

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik und die weiteren Senatsmitglieder MMag. Elisabeth Brunner, Mag. Martin Saringer und Christian Schuckert, im Beisein der Schriftführerin Mag. XY, über die Beschwerde des Herrn Dipl.-Ing. (FH) N. O, Adresse, vertreten durch Diligentia-Wp Stb GmbH, 3340 Waidhofen an der Ybbs, Mühlstraße 27, gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 24.10.2012, betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2007, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16.06.2016, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (Bf) wurde für den Zeitraum 2007 – 2010 eine Außenprüfung durchgeführt. In Tz 1 und 2 des Prüfberichtes wurden Feststellungen zu zwei Rechnungen getroffen, die in weiterer Folge zur Nichtanerkennung der daraus resultierenden Vorsteuern bzw Betriebsausgaben führten.

Diesen Feststellungen lag eine am 12.05.2009 bei der Polizeiinspektion H. erstattete Sachverhaltsanzeige betreffend Finanzvergehen gegen den Bf zu Grunde.

Demnach seien im Dezember 2008 auf Wunsch des Bf zwei fingierte Rechnungen über nicht erbrachte Leistungen, rückdatiert mit 21.12.2007, ausgestellt worden. Der Anzeiger habe die Rechnungen auf dem Briefpapier der seit 29.12.2005 im Konkurs befindlichen Firma P. GmbH ausgestellt. Es seien weder Leistungen erbracht, noch Zahlungen vereinnahmt worden. Die Rechnungsausstellung sei laut Anzeiger ausschließlich aus Freundschaft und aus Geschäftsinteresse im Hinblick auf eine mögliche Zusammenarbeit mit dem Bf erfolgt. Die Firma P. GmbH war im Jahr 2007 nicht mehr tätig.

Laut Prüfer könne die im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Stellungnahme, in der die ordnungsgemäße Abwicklung mit Subunternehmern behauptet wird, die beiden Rechnungen weder belegen noch glaubhaft machen.

Das Finanzamt (FA) folgte den Feststellungen des Prüfers und anerkannte in den neuen Sachbescheiden die abgesetzten Aufwendungen bzw den Vorsteuerabzug nicht an.

Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren neu ergangenen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2007 wurde mit Schreiben vom 23.11.2012, eingelangt beim Finanzamt am 29.11.2012, mit folgender Begründung Berufung (nunmehr: Beschwerde) erhoben.

"Die Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben für 2007, da die Finanzbehörde belegmäßig nachgewiesene Ausgaben für Subleistungen nicht anerkannt hat.

Wir verweisen insbesondere auf die Stellungnahme unseres Mandanten vom 26.6.2012 an das Finanzamt Waldviertel:

Bezugnehmend auf den Vorwurf, dass den beiden Rechnungen der Firma P P. GmbH keine erbrachte Leistung zugrunde liegt, nehmen wir wie folgt Stellung:

Die Leistungen von Herrn X, der Herr O als Bauleiter der Firma S GmbH bekannt war, bestanden darin, Massenermittlungen zu erstellen und Hilfe bei der Erstellung von Leistungsverzeichnissen für die Projekte Werksausbau St und SL zu leisten. Als Nachweis kann Herr O nur die Leistungsverzeichnisse vorlegen, die er für seinen Auftraggeber ZT R. & Partner erstellt hat. Andere Unterlagen, die den Leistungsumfang von Herrn X beweisen können, liegen leider nicht vor. Allerdings ist es in der Baubranche durchaus üblich, dass man sich Subunternehmern bedient, deren Leistung in die eigene aber so eingebracht wird, dass für den Auftraggeber nicht ersichtlich ist, dass jemand Dritter ebenfalls tätig war.

Die Zahlungen für diese Leistungen wurden an Herrn X je nach Leistung im Jahr 2007 bar bezahlt, die Rechnungsausstellung wurde mit Ende 2007 vereinbart. Aufgrund des großen Arbeitsaufwandes und des Termindrucks auf den Baustellen urgierte Herr O erst Mitte 2008 die Rechnungen bei Herrn X. Diese wurden ihm dann auf dem Postweg zugestellt, seither gab es auch keinerlei Zusammenarbeit mehr mit Herrn X.

Dass die Rechnung nicht wie erwartet von der Firma S GmbH ausgestellt wurde, sondern von einer anderen GmbH, wurde von Herrn O nicht weiter untersucht. Daher ist Herr O auch nicht aufgefallen, dass der Rechnungsaussteller zum Zeitpunkt der Rechnungslegung bereits in Insolvenz gewesen war.

