in Höhe von 74.500,00 € netto zuzüglich 14.900,00 € Umsatzsteuer gestellt. Die X-GmbH habe die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in voller Höhe als Vorsteuer geltend gemacht, die Rechnung aber bis zum Tag der Ausfertigung des Berichtes über die Außenprüfung am 12. Dezember 2011 nicht bezahlt. Im Ergebnis beurteilte die Abgabenbehörde die Rechnung als Scheinrechnung, gemäß § 11 Abs. 14 UStG schulde der Beschwerdeführer als Aussteller der Rechnung den gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag.
2. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers erhab mit Schreiben vom 3. Jänner 2012 Berufung sowohl gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 als auch gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 2004. Die Begründung der Wiederaufnahme des Verfahren

sei unschlüssig, verwirrend und inhaltlich verfehlt. Somit fehle der Abgabenbehörde die Legitimation zur Wiederaufnahme des Verfahrens. Entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde liege keine Scheinrechnung vor, die Software existiere sehr wohl.

3. Die Abgabenbehörde hat mit der am 5. Dezember 2012 ausgefertigten Berufungsvorentscheidung die Berufung als unbegründet abgewiesen.
4. Mit Schreiben vom 28. Dezember 2012 wurde von der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz (Vorlageantrag) gestellt und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat begehrt.
5. Die Abgabenbehörde hat mit Bericht vom 22. November 2013 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.
6. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringungen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Die Abgabenbehörde hat die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2004 mit dem Umstand begründet, dass ihr im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 2002 bis 2006 eine vom Beschwerdeführer mit Datum 16. April 2004 ausgestellte Scheinrechnung an die Firma X-GmbH über einen Betrag von 89.400,00 € (74.500,00 € netto zuzüglich 14.900,00 € Umsatzsteuer) bekannt wurde. Die Begründung zum angefochtenen Bescheid ist im Bericht gemäß § 150 BAO vom 12. Dezember 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung enthalten, auf den der am 9. Dezember 2011 ausgefertigte Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2004 verweist. Seite 11 des Berichtes enthält unter dem Kapitel "*Prüfungsabschluss*" zur Wiederaufnahme den Verweis auf die Feststellung in Tz. 4. Dort werden unter der Überschrift "*Tz. 4. Umsatzsteuer*" die im Rahmen der Außenprüfung bekannt gewordenen Umstände zu der mit Datum 16. April 2004 ausgestellten Scheinrechnung (siehe Punkt III.2.) dargelegt.

2. Scheinrechnung

2.1. Der Beschwerdeführer war vom 7. Oktober 2000 bis 23. Juli 2013 im Firmenbuch unter FN 185313w als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Firma X-GmbH eingetragen. Er hielt in diesem Zeitraum 10% der Stammeinlage der X-

GmbH, die restlichen 90% wurden von der Firma Y-AG mit Sitz in CH-6370 Stans gehalten, deren Präsident und Delegierter (mit Einzelunterschrift) vom 17. November 1998 bis 17. März 2006 D, der Vater des Beschwerdeführers, war. Tatsächlich hatte der Vater des Beschwerdeführers eine beherrschende Funktion in der Firma Y-AG. D wurde mit Urteil vom 27. August 2013 vom Landesgericht C nach umfänglichem Geständnis unter anderem für schuldig befunden, als faktischer Geschäftsführer der X-GmbH im Zeitraum von Jänner 2004 bis Dezember 2007 eine Verkürzung von Umsatz- und Körperschaftsteuern in Höhe von 427.435,52 € durch das Ausstellen von Scheinrechnungen für nicht erbrachte Lieferungen und Leistungen bewirkt zu haben.

2.2. Der Beschwerdeführer hat in der zum 16. April 2004 datierten Rechnung über die Lieferung einer Produktionssoftware, gerichtet an die Firma X-GmbH, die Umsatzsteuer in Höhe von 14.900,00 € gesondert ausgewiesen, obwohl er die Lieferung nicht ausgeführt hat. Die X-GmbH hat die Umsatzsteuer in voller Höhe als Vorsteuer geltend gemacht, die Rechnung wurde nie bezahlt, vom Beschwerdeführer wurden weder der Umsatz in der Umsatzsteuererklärung noch Betriebseinnahmen in der Einkommensteuererklärung erfasst. Dass der Beschwerdeführer im Jahr 2004 Unternehmer war, ist nicht erwiesen. Der Beschwerdeführer hat die Rechnung nur zum Schein ausgestellt, um der X-GmbH den Vorsteuerabzug und einen entsprechenden Betriebsausgabenabzug zu ermöglichen.

