



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/2010-W/11,
miterledigt RV/2011-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 6. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. Esmere Zari-Sinani, vom 15. September 2010 betreffend Außenprüfungsbericht sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 entschieden:

1. Die Berufung gegen den Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.9.2010 wird als unzulässig zurückgewiesen.
2. Im übrigen wird die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid und den Einkommensteuerbescheid 2008, jeweils vom 15.9.2010, gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw), A B, betrieb in den Jahren 2007 und 2008 ein Kleintransportgewerbe (Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern, wenn die Summe der höchstzulässigen Gesamtgewichte 3.500 kg nicht übersteigt).

Laut undaterter Niederschrift anlässlich einer Neuaufnahme wurde das Transportgewerbe am 3.9.2007 begonnen, wobei mit einem geleasten Mercedes Benz Sprinter 515 CD1 für den Zustelldienst X gefahren wurde.

Dem Fragebogen vom 7.9.2007 zufolge beschäftigte der Bw einen Arbeitnehmer und erwartete im Eröffnungsjahr bei einem Umsatz von € 10.000 einen Gewinn von € 1.000, im Folgejahr bei einem Umsatz von € 30.000 einen Gewinn von € 8.000.

Im Zuge einer Außenprüfung wurden hinsichtlich Rechnungen der Unternehmen M Bau- und Handelsgesellschaft mbH in Wien sowie V GmbH in Wien über beigestellte Fahrer bzw. Beifahrer sowohl die geltend gemachte Vorsteuer als auch die geltend gemachten Betriebsausgaben nicht anerkannt.

Dabei handelt es sich um 6 Rechnungen der V GmbH für die Monate Jänner bis Juni 2008 über jeweils € 2.780,00 netto (zusammen € 16.680,00 netto) und 3 Rechnungen der M Bau- und Handelsgesellschaft mbH für die Monate Juli bis September 2008 über jeweils € 8.200,00 netto sowie eine Rechnung der M Bau- und Handelsgesellschaft mbH für Oktober 2008 über € 7.450,00 netto (zusammen € 32.050,00 netto).

Laut Saldenliste wurden diese Rechnungen unter „Fremdpersonal“ (€ 48.730,00) verbucht, an Lohnaufwand fielen einschließlich Lohnabgaben zusätzlich € 20.177,73 an. Im Anlageverzeichnis befinden sich keine Fahrzeuge, an Leasingraten sind € 13.757,62, für Fahrzeugmiete € 12.037,99 sowie an Treibstoffkosten € 13.095,17 ausgewiesen.

Über die M Bau- und Handelsgesellschaft mbH wurde im Jänner 2009 der Konkurs eröffnet und dieser im August 2009 nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben. Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer war Z H. Laut Zentralem Melderegister ist der ungarische Staatsbürger Z H am 5.3.2009 unbekannt verzogen.

Die Prüfer verglichen die an den Bw adressierten Rechnungen der M Bau- und Handelsgesellschaft mbH mit aus einem anderen Verfahren bekannten Rechnungen dieser Gesellschaft und stellten fest, dass diese in ihrem Erscheinungsbild unterschiedlich waren.

Die im Arbeitsbogen der Außenprüfung dokumentierten Rechnungskopien zeigen, dass zwar der Rechnungskopf im Wesentlichen gleich ist, aber ansonsten sowohl Schriftbild als auch das grafische Erscheinungsbild und die inhaltliche Leistungsaufschlüsselung deutlich unterschiedlich sind. Auch der Stempelaufdruck „BETRAG ERH. AM ...“ ist unterschiedlich gestaltet. Außerdem ist auf den an den Bw adressierten Rechnungen die Firmenbuchnummer der Rechnungsausstellerin nur unvollständig angegeben, während hingegen bei der Bankverbindung eine „6“ zuviel angeführt ist.

In Rechnung gestellt wurden dem Bw jeweils 4,00 „Einheiten“ Fahrer zu € 1.300,00 und Beifahrer zu € 750,00 im Monat (im Oktober statt 4,00 „Einheiten“ Beifahrer nur 3,00).

Die Prüfer verglichen auch die an den Bw adressierten Rechnungen der V GmbH mit aus einem anderen Verfahren bekannten Rechnungen dieser Gesellschaft und stellten fest, dass diese in ihrem Erscheinungsbild unterschiedlich waren.