Die Betriebsprüfung hat die verrechneten Leistungen der Firma S GmbH nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Wir stellen daher den Antrag die Steuererklärungen 2007 zu berichtigen und die Rechnungen der Firma S GmbH gewinnmindernd zu berücksichtigen..."

Das FA wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 3. März 2014 mit folgender Begründung ab:

"Bei Ihnen wurde für den Zeitraum 2007 - 2010 eine Außenprüfung durchgeführt. In Tz 1 und 2 des Prüfberichtes wurden Feststellungen zu zwei Rechnungen getroffen, die in weiterer Folge zur Nichtanerkennung der daraus resultierenden Vorsteuern bzw. Betriebsausgaben führte.

Diesen Feststellungen lag eine am 12.5.2009 bei der PI H. erstattete Sachverhaltsanzeige betreffend Finanzvergehen zu Grunde. Demnach wurden im Dezember 2008 auf Ihren Wunsch zwei fingierte Rechnungen über nicht erbrachte Leistungen, rückdatiert mit 21.12.2007, ausgestellt. Der Anzeiger hat die Rechnungen auf dem Briefpapier der seit 29.12.2005 im Konkurs befindlichen Firma P. GmbH ausgestellt. Es wurden weder Leistungen erbracht, noch Zahlungen vereinnahmt. Die Rechnungsausstellung erfolgte laut Anzeiger ausschließlich aus Freundschaft und aus Geschäftsinteresse im Hinblick auf eine mögliche Zusammenarbeit mit Ihnen. Die Fa. P. GmbH war im Jahr 2007 nicht mehr tätig. Laut Prüfer konnte die im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Stellungnahme, in der die ordnungsgemäße Abwicklung mit Subunternehmern behauptet wird, die beiden Rechnungen weder belegen noch glaubhaft machen.

Das Finanzamt ist den Feststellungen des Prüfers gefolgt und hat in neuen Sachbescheiden die abgesetzten Aufwendungen bzw. den Vorsteuerabzug nicht anerkannt. Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren neu ergangenen Sachbescheide wurde mit Schreiben vom 25.11.2012 Beschwerde erhoben. Es wird die Aufhebung der bekämpften Bescheide und Neuausfertigung unter Berücksichtigung der strittigen Rechnungsbeträge als Betriebsausgaben bzw. der Vorsteuerbeträge beantragt. In der Beschwerdebegründung wird einerseits auf die im Außenprüfungsverfahren eingebrachte Stellungnahme vom 26.6.2012 verwiesen und zum Vorwurf, dass den beiden Rechnungen der Fa. P. GmbH keine erbrachte Leistung zugrunde liegt, folgendes ausgeführt. Die Leistungen von Hrn. X, der Ihnen als Bauleiter der Fa. S GmbH bekannt war, bestanden darin, Massenermittlungen zu erstellen und Hilfe bei der Erstellung von Leistungsverzeichnissen für die Projekte WS und SL zu leisten. Als Nachweis können laut Ausführungen in der Beschwerde nur die Leistungsverzeichnisse vorgelegt werden, die Sie für Ihren Auftraggeber erstellt haben. Andere Unterlagen, die den Leistungsumfang des Hrn. X belegen könnten, liegen nicht vor. In der Baubranche sei es durchaus üblich, dass man sich Subunternehmern bedient, deren Leistung in die eigene eingebracht wird, dass für den Auftraggeber nicht ersichtlich ist, dass jemand Dritter ebenfalls tätig war.

Die Zahlungen für die von Hrn. X erbrachten Leistungen wurden je nach Leistung im Jahr 2007 bar bezahlt. Die Ausstellung von Rechnungen wurde mit Ende 2007 vereinbart. Aufgrund des großen Arbeitsaufwandes wurden die Rechnungen Ihnen erst Mitte 2008 bei Hrn. X urgiert. Diese wurden daraufhin auf dem Postweg zugestellt und seither gab es keine Zusammenarbeit mit Hrn. X.

Dass die Rechnungen nicht von der Fa. S GmbH ausgestellt wurden, sondern von einer anderen GmbH, wurde von Ihnen nicht weiter untersucht. Deshalb ist Ihnen nicht aufgefallen, dass der Rechnungsaussteller zum Zeitpunkt der Rechnungslegung bereits in Insolvenz gewesen ist.