III. Beweiswürdigung

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

1.1. In der Beschwerde rügt der steuerlicher Vertreter die Abgabenbehörde, die Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens sei unschlüssig, verwirrend und inhaltlich verfehlt. Der Wiederaufnahmebescheid verweise auf den Prüfbericht, welcher sich auf Seite 11 der Wiederaufnahme des Verfahrens widme. Laut Prüfbericht sei die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 2002 bis 2006 erforderlich. Es liege aber nur ein Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 2004 vor. Der Prüfbericht enthalte zur Begründung der Wiederaufnahme nicht mehr als die Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs. 4 BAO sowie die Leerformel, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtbeständigkeit einzuräumen sei. Beides sei nach der Rechtsprechung nicht ausreichend, um eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu rechtfertigen. Der Prüfbericht verweise auf seine Tz. 4. Diese behandle jedoch die Einkommensteuer und stelle dort nichts fest. Damit fehle die Legitimation der Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens.

1.2. Das Bundesfinanzgericht kann die Kritik der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers anhand der Aktenlage nicht nachvollziehen. Tatsache ist, dass die Abgabenbehörde in dem am 9. Dezember 2011 ausgefertigten Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2004 festhält, dass die Begründung zur Wiederaufnahme dem gesondert ausgefertigten Bericht über die

Außenprüfung zu entnehmen ist. In diesem mit 12. Dezember 2011 datierten Bericht wird auf Seite 11 zu den für die Wiederaufnahme relevanten Feststellungen auf Textziffer (Tz.) 4 des Berichtes verwiesen. Dass dabei bezüglich des wiederaufgenommenen Verfahrens nicht nur auf das Jahr 2004, für das die Wiederaufnahme tatsächlich erfolgte, sondern auf die Jahre des gesamten Prüfungszeitraumes (2003 bis 2006) verwiesen wird, ist ein formaler Mangel ohne Bedeutung. Der Verweis erfasst jedenfalls das Jahr 2004 und auch Tz. 4 des Berichtes nennt bereits in der Überschrift deziert das für die Beschwerde relevante Jahr. Tz. 4 des Berichtes bezieht sich zudem auf die Abgabenart Umsatzsteuer und führt als Wiederaufnahmegrund den im Prüfungsverfahren neu hervorgekommenen Umstand aus, dass der Beschwerdeführer im Streitjahr eine Scheinrechnung (siehe dazu Punkt II.2. und III.2.) mit gesondertem Steuerausweis gelegt hat. Mit den Ausführungen der Abgabenbehörde in Tz. 4 des Berichtes, welche sich über die Seiten 7 bis 9 erstrecken, ist daher die Rüge der steuerlichen Vertretung widerlegt, der Prüfbericht enthalte zur Begründung der Wiederaufnahme nicht mehr als die Wiedergabe des Gesetzestextes des § 303 Abs. 4 BAO sowie die Leerformel, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtbeständigkeit einzuräumen sei. Dass der Bericht im Anschluss an Tz. 4 zur Einkommensteuer neuerlich eine Textziffer 4 (richtig wohl Tz. 5) enthält, ist ebenfalls ein Formalfehler ohne Relevanz.

2. Scheinrechnung

2.1. Die Faktenlage zu Punkt II.2.1. ist unbestritten und durch Aktenstücke belegt, insbesondere durch die Auszüge aus dem Firmenbuch, aus dem Handelsregister des Kantons Nidwalden (Schweiz), der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft C zu 9 St 000/00, den Verhandlungsmitschriften des Landesgerichtes C vom 8. und 27. August 2013 zu 22 Hv 00/00 sowie der Urteilsausfertigung vom 27. August 2013 zu 22 Hv 00/00.

