

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1, sowie die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 im Beisein der Schriftführerin Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die HOLZER & Partner WP STB GmbH, Eichenweg 27, 1140 Wien, vom 25.09.2013 gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 und gegen die vorläufigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 gemäß § 200 Abs 1 BAO der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling, jeweils vom 19.07.2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11.10.2018

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2008 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der Umsatzsteuerbescheid wird insofern abgeändert, als dieser gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt wird.

II. Der Beschwerde gegen die vorläufigen Einkommensteuerbescheide 2008 - 2011 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden geändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Die vorläufig erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2008 sowie Einkommensteuer 2008 bis 2011 werden gemäß § 200 Abs 2 iVm Abs 5 iVm § 279 Abs 1 BAO für endgültig erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) erzielt in den streitgegenständlichen Jahren neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Eine Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 betreffende Außenprüfung versagte dem Bf im Jahr 2008 u.a. den Vorsteuerabzug, resultierend aus

einer Rechnung der D- GmbH in Höhe von 20.000 € (Vorsteuer 4.000 €) sowie aus einer Rechnung der H- GmbH in Höhe von 4.200 € (Vorsteuer 820 €).

Weiters wurde aus der erstgenannten Rechnung der D- GmbH der geltend Aufwand nur in Höhe von 10.000 € anerkannt, wobei der Aufwand in den Jahren 2008 bis 2011 durch die Zehntelabsetzung jeweils um 1.000,00 € gewinnerhöhend korrigiert wurde. Im Einzelnen stellte die **Außenprüfung** dazu im BP-Bericht folgendes fest:

Tz 1: Zinsen

Vom Abgabepflichtigen werden bei den einzelnen Vermietungen Zinsen für die Anschaffung der Liegenschaften in Abzug gebracht. Dieses Fremdkapital werde aufgrund von Darlehensangeboten des Abgabepflichtigen an den Darlehensgeber zur Verfügung gestellt. Die dabei berechneten Zinsen werden in Form einer Excelaufstellung und der verbuchten Zinsen beim Darlehensgeber nachgewiesen. Die Darlehen und Zinsforderungen seien endfällig.

Durch die Betriebsprüfung werde in diesem Zusammenhang festgestellt, dass im Rahmen der Vermietung und Verpachtung, der Gewinn als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werde. Dabei gelte gemäß § 19 Abs 2 EStG, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen seien, in dem sie geleistet werden. Darauf, welches Kalenderjahr die Ausgaben wirtschaftlich betreffen, komme es nicht an. Dh eine Ausgabe liege nur dann vor, wenn der geleistete Geldbetrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden sei und er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über dieses Geld verloren habe. Solange es sich aber nur um eine bloße buchmäßige Darstellung handle, bei welchem der Zinsverpflichtete auch noch weiterhin tatsächlich über den buchmäßig festgestellten Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, liege keine Ausgabe vor, weil die reine Geldbewegung zähle.

Zinsaufwand	2008	2009	2010	2011
1	1.367,30	8.147,95	2.607,41	3.094,91
2	709,94	5.386,57	2.139,42	2.539,42
3		26.293,43	16.326,49	22.041,65
4	165,03	1.220,50	459,11	544,95
5	983,34	9.208,12	3.761,73	4.465,05
6		19.975,53	17.548,68	23.691,67
7				15.994,78
8				16.481,57
9				6.639,17

Tz 2: Rechnungen für Bautätigkeiten

Im Jahr 2008 sei eine Rechnung der Firma H- als Aufwand und Vorsteuer geltend gemacht worden. Wie bereits im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung festgestellt, sei die Vorsteuer dieser Firma wegen mangelhafter Rechnung im Sinne der § 11 und § 12 UStG nicht absetzbar. Dem Finanzamt sei aufgrund umfangreicher Ermittlungen bekannt, dass es sich dabei um eine Firma handle, deren Umsätze im Zusammenhang mit Steuerhinterziehungen stünden und sich der Leistungs- und Rechnungsempfänger nicht mit der nötigen Sorgfalt darum gekümmert habe, wer die handelnden Personen seien.

Die Vorsteuer in Höhe von 820,00 € sei nicht abzugsfähig.

Gleiches gelte für die D- GmbH. Die Rechnung vom 09.05.2008 weise nur eine pauschale Auftragssumme aus ohne auf den Umfang der Arbeiten (m²) einzugehen (20.000,00 € plus 4.000,00 €). Außer der quitierten Rechnung konnten keine Unterlagen vorgelegt werden. Durch den Auftraggeber konnte nicht nachgewiesen werden, mit wem die Vereinbarung und der Auftrag abgeschlossen wurde und ob diese Person auch tatsächlich handlungsbevollmächtigt war. Die Firma sei am 00.00.0000 per Gerichtsbeschluss aufgelöst worden. Die Unterschrift auf der Rechnung und Zahlungsbestätigung stimme mit der Musterzeichnung laut Firmenbuch nicht überein. Laut Erhebungen der Finanz sei die Firma zum Leistungszeitraum an der angeführten Adresse nicht tätig und als Scheinfirma aktiv gewesen. Der Geschäftsführer meldete sich im Zuge des Erwerbs der Geschäftsanteile zwar in Wien an, habe die Wohnung jedoch laut Befragung der Hausverwaltung im Leistungszeitraum nicht benutzt und wurde in Folge offener Mietforderungen durch die Hausverwaltung abgemeldet.

Mangels Urkunden- und Dokumentationswirkung der vorgelegten Rechnung sei die Vorsteuer in Höhe von 4.000,00 € nicht abzugsfähig. Der Aufwand sei nur in Höhe von 10.000,00 € abzugsfähig, weil durch die Betriebsprüfung die Leistung in dieser Höhe als erbracht angesehen werde. Durch die Zehntelabsetzung sei der Aufwand aus dieser Position pro Jahr um 1.000,00 € zu korrigieren.

Entsprechend dieser Feststellungen wurden der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 jeweils am 19.07.2013 erlassen, gegen die der Bf **Berufung (nunmehr Beschwerde)** mit Eingabe vom 23.09.2013 erhoben hat. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

1. Beschwerde Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 19.07.2013

Zu den im Betriebsprüfungsbericht vorgebrachten Argumenten ist wie folgt Stellung zu nehmen:

Umsatzsteuergerechte Rechnung / Pauschale Auftragssumme / fehlende "m²"

Die vorliegende Rechnung der D- GmbH enthielte alle geforderten Rechnungsmerkmale gemäß § 11 Abs 1 UStG. Die Vereinbarung eines pauschalen Gesamtbetrages von 20.000,00 € zuzüglich 20% USt für die Herstellung einer Vollwärmeschutzfassade (8 cm Stärke) sowie Anbringung eines Edelputzes (Stärke 1,5 mm) am Haus xy wäre geschäftsüblich und zweckmäßig.