Die im Arbeitsbogen der Außenprüfung dokumentierten Rechnungskopien zeigen, dass der Rechnungskopf zwar dem zuletzt von der V GmbH verwendeten entspricht, es gibt aber deutliche Unterschiede hinsichtlich des Schriftbildes und des grafischen Erscheinungsbildes. Außerdem unterscheiden sich die verwendeten Zahlungsbestätigungen auf den Rechnungen deutlich. Optisch ähneln diese Rechnungen zwar – abgesehen vom Übergang der Steuerschuld gemäß [§ 19 UStG 1994](#) auf den Leistungsempfänger – anderen Rechnungen betreffend Personalgestellung an einen Dritten, aber auch hier bestehen – in der Stellungnahme der Außenprüfung zur Berufung näher angeführte - Unterschiede.

In einer Niederschrift vom 25.6.2010 gab der Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer der V GmbH, Bü V, gegenüber dem Finanzamt an, dass die Firma ausschließlich Abbruchs-, Verladungs- und Entrümpelungsarbeiten durchgeführt habe. „Personal wurde an fremde Firmen nie vermietet.“ Mit dem Bw seien keine Geschäfte abgeschlossen wurden, der Bw sei der Auskunftsperson nicht bekannt. Die GmbH seit 2007 gegründet wurden, im Juli 2008 sei das Konkursverfahren eröffnet und das Unternehmen geschlossen worden.

Aus der Insolvenzdatei ergibt sich, dass im Jänner 2009 der Konkurs über die V GmbH mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Die Außenprüfung qualifizierte die Rechnungen der M Bau- und Handelsgesellschaft mbH und der V GmbH als „Scheinrechnungen ohne zugrunde liegendem wirtschaftlichen Gehalt und nur dem Zweck dienend, Betriebsausgaben und Vorsteuern zu erlangen“.

Die hierauf entfallende Vorsteuer von € 9.746,00 sowie die Betriebsausgaben von € 48.730,00 wurden nicht anerkannt.

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 15.9.2010 wurde der Bw entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung zur Umsatzsteuer und zur Einkommensteuer für das Jahr 2008 veranlagt, wobei bei der Umsatzsteuer eine Nachforderung von € 9.746,01 und bei der Einkommensteuer eine solche von € 9.566,20 resultierte.

Mit Schreiben vom 6.10.2010 erhob der Bw „Berufung gegen den Bericht gem. [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der Außenprüfung sowie gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2008“.

Er lege „gegen den Bericht gem. [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der Außenprüfung sowie gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2008 Berufung ein“.

Er habe bereits in der Schlussbesprechung am 10.9.2010 betont, im Jahr 2008 in geschäftlichem Kontakt mit den Firmen M Bau- und Handelsgesellschaft mbH sowie V GmbH gestanden zu haben.

„Beide Firmen führten für mich Aufträge durch, stellten nach erfolgter Tätigkeit Rechnungen, die ich nach Erhalt auch bezahlte.

Das Finanzamt qualifizierte diese Rechnungen als Scheinrechnungen und anerkannte sie nicht als Betriebsausgabe.

Die Arbeiten beider Firmen wurden nachweisbar durchgeführt.

Weiters lege ich eine Erklärung des Geschäftsführers der Firma V GmbH bei, der bestätigt, dass seine Firma für mich tätig war.

Aus den angeführten Gründen ersuche ich die als Aufwand geltend gemachten Rechnungen als Betriebsausgabe anzuerkennen und die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2008 daraufhin zu ändern.“

Beigeschlossen war eine Bestätigung des Bü V vom 5.10.2010 folgenden Inhalts:

„.... Ich, Bü V, Geschäftsführer der Firma V GmbH bestätige hiermit, dass ich als Geschäftsführer der V GmbH von Ihnen im Jahre 2008 Aufträge entgegengenommen und ausgeführt habe.

Die von der Firma V GmbH erstellten Rechnungen wurden von Ihnen auch bezahlt.

Es gibt keine offene Forderung. ...“

Hierauf wurde Bü V vom Finanzamt am 25.3.2011 erneut vernommen und gab als Auskunftsperson an:

„Mir wurde die Bestätigung von Hrn. A B vom 5.10.2010 vorgelegt und ich nehme dazu wie folgt Stellung:

Die getätigte Aussage vom 25.6.2010 (festgehalten in einer Niederschrift, die auch von mir unterzeichnet wurde) war eine Falschaussage. Ich habe schon Geschäftskontakt mit Hrn. B A gehabt.