2.2. Strittig ist die Frage, ob der Beschwerdeführer mit der zum 16. April 2004 datierten Rechnung an die Firma X-GmbH eine Scheinrechnung im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG 1994 (siehe Punkt IV.2.) erstellt hat. Nach den auf Basis der Außenprüfung von der Abgabenbehörde getroffenen Feststellungen habe der Beschwerdeführer am 16. April 2004 für die Erstellung einer Produktionssoftware an die Firma X-GmbH eine Rechnung in Höhe von 74.500,00 € netto zuzüglich 14.900,00 € Umsatzsteuer gestellt. Die X-GmbH habe die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in voller Höhe als Vorsteuer geltend gemacht, die Rechnung aber bis zum Tag der Ausfertigung des Berichtes über die Außenprüfung nicht bezahlt. Der Beschwerdeführer habe den Umsatz weder in seiner Umsatzsteuererklärung noch in seiner Einkommensteuererklärung erfasst und auch die Umsatzsteuer nicht an das zuständige Finanzamt abgeführt. Die Rechnung enthalte keine Zahlungsbedingungen, eine Bankverbindung sei nicht angeführt. Nach einem Gesellschafterbeschluss der X-GmbH vom 15. September 2003 sollte der Beschwerdeführer erst bezahlt werden, wenn die Software außerhalb der Zentrale C eingesetzt werde, was jedoch bis zum Abschluss der Außenprüfung nicht geschehen sei. Die Software sei aber nach Angaben des Beschwerdeführers sehr wohl in der Zentrale C der X-GmbH seit Jahren genutzt worden, zahlreiche Web-Projekte seien nach

Angaben des steuerlichen Vertreters damit realisiert worden. Der Beschwerdeführer habe angegeben, er habe die Software selbst erstellt. Grundaufzeichnungen (Dokumentationen über den Programmierungsprozess) oder Unterlagen wie ein Handbuch (Beschreibung, Funktionen und Verwendung der Software) seien der Abgabenbehörde nicht vorgelegt worden, nach Angaben des Beschwerdeführers gebe es weder ein Handbuch zur Benutzung der Software noch Aufzeichnungen über ihre Erstellung, da er nicht am Papier programmiert habe. In einem Gutachten vom 19. Juli 2010 habe der gerichtlich beeidete Sachverständige für EDV-Hardware-Software zur umstrittenen Software insofern Stellung genommen, als er die Softwarebeschreibung als unfachmännisch und teils widersprüchlich sowie die Tatsache, dass alle im Verlauf der Entwicklung eines Programmes anfallenden Grundlagen vernichtet werden, als unüblich bezeichnete. Eine kommerzielle Software ohne Beschreibung (Handbuch) sei kaum denkbar, da bei jeder kleinsten Frage Kontakt mit dem Ersteller der Software hergestellt werden müsse. Bei der Erstellung eines Programmes gebe es üblicherweise Merkzettel, Gesprächsnotizen, Dokumente über Ist- und Sollzustand als Grundlage für die Projektplanung und Analyse, die allesamt als schriftliche Dokumente vorliegen und aufbewahrt werden. Die im Gesellschafterbeschluss der X-GmbH vom 15. September 2003 festgehaltenen Zahlungsbedingungen seien nicht fremdüblich. Ein fremder Dritter lasse sich nach Fertigstellung der Software bezahlen und mache die Bezahlung nicht von der Verwendung an einem bestimmten Standort des Auftraggebers abhängig. Insgesamt betrachtet qualifiziere die Abgabenbehörde die vom Beschwerdeführer an die X-GmbH gestellte Rechnung daher als Scheinrechnung, gemäß § 11 Abs. 14 UStG schulde er als Aussteller der Rechnung den gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag.

2.3. In der Beschwerde brachte der steuerliche Vertreter dagegen vor, dass die Software selbstverständlich existiere und damit auch der Source-Code. Ein Sachverständiger habe die Software im Zuge eines Zivilrechtsprozesses gutachterlich beurteilt und für seine gutachterliche Tätigkeit den Source-Code für die Software ausgehändigt erhalten. Damit sei auch die vom Finanzamt geführte Argumentation hinsichtlich Papieraufzeichnungen, Spickzetteln, Handbücher etc. ad absurdum geführt. Der Beschwerdeführer programmiere am Gerät, nicht am Papier. Dies entspreche im Übrigen der Arbeitsweise vieler Programmierer. Fakt sei, dass die vom Beschwerdeführer entwickelte Software funktioniere und intuitiv für den Anwender zu bedienen sei. Das sei für die X-GmbH und den Beschwerdeführer viel wichtiger, als dass Zeit und Energie in die Erstellung einer Dokumentation gelegt werde, welche dann letztendlich doch keiner lese. Die Software sei bei über 100 Webprojekten eingesetzt worden. Die Prüfer der Abgabenbehörde wären darüber ausführlich informiert worden und auch der Umstand, dass die Software das zentrale Element der Webprojekte sei, mit der ein Webprojekt programmiert und in der Folge der Content (Text- oder Foto-Inhalt einer Homepage eines Web-Projektes, der vom Anwender selbst einfach geändert werden kann) gewartet werde. Trotzdem behaupte das Finanzamt konsequent, dass die Software nicht existiere. Immerhin sei sie existentielle Grundlage für diesen Geschäftszweig der X-GmbH. Es obliege ausschließlich dem Urheber einer Software, nach welcher Methodik er vorgehe und ob er Dokumentationen