Der Umfang der vorzunehmenden Arbeiten (Herstellung der Fassade) wäre durch die tatsächlichen Abmessungen des Hauses eindeutig definiert. Die zusätzliche Angabe der "1112" auf der Rechnung bringe somit keinen zusätzlichen Erkenntniswert und wäre aufgrund der Vereinbarung einer pauschalen Auftragssumme auch gegenstandslos.

Die Vereinbarung einer pauschalen Auftragssumme für die zu erbringende Leistung (= Herstellung Vollwärmeschutzfassade am Haus xy) und Zahlung erst nach erfolgter, mängelfreier Leistungserbringung (Zug um Zug) stellte aus Sicht des Auftraggebers die zweckmäßigste und wirtschaftlich vernünftigste Vorgangsweise dar.

Der Umfang der Leistung und das Entgelt wäre zweifelsfrei definiert, so dass der durch die Betriebsprüfung erfolgte Einwand "Pauschale Aufwandssumme" und "fehlende m²" ins Leere gehe und jedenfalls nicht als Argument für einen formalen Rechnungsmangel im Sinne des § 11 Abs 1 UStG herangezogen werden könne.

Nachweis mit wem die Vereinbarung und der Auftrag abgeschlossen wurde und ob diese Person tatsächlich handlungsbevollmächtigt war

Grundsätzlich wäre zur geübten Praxis bei der Beauftragung von Instandhaltungsmaßnahmen wie folgt zu erläutern:

Der Bf ist Geschäftsführer mehrerer Unternehmen (insbesondere xx mit zahlreichen Filialstandorten in Österreich und Deutschland) und infolge des hiermit verbundenen zeitlichen Engagements mit der Verwaltung der Zinshäuser nicht befasst. Die Zinshäuser stünden in Eigenverwaltung und würde diese durch Herrn Vater (Vater des Bf, vormals Lehrer seit mehreren Jahren in Pension) wahrgenommen werden.

Laufende kleinere Wartungs- und Instandhaltungsarbeiten würden durch eigenes Personal (Dienstnehmer der S- GmbH) ausgeführt werden.

Die Beauftragung von Baufirmen erfolgte bei größeren Instandsetzungsmaßnahmen und wäre daher selten.

Zu einer Häufung im Jahr 2008 wäre es deshalb gekommen, weil der Bf den 3/4 Anteil am Zinshaus 5, gg von seinem Großvater Großvater geerbt hatte und das Zinshaus in einem sehr schlechten Zustand gewesen war.

Bei der Instandsetzungsmaßnahme in 2008 sei Herr Vater durch Herrn Baumeister unterstützt worden. Herr Baumeister sei ein (pensionierter) Baumeister, den Herr Vater von der Errichtung seines eigenen, privaten Einfamilienhauses (vor Jahrzehnten) her kannte. Die durchzuführenden Arbeiten wären gemeinsam mit Herrn Baumeister grob kalkuliert worden. In weiterer Folge wäre es zu einem Termin auf der Baustelle gekommen, bei dem die durchzuführenden Arbeiten mit dem Bauunternehmen (Vermittlung durch Herrn Baumeister) besprochen wurden und ein Fixpreis vereinbart wurde. Die ordnungsgemäße Durchführung wäre durch Kontrolle der Arbeiten und Bezahlung nach Leistungserbringung sichergestellt worden.

Aufgrund des nicht hohen Auftragswertes (20.000,00 € netto) hätte sich diese Art der Auftragsabwicklung bewährt.

Bis Mitte 2008 wären vom beauftragten Bauunternehmer keine schriftlichen Bestätigungen (wie zB Firmenbuchauszug, Gewerbeanmeldung, Ausweiskopien vom Geschäftsführer, Bescheid über Erteilung UID-Nr., Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes, etc.) abverlangt worden. Aufgrund eines Vorfalles Mitte 2008 (Kontaktaufnahme seitens des FA FA, die gegen einen Subunternehmer eines durch den Bf beauftragten Bauunternehmers mit Exekutionen vorgegangen sind und eine allfällige bestehende Forderung des Subunternehmers gegenüber dem Bf pfänden wollten.) wurde die Thematik und mögliche Risiken aus der ungewollten Beschäftigung unseriöser Unternehmen evident. Als Konsequenz aus diesen Vorfall wären ab diesem Zeitpunkt den zu beauftragenden Bauunternehmen vor Auftragserteilung zahlreiche Bestätigungen (in weiterer Folge einschließlich einer aktuellen Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes) abverlangt worden.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters wäre die Einholung derartiger Bestätigungen vom Gesetzgeber nicht gefordert und leitete sich daraus - mangels gesetzlicher Notwendigkeit - naturgemäß auch keine „Besserstellung“ im Zusammenhang mit der Anerkennung von seitens des Bauunternehmens in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträgen ab.

Der durch die Betriebsprüfung ohne konkrete Nachweise (offenbar auf Weisung) erhobene Generalverdacht, dass sämtliche Auftraggeber bestimmter, identifizierter, betrugsverdächtigen Firmen, fahrlässig gehandelt hätten bzw. "sich nicht mit der nötigen Sorgfalt darum gekümmert hätten", wäre abzulehnen und rechtstaatlich sehr bedenklich.

In diesem Zusammenhang wäre zu berücksichtigen, dass diese Auffassung der Finanz eine Vorlaufzeit von 5 Jahren hatte (Leistungserbringung in 2008 / Prüfung in 2013), die sich offenbar auf mehrjährige intensiven Nachforschungen und polizeilichen Ermittlungen stützte. Im Zuge der steuerlichen Betriebsprüfung wäre weder offengelegt worden, ob es sich bei der gegenständlichen D- GmbH um eine erwiesene „Betrugsfirma“ handelte, noch welche konkreten Beweise für eine derartige Annahme sprechen könnten.

Selbst für den Fall, dass der D- Verfehlungen - welcher Natur immer - anzulasten wären, hätte dies keinen Einfluss und keine Bedeutung für die im März bis April 2008 hergestellte Vollwärmeschutzfassade am Haus 5, gg. Die Leistung sei ordnungsgemäß erbracht, ordnungsgemäß abgerechnet und bezahlt worden.

Die Umfang und Qualität der erbrachten Leistung sei unbestritten und wurde der Prüferin mehrfach im Zuge der Prüfung angeboten, die hergestellte Fassade selbst in Augenschein zu nehmen. Bereits im Zuge der der gegenständlichen Betriebsprüfung vorangegangenen Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 2003 bis 2008 (Durchführung beginnend mit Oktober 2009/ Frau ADir. zz) sei eine Fotodokumentation zum Zustand des Hauses 5 vor Sanierung übergeben worden.

Im Geschäftsleben sei es nicht üblich, sich von jeder Kontaktperson Nachweise für die eigene Handlungsvollmacht aushändigen zu lassen. Die dargestellte Art der Abwicklung des Sanierungsauftrages (insbesondere Zahlung Zug um Zug) machten dies auch nicht

notwendig. Jedenfalls stelle der schriftliche Nachweis der „Handlungsvollmacht“ des Ansprechpartners kein formales Kriterium für den Vorsteuerabzug dar.