Weitere Aussagen kann ich keine mehr geben.“

Die Außenprüfung gab zur Berufung eine Stellungnahme ab, in welcher sie unter anderem darauf verweist, dass schriftliche Aufträge nicht vorgelegt worden seien und die Echtheit der Rechnungen nicht gegeben sei.

Hinsichtlich der M Bau und Handels GmbH habe das Betriebsfinanzamt am 30.6.2009 mitgeteilt, dass bereits im Juni 2008 der Betrieb eingestellt worden sei.

Im einzelnen werden die gegen die Echtheit der Rechnungen der beiden Unternehmen sprechenden Umstände näher dargestellt.

Die Außenprüfung habe auch Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen der V GmbH beim Masseverwalter genommen und dort keine Unterlagen über die angebliche Geschäftsbeziehung mit dem Bw vorgefunden.

Nach Ansicht der Außenprüfung handle es sich bei der Bestätigung vom 5.10.2010 um eine Gefälligkeitsbestätigung; der ehemalige Geschäftsführer habe auch keine näheren Angaben getätigt.

Der Bw. habe keine weiteren Beweismittel beigebracht.

In seiner hierzu abgegebenen Stellungnahme vom 10.6.2011 erklärte der Bw., nicht verantwortlich für das Erscheinungsbild der Rechnungen anderer Unternehmen zu sein, und hält fest, dass hierzu der jeweilige Geschäftsführer befragt werden hätte müssen. Zu Rechnungen an andere Unternehmen könne er nichts sagen. Nochmals werde hinsichtlich der V GmbH auf die Bestätigung des Geschäftsführers verwiesen.

Was die Geldflüsse anlange, sei jeweils vor Barzahlung einer Rechnung der Rechnungsbetrag vom Firmenkonto des Bw abgehoben und in die Kassa einbezahlt worden, wobei die erfolgten Zahlungen dann auf den Rechnungen bestätigt worden seien.

Der Bw ersuche daher nochmals, seiner Berufung statzugeben.

Mit Bericht vom 8.7.2011 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs ist festzuhalten, dass die BAO keine Berufung gegen einen Bericht über eine Außenprüfung vorsieht und daher die dagegen erhobene Berufung (insoweit) als unzulässig zurückzuweisen ist.

Zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid und gegen den Einkommensteuerbescheid 2008:

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) kann als Vorsteuer unter anderem die von anderen Unternehmern in einer Rechnung ([§ 11 UStG 1994](#)) an den Steuerpflichtigen gesondert

ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abgezogen werden.

Betriebsausgaben sind gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß [§ 166 BAO](#) alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, wobei nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Referentin des UFS stimmt dem Finanzamt zu, dass an der Echtheit der verfahrensgegenständlichen Rechnungen erhebliche Zweifel besteht.

Der Bw verweist zwar grundsätzlich zu Recht darauf, dass es nicht im Einflussbereich des Rechnungsempfängers liegt, wie der Rechnungsleger seine Rechnungen gestaltet. Allerdings geht im gegenständlichen Fall die mit den Zweifeln an der Echtheit der Rechnungen verbundene Unsicherheit zu Lasten des Bw.

Unterscheiden sich die Rechnungen von denjenigen, die an andere Rechnungsempfänger gelegt wurden, und besteht – da der Geschäftsführer der einen Gesellschaft unbekannt verzogen ist und der Geschäftsführer der anderen Gesellschaft vermeint, keine weiteren Auskünfte geben zu können – keine Möglichkeit, die dem Bw vorgehaltenen Bedenken an der Echtheit aufzuklären, ist davon auszugehen, dass die Rechnungen eben nicht von einem zur Rechnungsausstellung Befugten der jeweiligen Gesellschaften gelegt wurden. Die vom Bw in seiner Stellungnahme vom 10.6.2011 angesprochene „Befragung des Geschäftsführers“ ist daher, soweit sie nicht ohnehin erfolgt ist, nicht zielführend.