oder Handbücher für eine Software erstelle oder nicht. Ausschließlich er bestimme die Vorgangsweise, nicht das Finanzamt. Dass alle im Verlauf der Entwicklung eines Programmes anfallenden Grundlagen vernichtet worden wären, sei nie behauptet worden, dies sei eine durch nichts unterlegbare Behauptung der Abgabenbehörde auf Seite 14 des Berichtes über die Außenprüfung. Eine Software ohne Handbuch sei möglicherweise für das Finanzamt nicht denkbar, in der Realität jedoch, wie man sehe, durchaus Faktum. Selbst hochtechnische Geräte für Laien als Benutzer würden mittlerweile ohne Handbuch ausgeliefert, beispielsweise das Apple iPhone und das Apple iPad. Auf jeden Fall seien mehrere hundert User mit der Software durch Schulungen vertraut gemacht worden, diese arbeiteten seit Jahren mit der Software, indem sie die Inhalte ihrer Webprojekte damit warteten, dies ohne Handbuch. Zum Gesellschafterbeschluss der X-GmbH vom 15. September 2003, der von der Abgabenbehörde als nicht fremdüblich kritisiert worden sei, wird ausgeführt, es sei Fakt, dass es im alleinigen Entscheidungsbereich der betroffenen Unternehmen liege, Bedingungen über ein Geschäft zu vereinbaren. Die Einmischung in geschäftliche Vereinbarungen wäre eine unzulässige Einmischung des Finanzamtes in das Grundgeschäft. Es sei durchaus nicht unüblich, bei Risikoentwicklungen Risiken auch angemessen zu verteilen. Im gegenständlichen Fall seien die Entwicklungs-Risiken beim Urheber der Software belassen und an bestimmte Vermarktungssituationen gebunden worden. Sehr wohl läge eine Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer als Einzelunternehmer und der Firma X-GmbH vor. Der Inhalt der Vereinbarung sei eindeutig auch aus dem Gesellschafterbeschluss ersichtlich.

2.4. Das Bundesfinanzgericht teilt die Einschätzung der Abgabenbehörde, dass es sich bei der strittigen Rechnung um eine Scheinrechnung im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG (Punkt IV.2.) handelt.

2.4.1. Unbestrittenes Faktum ist, dass die Rechnung tatsächlich nie bezahlt wurde. Dass der Beschwerdeführer bereits beim Ausstellen der Rechnung ein Vermeiden von steuerpflichtigen Betriebseinnahmen sowie der Versteuerung der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer anstrebte, zeigt bereits der Umstand, dass der Rechnung jeglicher Hinweis auf eine Bankverbindung des Rechnungsausstellers sowie zu Zahlungskonditionen fehlt. Die Rechnung enthält nur den Vermerk "*Nutzungsbedingungen gemäß beiliegenden Lizenzbedingungen*", den Nachweis über eine Existenz dieser Beilage wurde vom Beschwerdeführer nicht erbracht. Er verweist diesbezüglich nur auf den Gesellschafterbeschluss der X-GmbH vom 15. September 2003. Dieser hat aber keinen Bezug zu der am 16. April 2004 mit 89.400 € in Rechnung gestellten Produktionssoftware. Mit dem Gesellschafterbeschluss wurde nämlich eine Kostenobergrenze von 250.000 € für die Nutzung einer nicht näher definierten Software genehmigt. Abgesehen davon ist die Abgabenbehörde im Recht, wenn sie die im Gesellschafterbeschluss festgehaltene Zahlungskonditionen, wonach die Auszahlung an den Rechnungsleger (Leistender) alleine in der Entscheidungsbefugnis der Rechnungsempfängerin (Leistungsempfänger) liegen, als unüblich qualifiziert. Auch für das Bundesfinanzgericht wären diese - bezogen sie sich auf die Produktionssoftware