Die Firma wurde am 00.00.0000 per Gerichtsbeschluss aufgelöst. Die Unterschrift auf der Rechnung der Zahlungsbestätigung stimmt mit der Musterzeichnung laut Firmenbuch nicht überein. Laut Erhebungen der Finanz war die Firma zum Leistungszeitraum an der angeführten Adresse nicht tätig und als Scheinfirma aktiv. Der Geschäftsführer meldete sich im Zuge des Erwerbs der Geschäftsanteile zwar in Wien an, hat die Wohnung jedoch laut Befragung der Hausverwaltung im Leistungszeitraum nicht benutzt und wurde in Folge offener Mietforderungen durch die Hausverwaltung abgemeldet. (Schlussfolgerung: Scheinfirma - keine Urkunden- und Dokumentationswirkung der Rechnung)

Die gegenständlichen Ausführungen erfolgten erst im Zuge der Niederschrift zur Betriebsprüfung. Inwieweit diese Sachverhalte zutreffen, sei nicht bekannt.

Die Qualität der einzelnen Aussagen / Behauptungen in Bezug auf die Aberkennung des Vorsteuerabzugs sei nicht ableitbar.

In diesem Zusammenhang ist grundsätzlich festzuhalten:

- Die Originalunterschrift des Geschäftsführers auf Rechnungen sei kein Rechnungsmerkmal.
- Die Tätigkeit des Bauunternehmens werde naturgemäß vorrangig auf der Baustelle entfaltet. Besprechungen fänden aus diesem Grund zweckdienlicher Weise auf der Baustelle statt. Eine Überprüfung der Geschäftsanschrift im Hinblick auf eine tatsächliche Geschäftsausübung im Zeitpunkt der Rechnungslegung durch den Bf sei praktisch nicht durchführbar (einschließlich der diesbezüglichen Nachweisführung). Anders verhalte es sich jedoch, wenn die schlichte Auskunft einer Hausverwaltung als geeigneter und ausreichender Nachweis für die Richtigkeit der Geschäftsanschrift als Ort der tatsächlichen Geschäftsausübung angesehen werde. Da gemäß einschlägigen Entscheidungen selbst die im Firmenbuch eingetragene Geschäftsanschrift „keine Vermutung der Richtigkeit genießen“, mute es sehr seltsam an, dass den Auskünften von Hausverwaltungen eine derart hohe Beweiskraft zukommen soll.

Die gegenständliche Bauleistung sei durch die D- GmbH erbracht worden. Dieser Annahme entgegenstehende Nachweise (soweit es diese gibt) lägen nicht vor und seien zu keinem Zeitpunkt bekannt gewesen. Auch im Zuge der Betriebsprüfung seien keine diesbezüglichen Nachweise vorgelegt worden.

Erst im Zuge der Niederschrift seien diesbezügliche Ausführungen seitens der Betriebsprüferin erfolgt, deren Richtigkeit sich einer Überprüfung unsererseits entziehe. Darüber hinaus seien die angeführten Indizien kein Nachweis dafür, dass die gegenständliche Hausfassade nicht durch die D- GmbH hergestellt wurde. Es sei der D- GmbH auch freigestanden, sich bei der Durchführung der Leistung eines Subunternehmers zu bedienen.

Die Qualifikation der D- GmbH als sogenannte "Scheinfirma" stelle eine "Schutzbehauptung" seitens der Finanz dar und gründet sich - nach offenbar 5 jährigen Nachforschungen (offenbar unterstützt von polizeilichen Ermittlungen) - auf vage Indizien. Wenn jedoch die Finanz nach mehrjährigen intensiven Recherchen zu keinem eindeutigen Ergebnis kommt, sei dem Auftraggeber einer einmaligen Bauleistungen, die ordnungsgemäß erbracht und abgerechnet wurde, mit Sicherheit kein Vorwurf zu machen oder zu geringe Sorgfalt zu unterstellen.

2. Beschwerde Einkommensteuerbescheid 2008, 2009, 2010 und 2011 vom 19.07.2013

Beantragt werde die Festsetzung der Einkommensteuer unter

- a) Berücksichtigung des Aufwands aus der Leistung der D- GmbH in Höhe von 20.000,00 € netto (betrifft 2008 bis 2012);
- b) Berücksichtigung des (bezahlten) Zinsaufwandes von 4.891,57 € in 2009.

Die Beschwerde wird wie folgt begründet:

2.1. Aufwand aus der Leistung der D- GmbH in Höhe von 20.000,00 € netto

Der Aufwand aus der Leistung der D- GmbH von 20.000,00 € wurde laut Ausführungen in der Niederschrift! / Prüfungsbericht vom 16.07.2013 aus folgenden Gründen nur zur Hälfte anerkannt: Der Aufwand sei nur in Höhe von 10.000,00 € abzugsfähig, weil durch die Betriebsprüfung die Leistung in dieser Höhe als erbracht angesehen wird.

Betreffend grundsätzliche Ausführungen werde auf obige Begründung zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 verwiesen.

Dem Bf sei nicht bekannt und enthalte der Bescheid auch keine Begründung dazu, warum die Betriebsprüfung zur Überzeugung gelangt sei, dass die Leistung nur zur Hälfte als erbracht anzusehen sei.

Die Vollwärmeschutzfassade sei ordnungsgemäß erstellt worden. Die Kosten für die Herstellung der Vollwärmeschutzfassade seien angemessen. Die Betriebsausgabe sei durch Zahlungsbestätigung und ordnungsgemäße Rechnung belegt. Um allfällige Zweifel auszuräumen sei die Besichtigung des Hauses mit der neuen Fassade mehrfach angeboten, seitens der Betriebsprüferin jedoch abgelehnt worden. Der Zustand des Hauses vor Sanierung ist durch Fotos dokumentiert und wurde diese bereits bei einer vorangegangenen Prüfung vorgelegt.

2.2. Berücksichtigung des (bezahlten) Zinsaufwandes von 4.891,57 € in 2009

2.2.1. Vorbemerkung

Die Zinshäuser wurden im erheblichen Umfang durch Fremdkapital (Darlehen) finanziert. In den Jahren 2009 bis 2011 wurden die Zinsen nicht getilgt, sondern der Schuldenstand vergrößert.