Es bestehen auch erhebliche Zweifel an der materiellen Richtigkeit der Rechnungen, da nach der Aktenlage der Bw Transporte für einen Zustelldienst mit einem einzigen Kleintransporter gefahren hat und nicht ersichtlich ist, wofür der Bw – neben sich selbst und einem Arbeitnehmer – Leiharbeitskräfte benötigt hat. Auch stellt der Bw nicht dar, weswegen er bei der gegenständlichen Art der Transportleistungen einen Fahrer plus einen Beifahrer (Rechnungen der M GmbH) bzw. zwei Fahrer (Rechnungen der V GmbH) benötigt haben will.

Beide Unternehmen, die dem Bw Personal gestellt haben sollen, haben nicht die Personalgestellung zum Geschäftsgegenstand. Die dauernde Personalgestellung durch ein Bauunternehmen bzw. ein Entrümpelungsunternehmen ist schon für sich recht wenig glaubwürdig, abgesehen davon, dass die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften an Dritte –

da keine der Ausnahmefälle des [§ 135 Abs. 2 GewO 1994](#) im gegenständlichen Fall vorliegt – ein reglementiertes Gewerbe gemäß [§ 94 Z 72 GewO 1994](#) ist und nach der Aktenlage eine derartige Gewerbeberechtigung der beiden Gesellschaften nicht ersichtlich ist.

Die nach § 11 Arbeitskräfte-Überlassungsgesetz ([AÜG](#)) zwingend bei einer Arbeitskräfteüberlassung abzuschließende Vereinbarung wurde vom Bw bei der Außenprüfung nicht vorgelegt; es ist nicht einmal bekannt, wer die überlassenen Arbeitskräfte gewesen sein sollen.

Der Bw, der laut Versicherungsdatenauszug vor und nach seiner gewerblichen Tätigkeit Arbeitslosengeld bezogen hat, erklärte für das Jahr 2008 bei Leistungserlösen von € 117.288,14 einen Verlust von € 13.653,12 aus seinem Unternehmen. Wie dieser finanziert wurde, lässt sich aus den Unterlagen nicht erkennen. Dass der Bw, anstelle wie in derartigen Sachverhaltskonstellationen üblich, nicht ausschließlich oder weitgehend selbst mit dem einzigen Transporter seines Unternehmens gefahren ist, sondern durchgehend Leiharbeitskräfte beschäftigt, die zu dem dargestellten hohen Verlust führen, ist derart unwahrscheinlich, dass der Bw den Feststellungen des Finanzamtes mehr entgegen halten hätte müssen als den bloßen Hinweis darauf, er sei für das Erscheinungsbild der Rechnungen nicht verantwortlich.

Der Geschäftsführer der V GmbH hat bei seiner ersten Einvernahme klar gesagt, weder Personal verleast zu haben noch den Bw zu kennen. In seiner zweiten Einvernahme behauptet er, eine Falschaussage getätigkt zu haben, und doch „Geschäftskontakt“ mit dem Bw gehabt zu haben, könne aber keine weiteren Angaben dazu machen.

Die erste Aussage des Geschäftsführers der V GmbH wird dadurch untermauert, dass Erhebungen beim Masseverwalter im Konkurs der V GmbH nichts ergeben haben, das auf eine Geschäftsbeziehung dieser Gesellschaft mit dem Bw (und die Vereinnahmung der angeblich in Rechnung gestellten Beträge durch die V GmbH) hindeutet.

Bei diesem Sachverhalt stimmt die Referentin des UFS dem Finanzamt zu, dass die Bestätigung vom 5.10.2010 und die Aussage vom 25.3.2011 als Gefälligkeitsangaben anzusehen sind und sich einer näheren Nachprüfung entziehen.

Ein Zahlungsfluss auf Empfängerseite konnte durch die Außenprüfung nicht festgestellt werden. Den Buchungen allein auf Seiten des Bw kommt in dieser Sachverhaltskonstellation keine tragende Bedeutung zu.

Der Bw hat während der Außenprüfung und des anschließenden Rechtsmittelverfahrens über die Rechnungen hinaus keine Beweismittel vorgelegt, aus denen sich die tatsächliche Beschäftigung von Leiharbeitnehmern ableiten lässt.

Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass den als „Fremdpersonal“ verbuchten Rechnungen über € 48.730,00 netto keine Leistungen für das Unternehmen des Bw zugrunde lagen.

Gemäß [§ 23 Abs. 1 BAO](#) sind Scheingeschäfte für die Abgabenerhebung ohne Bedeutung.

Die Berufung war daher, soweit sie sich gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Bescheide richtet, als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 5. Oktober 2011