- nur aus dem fehlenden Interessensgegensatz zwischen Rechnungsleger und Rechnungsempfänger erklärbar (zu den Gesellschafter- und Machtverhältnissen bei der Rechnungsempfängerin X-GmbH siehe Punkt II.2.1.), fremdüblich sind sie jedenfalls nicht. Der fehlende Interessensgegensatz zwischen Rechnungsleger und Rechnungsempfänger führte auch dazu, dass es nie zur Bezahlung der Rechnung mit Besteuerung des Umsatzes sowie der Betriebseinnahmen beim Beschwerdeführer kam. Als Geschäftsführer der X-GmbH hätte der Beschwerdeführer die Auszahlung des Rechnungsbetrages jederzeit veranlassen können, fremdüblich wäre diese auch entsprechend gefordert worden. Dass dies nicht geschah, belegt die Intention des Rechnungslegers, der Rechnungsempfängerin Vorsteuerabzug und Betriebsausgaben zu vermitteln, ohne selbst Umsatzsteuer zu entrichten und Betriebseinnahmen zu versteuern. Der Vaters des Beschwerdeführers hat im Übrigen, was von ihm ausgestellte Scheinrechnungen betrifft, ein umfängliches Geständnis abgelegt (siehe Punkt II.2.1).

2.4.2. Die steuerliche Vertretung beharrt in der Beschwerde darauf, dass die in Rechnung gestellte Software existiere und damit auch ihr Source-Code (Quellcode). Dazu ist festzuhalten, dass nicht die Existenz (irgend) einer Software relevant ist, sondern die Frage, ob der Beschwerdeführer nachweisen kann, dass er als Einzelunternehmer konkret die in Rechnung gestellte Produktionssoftware programmiert und auch tatsächlich an die X-GmbH geliefert hat. Schon die Tatfrage, ob der Beschwerdeführer im Streitjahr ein Unternehmen betrieb, das Software produzierte, ließ sich im Verfahren nicht mehr klären. Er hat bis zum Jahr 2004 bei der Abgabenbehörde Umsatzsteuererklärungen eingereicht, in der er einen Umsatz in Höhe von 4.000,00 € als Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) bekanntgab. Dementsprechend hat die Abgabenbehörde die Umsatzsteuer mit 0,00 € festgesetzt. Damit ist aber die Softwareproduktion des Beschwerdeführers als Einzelunternehmer nicht erwiesen. Im Rahmen der Außenprüfung hat die Abgabenbehörde Rechnungen des Beschwerdeführers und seines Vaters nur in der Buchhaltung der Rechnungsempfängerin X-GmbH gefunden. Bei den Rechnungsausstellern, dem Beschwerdeführer und seinem Vater, gab es keine Aufzeichnungen und Belege, sie konnten auch im Rahmen von Hausdurchsuchungen nicht gefunden werden. Die steuerliche Vertretung argumentierte damit, dass der Beschwerdeführer und sein Vater Einnahmen-Ausgaben-Rechner wären und die Umsatzsteuerbesteuerung nach vereinnahmten Entgelten erfolge (System der Ist-Besteuerung). Einen Zahlungsfluss habe es nicht gegeben, daher könnten Buchhaltung und Belege auch nicht existieren. Das Argument ist nicht schlüssig, Aufzeichnungen und Belege zur Geschäftstätigkeit eines Unternehmens existieren bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner auch dann, wenn Rechnungen noch nicht bezahlt wurden. Neuerlichen Aufforderungen des Bundesfinanzgerichtes zum Nachweis seiner unternehmerischen Tätigkeit (siehe unten Punkt III.2.4.5.) ist der Beschwerdeführer nicht gefolgt.

2.4.3. Der Beschwerdeführer hat nach eigenen Angaben keinerlei Unterlagen und Dokumentationen über den Programmierprozess, ein Handbuch für die Verwendung der

Software existiert nicht (Protokoll über Beschuldigtenvernehmung vom 20. April 2010 zu 9 St 000/00). Zu den fehlenden Unterlagen äußerte sich der im Strafverfahren 9 St 000/00 (Strafsache gegen A und D wegen § 33 Abs 1, 38 FinStrG) bestellte Sachverständige E wie folgt:

Auch wenn der Beschuldigte [...] angibt, dass die Programmierung nicht am Papier erfolgt, kein Handbuch erstellt wurde und es keine Aufzeichnungen über die Erstellung der Software gibt, so wird zumindest der Source- Code existieren. Keinen Source-Code eines selbst erstellten Programms zu besitzen, würde bedeuten, dass bei der kleinsten notwendigen Änderung eine völlige Neuprogrammierung durchgeführt werden müsste und das ist völlig unüblich und unfachmännisch.