Im Sinne der Einkommensteuerrichtlinien (EStR, Abschn. 13 zu § 19 Rz 4614) "... Zugeflossen sind Zinsen und Wertsicherungsbeiträge auch dann, wenn vereinbart wird, die Ansprüche in ein neues Darlehen umzuwandeln", wurden die Zinsen periodenrichtig als Betriebsausgabe berücksichtigt (vgl. auch Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 19 Tz 40 mit Literaturverweisen):

„Die Finanzverwaltung nimmt dagegen den Abfluss von Zinsen und Spesen mit der jeweiligen Belastung an, gleichgültig ob ein Guthaben verringert oder der Schuldenstand vergrößert wird (EStR 1984 Abschn. 22 Abs. 2; ebenso Taucher, Zufluss-Abfluss-Prinzip, 50; einschränkend auf Kontokorrentverhältnisse Quantschnigg/Schuch, § 19 Tz 35; offen gelassen in E 18.01.1994, 93/14/0164, 1994, 580). Wird für die Bezahlung der Zinsen ein Darlehen aufgenommen, dann erfolgt der Abfluss mit Verrechnung der Zinsen (Quantschnigg/Kohler/Lattner/Herzog, Erlässe 177)."

Die Anerkennung der Zinsen durch die Betriebsprüfung erst im Zahlungszeitpunkt stelle lediglich eine Verschiebung der Ausgabenwirksamkeit der Zinsen in spätere Jahre dar und werde diese Feststellung durch gegenständliche Berufung nicht bekämpft.

2.2.2. bezahlter Zinsaufwand von 4.891,57 € in 2009

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die gesamten Zinsaufwendungen 2009 für das Zinshaus 6 von 19.975,53 € ausgeschieden. Die Zinsaufwendungen entfallen jedoch im Ausmaß von

- 15.083,96 € auf Darlehenszinsen für den Hauskauf (Vergrößerung Schuldenstand des Darlehens zum 31.12.2009) und
- 4.891,57 € auf Darlehenszinsen für einen im Zuge des Hauskaufes übernommenen, bestehenden Darlehens bei UniCredit Bank Austria AG.

Das Darlehen Bank Austria wird durch halbjährliche Annuitäten getilgt und war das Darlehen in 2010 vollständig getilgt.

Die Darlehenszinsen von 4.891,57 € wurden in 2009 bezahlt und seien daher in 2009 als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. In der Anlage werde das Schreiben seitens Bank Austria vom 19.05.2010 zum gegenständlichen Darlehen sowie die Abrechnung der Hausverwaltung Hausverwaltung zum Haus 6 für 2009 übersendet.

Der Bf beantragte der Beschwerde Folge zu geben.

Mit Beschwerdeverentscheidungen gemäß § 262 BAO, jeweils vom 18.06.2014 wurde die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008, 2010 und 2011 als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wurde teilweise Folge gegeben, in dem die als Betriebsausgaben geltend gemachten Darlehenszinsen in Höhe von 4.891,57 € anerkannt werden.

Mit Eingabe vom 26.06.2014 stellte der Bf einen Vorlageantrag und beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch einen Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Ergänzend wurde vorgebracht, dass keine Nachweise vorlägen, dass es sich bei der D- GmbH um eine "Scheinfirma" handle. Obwohl die Leistung tatsächlich erbracht (unstrittig - vgl auch obenstehende Begründung zur Beschwerdeentscheidung) und bezahlt worden sei, erfolgte die Schätzung der Betriebsausgaben mit 50% des Rechnungsbetrages. Die Maßgaben für die Schätzung seien nicht offen gelegt worden und seien nicht nachvollziehbar. Die Schätzung verwundere umso mehr, als noch im Zuge der Betriebsprüfung der vereinbarte Preis für die Vollwärmeschutzfassade als günstig beurteilt wurde.

Obwohl die durch die Herstellung der Vollwärmeschutzfassade entstandenen Kosten eindeutig belegt seien, wären selbst bei Anzweiflung dieser Belege, die Kosten zur Gänze als Betriebsausgaben anzuerkennen, weil sie (zumindest) glaubhaft gemacht worden seien (vgl. VwGH vom 14.09.1988, 86/13/0150: "Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich.").

Die Herstellung einer Vollwärmeschutzfassade für ein dreistöckiges Zinshaus (Nutzfläche 660 m²) um 10.000,00 € erscheine in keiner Weise realistisch oder glaubhaft.

Diese Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In der mündlichen Verhandlung am 11.10.2018 wurde ergänzend vorgebracht:

Steuerlicher Vertreter: Die Problematik dieses Falles ist eine rechtsstaatliche. Die Vorgangsweise des FA entspricht nicht dem rechtsstaatlichen Grundprinzip, da das FA Jahre später vorbringt, dass der leistende Unternehmer eine Scheinfirma ist.

In den streitgegenständlichen Jahren war es noch nicht üblich, dass die Auftraggeber Firmenbuchauszüge, Unbedenklichkeitsbescheinigungen etc. des Leistenden abfragt. Dazu wird angemerkt, dass diese Abfragen auch gesetzlich nicht gefordert sind. Es kann nicht sein, dass der Staat einem Auftraggeber die Überwachungsfunktion überträgt, dies müsste der Staat machen.

Es wird die Frage in den Raum gestellt: Wie wird eine Firmenadresse kontrolliert? Selbst bei Abfragen dieser Nachweise besteht trotzdem die Gefahr, dass es sich beim leistenden Unternehmer um eine Scheinfirma handelt.

Bf.: Ich habe das Zinshaus geerbt. Es war damals eine Ruine, die ich renovierte. Kleinere Sachen wurden selbst gemacht, größere Arbeiten übergab ich den Firmen. Das streitgegenständliche Unternehmen wurde mir von meinem Vater empfohlen. Es wurde das beste Angebot gemacht. Die vereinbarten Leistungen wurden in der Zeit erbracht. Für mich bestand kein Verdacht. Ich habe mir nichts zu Schulden kommen lassen. Seit dieser „Sache“ bekomme ich keine Professionisten mehr. Wenn man eine Unbedenklichkeitsbescheinigung verlangt, lehnen die Unternehmen den Auftrag ab.

Wie soll ich als „Normalsterblicher“ diesen Nachweis erbringen, dass es sich beim leistenden Unternehmen um keine Scheinfirma handelte?

Amtsvertreterin: Das FA beantragt die Abweisung der Beschwerde und verweist auf die Ausführungen im Akt.

Prüferin: Man könnte bekanntere Firmen beauftragen und solche mit Referenzen. Das Anbot wurde nur mündlich erteilt und es gab keine weiteren Angebote.

Bf.: Ich habe kein weiteres Angebot eingeholt, weil die leistende Firma die Bezahlung erst nach erbrachter Leistung verlangte und es wurde auch erst danach bezahlt.

Steuerlicher Vertreter: Dass es sich bei dieser Firma um eine Scheinfirma handelt, ist lediglich eine Behauptung. Es wurde kein Nachweis vorgelegt, dass es sich tatsächlich um eine Scheinfirma handelte.

Amtsvertreterin: Bezüglich des Wohnsitzes des Gf. des leistenden Unternehmens gab es eine Erhebung.

Bf.: Ich habe dieses Geschäft nicht persönlich abgewickelt. Dies übernahm mein Vater. Ich habe die € 24.000,00 meinem Vater übergeben. Und dieser hat den Betrag ausbezahlt. Für uns lag kein Grund vor, an der Rechtmäßigkeit dieses Unternehmens zu zweifeln, da alles reibungslos funktionierte.