Grundlage für die mit der Beschwerde angefochtenen Feststellung der Außenprüfung war die vom ehemaligen Prokuristen der Fa. S GmbH, Hrn. Josef M., am 9.5.2009 bei der Polizeiinspektion H. erstattete Selbstanzeige. Hr. M. übergab der PI H. eine am 8.5.2009 verfasste Sachverhaltsdarstellung, die den maßgeblichen Sachverhalt wie folgt darstellt:

Über telefonisches Ersuchen des Hr. DI O kam es am 18.11.2008 in Wien zu einem Treffen von Hrn. M. und Hrn. DI O. Hr. M. kannte Hrn. DI O. von zwei

Bauvorhaben (St. Krems/SL) bei denen die Fa. S Lieferant von Fassaden und Schlosserarbeiten war und das Büro R. und Partner die Bauaufsicht hatte. Bei diesem Treffen informierte Hr. DI O. Hrn. M., dass er für das Büro R. und Partner tätig sei und für den Nachweis seiner Kosten gegenüber dem Büro R. und Partner benötige er Kostenvoranschläge, die wie Rechnungen aussehen. Hr. DI O. fragte Hrn. M. ob er ihm behilflich sein könne und merke überdies an, dass als Datum der Leistung das Jahr 2007 oder 2008 anzuführen wäre. Hr. M. versprach darüber nachzudenken. 4 Tage nach diesem Treffen erlitt Hr. M. einen Herzinfarkt und konnte nach einer Operation und Rehabilitation erst mit 1.4.2009 wieder seine Arbeit aufnehmen.

Ende November 2008 hat die Schreibkraft im Büro der Fa. S, Fr. I., Hrn. M. im Krankenhaus angerufen und gefragt, ob es stimme, dass Hr. DI O. noch Rechnungen von der Fa. S. bekäme. Dieser habe im Büro angerufen und die Rechnungen urgirt. Zwischen dem Erstaufenthalt im KH H. bis 28.11.2008 und der Operation im KH Graz am 3.12.2008 war Hr. M. im Betrieb und hat die Ausstellungen der Rechnungen veranlasst.

Diese Rechnungen wurden auf dem Briefpapier der Fa. P. ausgestellt, eingescannt und an Hrn. DI O. gemailt. Hr. M. hatte auf das Briefpapier der Fa. P. Zugriff, da der ehemalige Geschäftsführer der seit 2005/2006 in Konkurs befindlichen GmbH bei der Fa. S GmbH als Techniker/Verkauf tätig war und die Formulare und Firmenunterlagen bei der Fa. S. gelagert hatte.

Mitte März erhielt Hr. X. von der Masseverwalterin der Fa. P. einen Anruf, ob er Rechnungen über die Fa. P. ausgestellt habe. Dieser habe verneint. Nachdem Hr. M. wieder genesen war, hat er Hrn. X. die Wahrheit erzählt und gleichzeitig Hrn. DI O. um ein Treffen mit Hrn. X. und ihm ersucht. Ziel dieses Treffens war die gemeinsame Richtigstellung der Angelegenheit. Bei dem Treffen am 1.4.2009 im Millenniumstower in Wien forderte Hr. M. Hrn. DI O. auf, die Sachlage über seinen Steuerberater beim Finanzamt richtig zu stellen. Hr. DI O. verweigerte dies und teilte Hrn. M. mit, dass er behaupten werde, die Leistungen erhalten und die Bezahlung durchgeführt zu haben. Hr. M. hat darauf verwiesen, dass er eine entsprechende Anzeige erstatten werde.

Wie in der Beschwerdebegründung ausgeführt, haben Sie im Außenprüfungsverfahren zu diesem Sachverhalt mit Schreiben vom 26.6.2012 Stellung genommen. Diese Stellungnahme ist inhaltlich mit der oben angeführten Beschwerdebegründung ident.

Sowohl in der Stellungnahme vom 26.6.2012 als auch in der Beschwerdebegründung vom 23.11.2012 haben Sie ausgeführt, dass Sie als Nachweis für die von Hr. X erbrachten Leistungen nur die Leistungsverzeichnisse vorlegen können, die Sie für Ihren Auftraggeber ZT R. & Partner erstellt haben. Die Zahlungen für diese Leistungen wurden laut Ihren Ausführungen je nach Leistung im Jahr 2007 ausbezahlt, die Rechnungsausstellung für Ende 2007 vereinbart.