Am Papier wird schon lange nicht mehr programmiert, dazu gibt es diverse Editoren und Entwicklungsumgebungen oder HTML-Editoren, wenn es sich um Websites handelt. Dass alle im Verlauf der Entwicklung eines Programms anfallenden Grundlagen vernichtet werden, ist außer bei streng geheimen Rüstungsprojekten unüblich.

Die steuerliche Vertretung betont in der Beschwerde, dass der Source-Code existiere und in einem Zivilprozess auch von einem Sachverständigen gutachterlich beurteilt wurde. Zum Beweis dazu wurde mit Schreiben vom 25. Februar 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat ein Gutachten des Sachverständigen E vom 21. Jänner 2005 vorgelegt. Für den streitgegenständlichen Fall ist dieses Gutachten als Beweismittel ungeeignet. Es betrifft einen Streitfall zwischen der X-GmbH als klagende Partei und dem Beklagten F über die Angemessenheit der Kosten für die Erstellung einer Homepage und eines Online-Spieles im Jahr 2001, somit um einen Zeitraum, in dem die Klägerin vom Beschwerdeführer die im gegenständlichen Verfahren umstrittene Produktionssoftware noch nicht bezogen hatte (Lieferdatum lt. Rechnung war der 10. April 2004). Aus dem Gutachten geht auch hervor, dass die im Zivilrechtsstreit relevante Software eine Eigenentwicklung der Klägerin und damit nicht jene des Beschwerdeführers war. Icons, graphischer Inhalt sowie Design wurden von Mitarbeitern der Klägerin, den Herren G und H, geschaffen (Gutachten vom 21. Jänner 2005 zu 5 Cg 000/00, Seite 8). Damit geht auch der Antrag des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 25. Februar 2013 zur Einvernahme von 14 Zeugen (Auskunftspersonen) zur Frage "Existiert diese Software? Wie war sie beim jeweiligen Unternehmer im Einsatz?" ins Leere. Angeboten werden ihre Aussagen zu einer Software, die im gegenständlichen Verfahren nicht relevant ist, als Beweismittel für die entscheidende Frage, ob der Beschwerdeführer die in Rechnung gestellte Produktionssoftware als Einzelunternehmer programmierte und im Jahr 2004 an die X-GmbH lieferte, eignen sie sich demzufolge nicht.

2.4.5. Das Bundesfinanzgericht hat den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 28. April 2017 zur Beantwortung folgender Fragen sowie Vorlage von Unterlagen aufgefordert:

1. Weisen Sie durch geeignete Unterlagen nach, dass Sie im Jahr 2004 als Unternehmer selbstständig tätig waren.

2. Übermitteln Sie Kopien der Rechnungen über die in Ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 ausgewiesenen Betriebseinnahmen in Höhe von 4.000,00 €.
3. Weisen Sie durch geeignete Unterlagen nach, welche konkreten Aus- und Fortbildungen Sie bis zum Jahr 2004 für die Tätigkeit als Programmierer absolviert hatten.
4. Weisen Sie durch geeignete Unterlagen nach, dass Sie die in der Rechnung vom 16. April 2004 (Rechnung 001-2004) bezeichnete "Produktionssoftware - Assembling von Webmodulen mit automatisierter Connectivity von CMS und Databasestructure - Release 1.7.02" (kurz: Produktionssoftware) als selbständiger Unternehmer erstellt haben.
5. Legen Sie eine Kopie der Nutzungs- und Lizenzbedingungen vor, die der Rechnung vom 16. April 2004 beigelegt waren.
6. Weisen Sie durch geeignete Unterlagen nach, wann der Auftrag zur Erstellung der Produktionssoftware erteilt wurde und welche Leistungs- und Lieferkonditionen mit dem Auftraggeber X-GmbH vereinbart wurden.
7. Weisen Sie durch geeignete Unterlagen nach, wann die Produktionssoftware tatsächlich an die X-GmbH übergeben und ab wann sie von dieser genutzt wurde.
8. Aus welchem Grund wurde am 11. April 2012 dem Auftraggeber X-GmbH der Rechnungsbetrag in Höhe von 89.400,00 € brutto gutgeschrieben?
9. Aus welchem Grund wurde mit Datum 11. April 2012 für "Zurverfügungstellung der Software im Inland lt. Vereinbarung vom 07.03.2012" der X-GmbH neuerlich ein Betrag in Höhe von 7.500,00 € in Rechnung gestellt?
10. Die im Rechnungstext angezogene Vereinbarung vom 7. März 2012 (Punkt 9.) ist dem Bundesfinanzgericht in Kopie vorzulegen.
11. Rechtfertigen Sie die Höhe des Gutschriftbetrages (Punkt 9.) sowie die Höhe des neuen Rechnungsbetrages (Punkt 8.).
12. Aus welchem Grund wurde im Jahr 2012 das neuerlich in Rechnung gestellte Entgelt (Punkt 9.) in der Einkommensteuererklärung unter den sonstige Einkünfte erfasst und nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb deklariert?
13. In Ihrer Beschwerde vom 3. Jänner 2012 führen Sie aus, die streitgegenständliche Software sei im Zuge eines Zivilprozesses (Aktivprozess gegen den Kunden F zu 5 Cg 000/00) gutachtlich beurteilt worden. Der Gutachter habe bereits damals den Source-Code für die Software ausgehändigt bekommen, womit die Existenz derselben nachgewiesen wäre. Das Gutachten des Sachverständigen E vom 21. Jänner 2005 wurde mit Schreiben Ihrer steuerlichen Vertretung vom 25. Februar 2013 dem Bundesfinanzgericht (vormals Unabhängiger Finanzsenat) vorgelegt. Weisen Sie durch geeignete Unterlagen nach, dass es