Hinsichtlich des anerkannten, weil erbrachten Aufwandes (50%), besteht die Berechtigung des FA zu schätzen. Die Schätzung muss jedoch begründet und nachvollziehbar sein. Es kann nicht sein, dass pauschal der Aufwand mit 50% nicht anerkannt wird. Das FA meinte zuerst, dass der Betrag relativ günstig sei. Für uns ist es nicht nachvollziehbar, warum der Aufwand nur mit 50% berücksichtigt wird.

Prüferin: Es gibt keine Vergleichsangebote. Wenn es andere Angebote gegeben hätte, hätte ich Parameter für eine andere Schätzung zur Verfügung gehabt. Für mich gab es einen (internen) Verfahrensleitfaden für diese Prüfung.

Der Bf beantragte abschließend, der Beschwerde Folge zu geben.

Hingewiesen wird, dass die am 31. Dezember 2013 anhängigen offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg ist anzumerken, dass im gegenständlichen Verfahren nur die steuerlichen Auswirkungen im Zusammenhang mit der Rechnung der D- GmbH (Vorsteuer und Aufwand) strittig sind.

Diesbezüglich bestanden für die Abgabenbehörde aufgrund ihrer Ermittlungsergebnisse Zweifel daran, wer die dargestellten Fremdleistungen an den Bf erbracht hat und wer als Empfänger der von dem Bf geltend gemachten Aufwendungen anzusehen ist und hat diese Rechnung als eine von einer Scheinfirma ausgestellt qualifiziert.

Den übrigen in der Beschwerde angefochtenen Feststellungen der Außenprüfung wurden im Rahmen der Beschwerdeentscheidung Folge gegeben und sind nicht mehr verfahrensgegenständlich. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Beweiswürdigung

D- GmbH

Nachdem der Bf einen 3/4 Anteil des verfahrensgegenständlichen Gebäudes im Jahr 2008 erbte, nahm er wegen des schlechten Bauzustandes eine umfangreichere Sanierung vor. Die Geschäftsanbahnung und Abwicklung des Bauvorhabens (Vollwärmeschutzfassade) führte der Vater des Bf mit einem Bekannten, Herrn Baumeister durch.

Die in Rede stehende Rechnung in Höhe von 20.000 € plus 4.000 € Umsatzsteuer wurde am 09.05.2008 von der D- GmbH ausgestellt. Der Leistungsgegenstand, eine Vollwärmeschutzfassade, wurde pauschal verrechnet und der Rechnungsbetrag nach Fertigstellung am 00.00.0000 bar bezahlt.

Der Geschäftsführer und Alleingesellschafter des auf der Rechnung aufscheinenden Unternehmens ist Gf, geboren am 55.55.5555. Dieser war seit 27.04.2007 Geschäftsführer und Alleingesellschafter der D- GmbH. Die Wohnadresse des Geschäftsführers ist ident mit jener der im Firmenbuch angeführten Geschäftsanschrift.

Ermittlungen der Abgabenbehörde haben ergeben, dass der Geschäftsführer Gf an der besagten Adresse nicht wohnhaft war und die Hausverwaltung Gf aufgrund offener Mietzahlungen letztendlich im ZMR abgemeldet hat.

Über die Firma D- GmbH wurde am 00.00.0000 der Konkurs eröffnet. Ab 17.05.2008 ist für die Abwicklung der Geschäfte der Masseverwalter zuständig.

Der Konkurs wurde am 33.33.3333 aufgehoben und die Firma am 11.11.1111 im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht.

Unstrittig ist, dass außer der Rechnung keine Unterlagen über diesen Auftrag vorhanden sind.

Der Bf behauptet, die Rechnungen seien rechtmäßig und die Leistungen seien von der D- GmbH erbracht worden.

Für die strittigen, vom Finanzamt nicht anerkannten Aufwendungen an die D- GmbH gibt es außer der vorliegenden Rechnung samt Barzahlungsquittung in Gesamthöhe von brutto 24.000 € keine Belege, wie Angebote, Kostenvoranschläge, Arbeitsnachweise, Stundenaufzeichnungen, Abnahmeprotokolle oder ähnliche Unterlagen. Nachprüfbare Namen von befugten Beschäftigten der D- GmbH wurden nicht genannt.

Die Bezahlung erfolgte in bar auf der Baustelle, sodass der Geldfluss nicht nachprüfbar ist.

Ausschlaggebend für den Bf für die Auftragsvergabe war der Umstand, dass erst nach Fertigstellung der Fassade Rechnung gelegt wurde, und die Leistung zu bezahlen war, sowie dass auch keine Akontozahlung zu tätigen war.

Rechtslage

Strittig ist nun, ob die Vorsteuer aufgrund dieser Rechnung anzuerkennen ist bzw der beantragte Aufwand als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gewinnmindernd abgezogen werden kann.

§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1988 lautet: Der Umsatzsteuer unterliegen folgende Umsätze: Die Lieferung und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

§ 2 Abs 1 UStG 1994 lautet: Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt .

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

§ 11 Abs 1 UStG 1994 zählt all jene Merkmale einer Rechnung auf, die vorliegen müssen, um beim Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug zu gewährleisten. Führt ein Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 aus, so ist er berechtigt, und soweit er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt, auf Verlangen des anderen verpflichtet, Rechnungen auszustellen.

Nach § 11 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. 663/1994 müssen Rechnungen grundsätzlich folgende Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt.
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4 UStG 1994) und den anzuwendenden Steuersatz;
6. den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Gemäß § 11 Abs 3 UStG 1994 ist für die unter § 11 Abs 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geforderten Angaben jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

Bei den Erhebungen des Finanzamtes, deren Ergebnis der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichtes als glaubhaft erachtet, konnten an der Rechnungsadressen keine Betriebsräumlichkeiten des Unternehmens festgestellt werden. Die ausgewiesene Adresse ist ident mit der Wohnanschrift des Geschäftsführers und Alleingesellschafter der Gesellschaft. Der Geschäftsführer und Alleingesellschafter meldete sich im Zuge

des Erwerbs der Geschäftsanteile laut ZMR an, hat jedoch die Wohnung nie benutzt und wurde wegen offener Mietforderungen durch die Hausverwaltung abgemeldet. Einen weiteren Wohnsitz im Inland gibt es nicht.

Aus den Ermittlungsergebnissen ergibt sich damit eindeutig, dass weder der Ort der Geschäftsleitung noch der Geschäftstätigkeit im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sich im Leistungs- und Abrechnungszeitpunkt an den angegebenen Rechnungsadressen befunden hat.