Bezugnehmend auf diese Ausführungen wurde an Sie mit Vorhalt vom 18.2.2013 die Frage gerichtet, in welchem Zeitraum Hr. X die strittigen Leistungen "Erstellung von Massenermittlungen und Hilfe bei der Erstellung von Leistungsverzeichnissen" erbracht hat.

Ebenso wurde um Bekanntgabe der einzelnen Zahlungen an Hrn. X gebeten. Da Barzahlungen insbesondere in der gegenständlichen Höhe üblicherweise nur gegen entsprechende Zahlungsbestätigungen geleistet werden, wurde um Vorlage der Zahlungsbestätigungen sowie der bei Ihrem Auftraggeber vorgelegten Leistungsverzeichnisse ersucht.

Mit Schreiben vom 13.3.2013 nimmt Ihr steuerlicher Vertreter zu diesem Ergänzungsersuchen Stellung. Demnach können Sie sich an die genauen Termine der Barzahlungen im Jahr 2007 nicht mehr erinnern. Zahlungsbestätigungen wurden auf den Rechnungen handschriftlich vermerkt. Die Leistungsverzeichnisse wurden per Mail als Textdateien übermittelt. Diese Textdateien wurden in das Ausschreibungsprogramm eingelesen. Die Mails aus dem Jahr 2007 sind bedauerlicherweise nicht mehr gespeichert.

Zu der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters wird seitens des Finanzamtes folgendes angemerkt: Die Vorlage der für Ihren Auftraggeber ZT R. & Partner erstellten Leistungsverzeichnisse wurden von Ihnen und Ihrem steuerlichen Vertreter in der Beschwerde vom 23.11.2012 als Nachweis für die von Hrn. X tatsächlich erbrachten Leistungen angeboten. Drei Monate nach Einbringung der Beschwerde können Sie dem Ersuchen um Vorlage der angebotenen Nachweise nicht mehr nachkommen, da die entsprechenden Mails mit den Verzeichnissen aus dem Jahr 2007 nicht mehr gespeichert sind.

Dass Sie sich im Jahr 2012 nicht mehr an die genauen Termine der Barzahlungen im Jahr 2007 erinnern kann, ist nachvollziehbar. Nicht nachvollziehbar sind die Ausführungen, wonach die Zahlungsbestätigungen auf den Rechnungen handschriftlich vermerkt wurden. Wie in der Stellungnahme vom 26.6.2012 bzw. in der Beschwerdebegründung vom 23.11.2012 festgehalten wurde, erfolgten die Barzahlungen je nach Leistung im Jahr 2007, die Rechnungsausstellungen wurden für Ende 2007 vereinbart. Die Rechnungen wurden erst nach einer Urgenz Mitte 2008 ausgestellt und im Postwege

übermittelt. Eine handschriftliche Bestätigung im Zeitpunkt der Barzahlung im Jahr 2007 auf den Rechnungen konnte nicht erfolgen, wenn diese Rechnungen laut Ihren Angaben erst Mitte 2008 ausgestellt wurden.

Die beiden strittigen Rechnungen weisen das Datum 21.12.2007 auf. Die ausgewiesenen Rechnungssummen teilen sich jeweils in eine Acontozahlung und in einen offenen Restbetrag.

Darunter findet sich ein handschriftlicher Vermerk "Betrag erhalten 27.12.07". Dieser Vermerk könnte sich bestenfalls auf den jeweiligen offenen Restbetrag beziehen, nicht auf die früheren Acontozahlungen.

Im Beschwerdeverfahren wurde am 18.2.2013 ein Auskunftersuchen gern. § 143 BAO an den ehemaligen Prokuristen der Fa. S GmbH und Anzeigenerstatter Hrn. Josef M gerichtet. Dem Finanzamt wurde am 26.2.2013 von einem Hrn. A. telefonisch mitgeteilt, dass Hr. M am 29.5.2009 verstorben ist. Dieser Umstand hat sich durch eine entsprechende EDV-Abfrage bestätigt.