sich bei der vom Sachverständigen begutachteten Software um die im anhängigen Beschwerdeverfahren streitgegenständliche Produktionssoftware handelte.

Der Versuch, das Schreiben an die im Zentralen Melderegister angeführte Adresse des Beschwerdeführer zuzustellen, blieb ergebnislos. Der Beschwerdeführer ist während des anhängigen Verfahrens an eine dem Bundesfinanzgericht unbekannte Stelle im Ausland verzogen. Das Schreiben gilt gemäß § 8 Abs. 2 ZuStG als zugestellt.

2.4.6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass zur Lieferung der in Rechnung gestellten Produktionssoftware jeglicher Nachweis ebenso fehlt wie zur Frage, ob der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Rechnungslegung als Softwareproduzent Unternehmer war. Dafür zu sorgen, dass dementsprechend schlüssige Beweise vorliegen, ist Aufgabe des Beschwerdeführers. Er ist dieser Verpflichtung im Verfahren nicht nachgekommen. Im Ergebnis teilt daher das Bundesfinanzgericht die Einschätzung der Abgabenbehörde, dass der Beschwerdeführer die strittige Rechnung nur zum Schein ausgestellt hat um der X-GmbH den Vorsteuerabzug und einen entsprechenden Betriebsausgabenabzug zu ermöglichen, ohne selbst die Mehrwertsteuer an das Finanzamt abzuführen und entsprechende Betriebseinnahmen zu versteuern.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

1.1. Nach § 303 Abs. 4 BAO in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 97/2002 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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.

1.2. Neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel rechtfertigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens. Neu hervorgekommen sind solche Umstände, die bereits vor Abschluss des Erstverfahrens bereits bestanden haben, der Behörde aber nicht bekannt waren. Damit bietet die Wiederaufnahme die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungsrelevanten Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 23.10.1990, 89/14/0086; VwGH 11.5.1993, 93/14/0021).

1.3. Erst nach Abschluss des Abgabenverfahrens neu entstandene Tatsachen oder Beweismittel rechtfertigen eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht (VwGH 24.5.1972, 1965/70; VwGH 14.11.1979, 2075/78; VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; VwGH 20.11.1997, 96/15/0221).

1.4. Die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel müssen entscheidungsrelevant sein, somit geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid

herbeizuführen (VwGH 26.4.2000, 96/14/0176). Nicht schon das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, sondern erst der Zusammenhang mit einem anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme. Schon im Wiederaufnahmeverfahren ist daher die Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid zu berücksichtigen (VwGH 2.3.2006, 2002/15/0017).

1.5. Bei der Entscheidung über eine Beschwerde gegen die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur zu prüfen, ob das Verfahren aus den von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Es dürfen nur die gleichen Umstände (die gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Wertung unterzogen werden (VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

1.6. Die Verfügung einer Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 20.1.2010, 2006/13/0015). Nach § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff Billigkeit die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen (VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161). Ziel der Wiederaufnahme von Amts wegen ist es, insgesamt ein rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen (VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114). Bei der Ermessensübung ist daher grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Die Wiederaufnahme eines Verfahrens ist dann nicht zweckmäßig im Sinne des § 20 BAO und daher nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Die Geringfügigkeit muss anhand der steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes beurteilt werden (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0079). Als geringfügig werden nach der Judikatur beispielsweise Änderungen zum erklärten Gewinn von weniger als 1% angesehen (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044). Weder absolut noch relativ geringfügig ist eine Steuererhöhung von 1.015 € bei Änderung der Einkünfte um mehr als 2% (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257). Auch das Verhalten des Abgabenpflichtigen ist bei der Ermessensübung nach § 20 BAO zu berücksichtigen (VwGH 27.8.1998, 93/13/0023).