Daran vermag auch der Umstand, dass es sich bei den Rechnungsadressen um die Geschäftsanschriften laut Firmenbuch gehandelt hat, nichts zu ändern. Es gibt keinen wie auch immer gearteten, sich auf steuerliche Belange ausdehnenden Vertrauensschutz hinsichtlich einer im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsadresse (welche eine bloße Zustelladresse sein kann), die nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. § 15 HGB (nunmehr UGB) gilt lediglich für den Geschäftsverkehr und schützt den guten Glauben Dritter im Geschäftsverkehr an wichtige Tatsachen und Rechtslagen. Im Bereich des öffentlichen Rechts greift § 15 HGB (nunmehr UGB) nicht (vgl. Krejci, Handelsrecht, 2. Auflage, Wien 2001, 57 und beispielsweise die Entscheidung des OLG Wien, 28R57/98b vom 29.05.1998, wonach die im Firmenbuch eingetragene Geschäftsanschrift einer GmbH trotz Eintragungspflichten bzw. der Publizität des § 15 HGB (nunmehr UGB) keine taugliche Abgabestelle für die Zustellung eines Konkursöffnungsantrages ist, wenn der Empfänger dort nie irgendeine Tätigkeit ausgeübt hat).

Der gemäß § 4 GmbHG im Gesellschaftsvertrag einer GmbH zwingend zu nennende Sitz soll prozessuale Zuständigkeiten örtlich festlegen und den Ort determinieren, an dem die Generalversammlung statt zu finden hat (§ 36 GmbHG). Der Sitz der Gesellschaft muss aber keinesfalls mit dem Ort, von dem aus die Verwaltung der Gesellschaft geführt wird oder die Gesellschaft ihre laufende Geschäftstätigkeit entfaltet, identisch sein. Aus diesem Grund erfolgen diesbezüglich durch das Firmenbuchgericht weder Überprüfungen bei der Ersteintragung noch bei späteren Verlegungen (vgl. Koppensteiner, GmbHG-Kommentar, § 4 Rz. 4f).

Die Angaben im Firmenbuch zum Sitz bzw. zur Geschäftsanschrift lassen daher keine Aussagen über den Ort der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zu. Aus diesen rechtlichen und faktischen Gründen kann daher im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug kein Vertrauensschutz in Bezug auf eine im Firmenbuch eingetragene Geschäftsadresse als "richtige" Rechnungsadresse bestehen.

Gleiches gilt für etwaige vorgelegte Bescheinigungen der Gewerbe- oder Finanzbehörden angeführten (Zustell-)Adressen der Unternehmen.

In Bezug auf die umsatzsteuerliche Beurteilung hat der VwGH im Erkenntnis vom 26.03.2014, 2009/13/0172 unter Bezugnahme auf die Judikatur des EuGH dargelegt: *"Wie der EuGH in mittlerweile ständiger Judikatur ausführt, ist das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird."*

Die objektiven Kriterien für den Vorsteuerabzug sind demnach nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht. Gleiches gilt aber auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist."

In seinem Erkenntnis vom 14.10.2010, 2008/15/0124 führt der VwGH aus: *"Konnte aber die belangte Behörde ohne Verletzung von Verfahrensvorschriften davon ausgehen, dass die I GmbH nicht der Erbringer der in den Rechnungen bezeichneten Leistungen gewesen ist und auch nicht die in den Rechnungen genannten Beträge erhalten hat, dann wurde der Beschwerdeführerin die Geltendmachung der in diesen Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer zu Recht versagt und die in den Rechnungen ausgewiesenen Beträge zu Recht nicht als Betriebsausgabe zugelassen."*

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind.

Danach sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH vom 26.01.2004, 2000/17/0172, VwGH vom 21.02.2007, 2005/17/0088, VwGH vom 15.12.2009, 2006/13/0136).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH vom 23.02.1994, 92/15/0159).

Gemäß § 138 BAO ist der Abgabepflichtige dazu verpflichtet die Richtigkeit seiner Angaben, durch Vorlage entsprechender Unterlagen zu beweisen.

Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren alles als Beweismittel in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Bf bzw in seinem Auftrag sein Vater bzw dessen Bekannter, ein pensionierter Baumeister, gab einer Person auf der Baustelle den Auftrag für die Vollwärmeschutzfassade. Aufgrund der vorliegenden Rechnung gibt es keinen Hinweis

auf die tatsächliche Dauer der Arbeiten (Leistungszeitraum "März-April 2008"), Anzahl der Arbeiter und der Arbeitsstunden, oder etwa die Höhe des Materialeinsatzes in mengen- und wertmäßiger Hinsicht.

Fehlender Wohnsitz des Gf. der Subunternehmerin

Die Aussenprüfung hält in ihrem Bericht fest, bei Erhebungen an der Sitzadresse der D- GmbH hätten sich keine Anhaltspunkte für eine dort ausgeübte Geschäftstätigkeit ergeben, denn die Gesellschaft sei am angeblichen Betriebsort nicht existent und der Geschäftsführer unauffindbar.

Auch wenn ein Wohnsitz eines Geschäftsführers im Inland nicht Voraussetzung für die Tätigkeit einer in Österreich eingetragenen Gesellschaft ist, ist festzustellen, dass ungeachtet einer entsprechenden Vorschrift dessen Fehlen ein Indiz für die mangelnde Leistungserbringung sein kann (vgl. VwGH vom 22.10.2010, 2007/15/0173: *"Die S. GmbH war an der im Firmenbuch angegebenen Anschrift ebenso unbekannt wie ihr Geschäftsführer, der nach den Meldedaten sich am 12. Juli 2001, also lange vor den Rechnungsdaten, ins Ausland abgemeldet hat. Das Beweisverfahren hat daher keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass durch die behaupteten Gesellschaften Leistungen an die Gemeinschuldnerin erbracht worden sind..."*).

Aufnahme der Geschäftsbeziehungen

Der Bf hat keine Unterlagen, die im Zuge der Aufnahme von Geschäftsbeziehungen üblicherweise erstellt bzw. übernommen werden vorgelegt, was einen Verstoß gegen die abgabenrechtliche Mitwirkungspflicht darstellt. Als unbedenkliche und taugliche Maßnahme zur Überprüfung der Seriosität und Existenz des jeweiligen Geschäftspartners ist die Beschaffung von Unterlagen dann geeignet, wenn sie vergleichsweise kurze Zeit vor Aufnahme von Geschäftsbeziehungen erfolgen und einen aktuellen Status darstellen.

Unterlagen wie Firmenbuchauszüge, Bestätigungen von UID-Nummern, Steuernummern udgl. kommt dabei lediglich Indizwirkung zu, aus deren Vorhandensein aber noch keinesfalls eindeutig geschlossen werden kann, dass das abgefragte Unternehmen die Leistungen auch tatsächlich erbracht hat oder nicht.

Unbestritten ist, dass der Bf sich nicht um die Vergabe der Aufträge gekümmert hat, sondern dies seinem Vater bzw dessen Bekannten, einem ehemaligen und damals bereits pensionierten Baumeister überlassen hat. Erschwerend kommt hinzu, dass auch keine weiteren Unterlagen (Aufstellung der durchzuführenden Arbeiten, Kostenvoranschläge, Bautagebücher, Korrespondenz) vorgelegt werden konnten.