Mit Auskunftersuchen gern. § 143 BAO vom 5.8.2013 wurde Hr. X , ehemaliger Geschäftsführer der Fa. P. , um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

1. Haben Sie als Dienstnehmer der Fa. S im Jahr 2007 Arbeiten für Hrn. DI Johann O , K. ausgeführt? Wenn ja, welche Tätigkeiten wurden ausgeführt und bei welchen Projekten wurden diese Arbeiten erbracht?
2. Haben Sie als Dienstnehmer der Fa. S das Entgelt für die erbrachten Leistungen von Hrn. DI O bar ausbezahlt bekommen? Wurden gegebenenfalls Zahlungsbestätigungen ausgefertigt?
3. Hatten Sie nach Abschluss der Arbeiten im Jahr 2008 mit Hrn. DI O Kontakt wegen der Ausfertigung der Rechnung?
4. Wann bzw. wie haben Sie von den im Jahr 2007 auf Rechnungsformularen der Fa. P. GmbH ausgestellten Rechnungen erfahren?
5. Haben Sie mit Hrn. Johann M , früherer Prokurist der Fa. S , über diese Rechnungen gesprochen?
6. Nahmen Sie am 1.4.2009 an einem Treffen zwischen Hrn. DI O , Hrn. M im Milleniumstower in Wien teil? Waren die vorerwähnten Rechnungen Thema dieses Treffens?

Mit Mail vom 03.11.2013 hat Hr. X wie folgt hierzu Stellung genommen:

Als Dienstnehmer der Fa. S hatte er in den Jahren 2007 bis Anfang 2009 für die Fa R. & Partner bei den Projekten St Krems und C. Wien mit Hrn. O als Bauleiter bzw. Projektleiter zu tun. Dass der Hr. O damals auf selbständiger Basis für R. & Partner arbeitete war ihm nicht bekannt.

Von diversen Rechnungen der damals bereits insolventen P. GmbH GmbH an Hrn. O hat er durch einen Anruf der damaligen Masseverwalterin erfahren. Nach Rücksprache mit der Buchhaltung der Fa. S, Fr. I., wurde zugegeben, dass mit seinen dort gelagerten Unterlagen der P ohne sein Wissen Rechnungen auf Anordnung des Prokuristen Hrn. M an Hrn. O gestellt wurden. Da er bis zu diesem Zeitpunkt nichts davon wusste, hat er Hrn. M aufgefordert, die Angelegenheit mit der Masseverwalterin, dem Finanzamt und Hr. O in Ordnung zu bringen. Hr. M habe ihm damals erklärt, dass er seinem Auftraggeber Hrn. O zwecks diverser Nachweise an dessen Arbeitgeber einen Gefallen machen wollte, jedoch nie daran gedacht war, diese Rechnungen als Finanzbelege zu verwenden. Obwohl Hr. X zu dieser Zeit im Auftrag der Fa. S viel mit Hrn O zu tun hatte, wusste er von diesem Vorgehen nichts.

Hr. M hat sein Fehlverhalten eingesehen und bei der Polizei in H. Selbstanzeige erstattet und dies der damaligen Masseverwalterin sowie dem FA Leoben mitgeteilt. Weiters wurde ihm bestätigt, dass aus den Belegen keinerlei Geldfluss stattgefunden hat, sondern Hr. M mit diesen Rechnungen Hrn. O bei seinen zu erbringenden Nachweisen helfen wollte.

Nachdem es in seinem und Hrn. M's Interesse lag, die Sachlage endgültig zu klären, kam es im April 2009 zu einem Treffen mit Hrn. O im Milleniumtower in Wien. Thema dieser Besprechung waren die vorerwähnten Rechnungen sowie die Frage an Hrn O was diese in seiner Buchhaltung zu suchen haben. Erst nach mehrmaliger Aufforderung an Hrn O durch Hrn X, dass dieser erstens von dieser Vorgehensweise nichts wusste, zweitens es die Fa. P. seit ca. 2 Jahren nicht mehr gibt, drittens er als damaliger Geschäftsführer in Schwierigkeiten kommen könnte, wurde Hr. O einsichtiger und hat zumindest zugesagt, dies mit seine Steuerberatung zu besprechen, eine Stornierung herbeizuführen und eventuell ebenfalls eine Selbstanzeige zu erstatten.

Hr. M ist leider einige Wochen später krankheitsbedingt verstorben, die von Hrn. X versuchten telefonischen Nachfragen bei Hrn. O haben nichts gebracht, da nie abgehoben wurde.

Die im Beschwerdeverfahren eingeholte Auskunft des Hrn. X bestätigt die Ausführungen in der vom ehemaligen Prokuristen der Fa. S GmbH verfassten und bei der PI H. vorgelegten Sachverhaltsdarstellung vom 8.5.2009. Demnach handelt es sich bei den beiden strittigen Rechnungen um fingierte Rechnungen, denen keine erbrachten Leistungen zugrunde liegen und keine Zahlungen geleistet wurden.