1.7. Das Finanzamt hat die Wiederaufnahmebescheide mit einem Verweis auf den Bericht über die Außenprüfung begründet. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.03.2017, Ro 2015/15/0030; VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172). Im Bericht über die Außenprüfung wurde zur Begründung der Wiederaufnahme auf die unter den Textziffer 4 getroffenen Feststellungen verwiesen (siehe Punkt II.1. und III.1.). Entscheidend ist im Beschwerdefall somit, ob unter der genannten Textziffer

Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind. Die von der Abgabenbehörde ins Treffen geführte Tatsache, dass der Beschwerdeführer die mit 16. April 2004 datierte Rechnung über die Lieferung von "Produktionssoftware - Assembling von Webmodulen mit automatisierter Connectivity von CMS und Databasestructure - Release 1.7.02" ausgestellt und gesondert Umsatzsteuer in Höhe von 14.500 € ausgewiesen hat, obwohl er die Lieferung nicht ausführte (siehe Punkt III.2.), ist ein entscheidungsrelevanter Umstand, der die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigt. Die Tatsache ist der Abgabenbehörde im Rahmen der Außenprüfung (Beginn am 9. April 2008) zur Kenntnis gelangt, somit erst nach Abschluss des Abgabenverfahrens für die Veranlagung der Umsatzsteuer 2004 (Ausfertigung des Bescheides am 5. Jänner 2006). In der Begründung des angefochtenen Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens wird diese Tatsache angeführt (siehe Punkt III.2.), die Kenntnis darüber hätte im abgeschlossenen Verfahren einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Nachdem die in der Beschwerde vorgetragenen Mängel hinsichtlich der Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens im angefochtenen Bescheid nicht zutreffen beziehungsweise bedeutungslose Formalfehler sind (siehe Punkt III.1.), ist die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2004 auch deshalb gerechtfertigt, weil bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts das öffentliche Interesse an der Einhebung der Abgaben das berechtigte Interesse der Partei überwiegt. Im Sinne der oben angeführten Judikatur (Punkt IV.1.6.) wäre die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zweckmäßig, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind. Bezogen auf den von der Abgabenbehörde herangezogenen konkreten Wiederaufnahmegrund, nämlich den erst im Rahmen der Außenprüfung hervorgekommene Umstand, dass der Beschwerdeführer eine Scheinrechnung mit einem gesondert ausgewiesenen Abgabenbetrag von 14.900,00 € ausgestellt hat, der zu einer Abgabennachforderung in eben dieser Höhe führt, sind die steuerlichen Auswirkungen nicht unbedeutend. Eine Absehen von der Wiederaufnahme wäre im Übrigen auch auf Grund des auf Steuervermeidung gezielten Agierens der Beschwerdeführerin nicht zweckmäßig.

1.8. Damit erweist sich die Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2004 als unbegründet und war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuweisen.

2. Scheinrechnung

2.1. Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 diesen Betrag (VwGH 27.9.1995, 92/13/0310; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0162; VwGH 25.2.2009, 2006/13/0128).

2.2. Der Beschwerdeführer hat mit der zum 16. April 2004 datierten Rechnung über die Lieferung einer Produktionssoftware, gerichtet an die Firma X-GmbH, die Umsatzsteuer in Höhe von 14.900,00 € gesondert ausgewiesen, obwohl er die Lieferung nicht ausgeführt hat. Zudem ist nicht erwiesen, dass der Beschwerdeführer im Beschwerdejahr 2004

Unternehmer war (siehe Punkt III.2.). Somit schuldet er diesen Betrag gemäß § 11 Abs. 4 UStG 1994. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuweisen.

V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 20.01.2015, Ra 2015/02/0003). Rechtsfragen zur Wiederaufnahme des Verfahrens sowie zu den Folgen der Ausfertigung einer Scheinrechnung sind durch die unter Punkt IV. zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits ausreichend geklärt. Zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist der Verwaltungsgerichtshof im Allgemeinen nicht berufen (VwGH 30.01.2015, Ra 2015/02/0015). Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 27. Juni 2017