Die Ansicht des Bf, dass (unabhängig von der Leistungserbringung) mit Sicherheit davon ausgegangen werden konnte, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Unternehmen auch (operativ) tätig waren (und nicht z.B. in Betrugsabsicht gegründet oder fortgeführt wurden, wobei Hintermänner über entsprechende Unterlagen verfügten) ist nicht zutreffend. Es ist vielmehr auf die tatsächlichen Gegebenheiten abzustellen.

Unterlagen über die laufende Geschäftsbeziehung

Das vollständige Fehlen schriftlicher Unterlagen bezogen auf eine bestehende Geschäftsbeziehung ist unverständlich, da etwa bei auftretenden Unklarheiten über den konkret vereinbarten Leistungsumfang im Zweifel ständig Rücksprache gehalten werden müsste und nachträgliche erkannte Leistungsstörungen im Falle (gerichtlicher) Auseinandersetzungen auf unüberwindliche Beweisprobleme stoßen würden.

Zahlungen in bar

Die Zahlungen zur Begleichung der erbrachten Leistungen erfolgte in bar, ohne dass von dieser Person eine Vollmacht vorgelegt wurde. Es ist zutreffend, dass das Vorhandensein schriftlicher Vollmachten keine zivilrechtlich geforderte Voraussetzung darstellt.

Im vorliegenden Fall konnte der Bf aber (zusätzlich zu den übrigen vorliegenden Verdachtsmomenten für das Vorliegen von einer Scheinfirma) auch nicht bekanntgeben, wer (Name, Adresse) als Bevollmächtigter für die jeweilige Firma aufgetreten ist und die Zahlungen in Empfang genommen hat.

Festgestellt wurde im Einzelnen, dass auch bei behaupteter Zahlung an den Geschäftsführer die auf der Rechnung aufscheinende Unterschrift nicht mit jener der Musterzeichnungserklärung im Firmenbuch übereinstimmt. Wer Empfänger des Geldbetrages für die jeweilige Leistung war, ist nicht ersichtlich.

Die Unauffindbarkeit des Geschäftsführers der Unternehmerin, die Nichtexistenz der Firma an der in den Rechnungen aufscheinenden Adresse, die Tatsache, dass keine ausreichende Erklärung, wer an Stelle des Geschäftsführers die Gelder in Empfang genommen hat, waren ausreichend maßgebliche Gründe für die Annahme, dass die D- GmbH nicht Empfänger der Zahlungen war und die in den Rechnungen abgerechneten Leistungen nicht erbracht hat.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 26.02.2002, 2000/13/0013 erwogen:

"Gerade der Erweisbarkeit des Zahlungsflusses kommt im gegebenen Zusammenhang aber entscheidendes Gewicht zu. Geht es doch darum, wer als letzter in der Kette der Subunternehmer über jene Gelder verfügt hat, welche für die Bezahlung nicht gemeldeter Arbeitskräfte Verwendung gefunden haben sollen."

Bei der streitgegenständlichen Branche (Bau) handelt es sich um eine Risikobranche, bei der eine erhöhte Sorgfaltspflicht beim Eingehen von Geschäftsbeziehungen zu Grunde zu legen ist.

Es ist seit langem allgemein in Wirtschaftskreisen bekannt, dass das Baugewerbe und das Baunebengewerbe zu den Hochrisikobranchen in Bezug auf Abgaben- und Sozialversicherungsbetrug gehört. So führen etwa die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des AuftraggeberInnen-Haftungsgesetzes (RV 523 BlgNR 23. GP, 2008) unter anderem aus:

"... Zur Frage, warum ein derartiges Sonderhaftungsrecht gerade für den Bereich der Baubranche Platz greifen soll, wird auf die Erläuterungen zum Ministerialentwurf des Sozialbetrugsgesetzes, BGBl. I Nr. 152/2004, verwiesen. Demnach besteht von zehn zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldeten Baufirmen bei ca. neun Firmen der

Verdacht des Sozialbetruges. Von ca. 800 Firmenbuchanmeldungen von im Baubereich tätigen Firmen pro Jahr existieren rund 600 bis 700 ein Jahr später nicht mehr. Dadurch entsteht ein fiskalischer Schaden zwischen 800 und 1.000 Millionen Euro pro Jahr. Nach etwa sechs bis neun Monaten eröffnen derart unredliche Firmen den Konkurs, ohne die öffentlichen Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen. Die ArbeitnehmerInnen wenden sich in der Folge mit ihren Ansprüchen an den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds. So sind etwa 60 % der in Wien von Insolvenzen betroffenen ArbeitnehmerInnen in der Bauwirtschaft beschäftigt. Im Jahr 2007 wurden allein in Wien 189 Betriebe aus der Bauwirtschaft insolvent, bundesweit 423. In Wien erhielten 4.498 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft in Summe 16 Millionen Euro aus dem Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds, bundesweit waren es 7 352 ArbeitnehmerInnen der Bauwirtschaft, die 30 Millionen Euro vom Fonds erhielten. Den seriösen Unternehmen steht somit eine nicht unerhebliche Zahl von Betrieben gegenüber, bei denen sich im Zuge der Bearbeitung der Verdacht ergab, dass Sozialmissbrauch vorliegt (GeschäftsführerInnen nicht greifbar, keine Firmenunterlagen etc.), wodurch der Sozialversicherung in den vergangenen Jahren Beitragseinnahmen in Millionenhöhe entgingen und die ohnehin schwierige Finanzsituation der Krankenversicherungsträger zusätzlich beeinträchtigt wurde. ..."

Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts ist ersichtlich, dass sich derartige Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, sodass den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte das Agieren eines Betrugsunternehmens nicht auffällt.

Der Bf ist dieser Sorgfaltspflicht durch vorwiegend passives Verhalten (Vermittlung durch einen Bekannten, ein pensionierter Baumeister, der Firmensitz des Unternehmers wurde nicht aufgesucht, keine Maßnahmen zur Überprüfung des Unternehmers) nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht gerecht geworden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt, oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. (z.B. VwGH vom 25.04.1996, 95/16/0244; VwGH vom 19.02.2002, 98/14/0213; VwGH vom 09.09.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen.

Da einerseits die D- GmbH die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht hat und andererseits die Identität der tatsächlichen Leistungserbringer nicht preisgegeben wurde, muss davon ausgegangen werden, dass die gegenständlichen Arbeiten am Gebäude unter Zuhilfenahme von "Schwarzarbeitern" oder vom Bf bzw seine Bevollmächtigten selbst ausgeführt wurden.

Es ist davon auszugehen, dass die in der Rechnung abgerechneten Leistungen nicht von der D- GmbH, sondern von unbekannt gebliebenen Personen ausgeführt wurden.

Umsatzsteuerlich ergibt sich daraus:

Abziehbar ist nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen im Inland für das Unternehmen.

Die Unternehmereigenschaft des "anderen Unternehmers" muss objektiv nach den Kriterien des § 2 UStG 1994 gegeben sein. Das gilt selbst dann, wenn der Leistungsempfänger alle zumutbaren Schritte unternommen hat, um sich über die Unternehmereigenschaft des Partners zu vergewissern. Das UStG 1994 kennt keinen Schutz des guten Glaubens. Stellt sich die fehlende Unternehmereigenschaft nachträglich heraus, ist der Vorsteuerabzug zu korrigieren (Ruppe/Achatz, UStG, Kommentar⁴ § 12, Tz 33 m.w.N.).

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist eine Tätigkeit, die nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen betrieben wird, auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht fehlt.

Der Bf hat sich nicht davon überzeugt, dass das Unternehmen an der im Firmenbuch ansässigen Adresse tatsächlich seinen Sitz hat und verfügte auch über keinerlei sonstige Informationen über feste Adressen der Fremdleister. Er hat sich auch nicht näher über den Betrieb der jeweiligen Unternehmung und zwar insbesondere darüber informiert, ob diese in der Lage war, entsprechende Leistungen überhaupt und ordnungsgemäß zu erbringen. Eine Beauftragung von Firmen wird im Allgemeinen wohl nur dann erfolgen, wenn man sich davon überzeugt hat, dass der Auftragnehmer in der Lage ist, den übernommenen Auftrag fach- und zeitgerecht zu erfüllen, dies umso mehr, als der Bf nicht auf entsprechende Erfahrungen mit den in Rede stehenden Firmen zurückgreifen konnte, weil sie mit diesen erstmals in Verbindung getreten ist. Dass der Bf die Firmen, von denen sie abgesehen von deren rechtlicher Existenz nichts wusste, zu denen sie zuvor noch keinen geschäftlichen Kontakt hatte, ist nicht plausibel.

So verbleibt mangels jeglicher vom Bf überprüften Geschäftsadresse Zweifel, auf welche Weise der Bf z.B. im Falle nachträglich hervortretender Baumängel Preisminderungen oder Regressforderungen gegenüber dem Fremdleister geltend machen wollte. Die angesprochenen Firmenunterlagen wie Firmenbuchauszug, Nachweis der steuerlichen Erfassung, Unbedenklichkeitsbescheinigungen, die Zeiträume für geschäftsführende Gesellschafter betrafen, die Vorgänger der aktuellen Geschäftsführer waren, sind allenfalls geeignet, den Anschein des Bestehens der betreffenden Firmen hervorzurufen, sagen aber darüber, ob diese Firmen über die Qualifikation verfügten, die übernommenen Aufträge auszuführen, nichts aus, ebenso wird damit keine tatsächliche Leistungserbringung durch diese Firmen nachgewiesen.

Gemäß Ruppe/Achatz, UStG, Kommentar⁴, § 11 Rz 59 genügt es auch nicht, dass aus der Rechnung hervorgeht, dass irgendein Unternehmer die verrechnete Leistung erbracht hat, es muss vielmehr eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der die Leistung erbracht hat.

Da sich in Bezug auf die verfahrensgegenständliche Firma aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergab, dass die in der Rechnung aufscheinenden Firma die Leistungen nicht erbracht hat, wurde der Abzug der darin ausgewiesenen Vorsteuer zu Recht versagt. Ein Vorsteuerabzug aus der verfahrensgegenständlichen Rechnung steht somit nicht zu. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Einkommensteuer 2008 - 2011

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden (Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 47). Stehen Werbungskosten dem Grunde nach fest, ist deren Höhe nicht erwiesen, so sind sie im Wege einer Schätzung zu ermitteln (Hofstätter Reichel, EStG 1988, § 16 allgemein, Tz 4).

Gemäß § 28 Abs 2 EStG 1988 idgF sind Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. ...

Bei den im Wege der AfA geltend gemachten Aufwendungen für Herstellungskosten aus der strittigen Rechnung der D- GmbH handelt es sich um Werbungskosten im Bereich der Vermietung und Verpachtung.

Der erkennende Senat geht in Ansehung der oben angeführten Feststellungen davon aus, dass die D- GmbH nicht der tatsächliche Erbringer der Leistungen ist und keine Leistungen an den Bf erbracht hat, die tatsächlich erbrachten Leistungen von unbekannten Arbeitern unter Leitung des dem Bf bekannten Baumeisters, allenfalls nach Vermittlung durch unbekannten Dritte durchgeführt wurden. Im Namen der D- GmbH wurden Deckungsrechnungen ausgestellt und dem Bf damit ein Aufwand in dieser Höhe nicht gerechtfertigter Aufwand verschafft, da als erwiesen anzunehmen ist, dass die Arbeiten mit nicht anmeldeten Arbeitern durchgeführt und solcherart keine Lohn- und Sozialabgaben abgeführt wurden.

Da die Außenprüfung festgestellt hat, dass die in Rede stehenden Arbeiten - sogar relativ günstig - erbracht wurden, ist der Aufwand im Sinne des § 184 BAO zu schätzen. Der erkennende Senat kommt zum Ergebnis, dass der geltend gemachte Aufwand in dieser

Höhe angemessen ist und anerkannt diesen zu 100%. Als Werbungskosten können somit - wie beantragt - 2.000 € pro Jahr auf zehn Jahre im Rahmen der AfA verteilt abgesetzt werden.

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 wird Folge gegeben.

Endgültigerklärung der vorläufigen Bescheide

Wenn die Ungewissheit (§ 200 Abs 1 BAO) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen (§ 200 Abs 2 BAO). Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 200 Abs 5 BAO obliegt die Erlassung gemäß Abs 2 endgültiger oder endgültig erklärender Bescheide der Abgabenbehörde, die für die Erlassung des vorläufigen Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs 3 BAO) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so obliegt die Erlassung des endgültigen oder endgültig erklärenden Bescheides der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde.

Die vorläufig erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2008 sowie Einkommensteuer 2008 bis 2011 werden gemäß § 200 Abs 2 iVm Abs 5 iVm § 279 Abs 1 BAO für endgültig erklärt.

Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Vermietung und Verpachtung 2008	-34.181,46 €
Vermietung und Verpachtung 2009	32.030,26 €
Vermietung und Verpachtung 2010	73.155,36 €
Vermietung und Verpachtung 2011	149.956,66 €

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter der Einkommensteuer 2008 - 2011

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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (z.B. VwGH vom 11.09.2014, 2014/16/0009). Im gegenständlichen Fall liegt nach Ansicht des Senates eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung deshalb vor, da bei der Beurteilung der Rechnungen von Scheinfirmen und folglich Versagung der Vorsteuer in Anlehnung der Judikatur zu den Scheinfirmen entschieden wurde. Im vorliegenden Fall handelt es sich jedoch nicht um Rechtsgeschäfte in der Baubranche, sondern um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, weshalb die Revision spruchgemäß zuzulassen war.

Wien, am 24. Oktober 2018