Sie dagegen vertreten sowohl in Ihrer Stellungnahme vom 26.6.2012 als auch in der Beschwerdebegründung vom 13.11.2012 die Ansicht, dass diesen Rechnungen tatsächliche von Hr. X im Auftrag der Fa. S GmbH erbrachte Leistungen zugrunde liegen. Konkrete Aufzeichnungen über die von Hrn. X erbrachten Leistungen wurden nicht erstellt. Die Leistungen des Hrn. X fanden in die von Ihnen für Ihren Auftraggeber ZT R. & Partner erstellten Leistungsverzeichnissen Eingang. Mit der Beschwerde vom 13.11.2012 wurde die Vorlage dieser Leistungsverzeichnisse als Nachweis für die Hrn. X

erbrachten Leistungen angeboten. 3 Monate nach Einbringung der Beschwerde wurden Sie mit Vorhalt vom 18.2.2013 um Vorlage dieser Verzeichnisse ersucht, dem jedoch mangels Speicherung der Mails des Jahres 2007, mit denen die Leistungsverzeichnisse als Textdatei an den Auftraggeber übermittelt wurden, nicht nachgekommen werden konnte.

Die Auszahlung der strittigen Beträge erfolgte nach Ihren Angaben bar an Hrn. X je nach Leistung im Jahr 2007. Die Ausstellung der Rechnungen wurde für Ende 2007 vereinbart, tatsächlich wurde diese erst nach Urgenz Mitte 2008 ausgestellt. Bezüglich der abverlangten Auszahlungsbestätigungen führten Sie in Ihrer Stellungnahme vom 13.3.2013 aus, dass diese handschriftlich auf den Rechnungen vermerkt wurden. Ein derartiger handschriftlicher Vermerk im Zeitpunkt der angeblichen Barauszahlungen im Laufe des Jahres 2007 kann nicht erfolgt sein, da diese Rechnungen laut Ihren Angaben erst nach Ihrer Urgenz Mitte 2008 ausgestellt wurden.

Die Rechnungen mit Ausstellungsdatum 21.2.2007 weisen einen Gesamtrechnungsbetrag aus, der in Folge in eine Acontozahlung und einen offenen Restbetrag unterteilt wird. Die Rechnungen weisen einen handschriftlichen Vermerk datiert vom 27.12.2007 auf, mit dem der Erhalt eines Betrages bestätigt wird. Hierbei könnte es sich bestenfalls um den noch offenen Restbetrag nicht jedoch um die jeweiligen Acontozahlungen handeln.

Diesen Rechnungen zu Folge haben Sie im Laufe des Jahres 2007 Acontozahlungen von € 5.000 bzw. € 6.000 und am 27.12.2007 die Abschlusszahlungen von € 4.726 bzw. € 5.253,60 geleistet. Die im Außenprüfungsverfahren vorgelegte und Ihnen mittels Excel erstellte "Ein- und Ausgabenaufstellung" weist Zahlungsflüsse am 21.12.2007 in Höhe der jeweiligen Gesamtrechnungsbeträge auf. Dies steht im Widerspruch zu den Ausführungen zum Zahlungsfluss in der Stellungnahme vom 26.6.2012 bzw. in der Beschwerdebegründung vom 23.11.2012.

In Abwägung der vorstehenden Ausführungen erachtet es das ho. Finanzamt als nachgewiesen, dass den strittigen Rechnungen der Fa. P. GmbH jeweils vom 21.12.2007 keine Leistungserbringung und kein Zahlungsfluss zugrunde liegt. Die abgesetzten Aufwendungen sind nicht als Betriebsausgaben iSd § 4 EStG bzw. die in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge nicht als Vorsteuern iSd § 12 UStG anzuerkennen..."

Die steuerliche Vertretung des Bf stellte daraufhin am 22.04.2014 einen Vorlageantrag sowie den Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß § 284 BAO und Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 282 BAO.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bf beim FA Waldviertel nach vorangegangener telefonischer Anmeldung um Akteneinsicht vorstellig geworden sei. Diese Akteneinsicht sei unter Hinweis auf § 79 Abs 2 FinStrG nur teilweise gewährt worden. Das Recht auf Akteneinsicht werde grundsätzlich in § 79 (1) geregelt:

"Die Finanzstrafbehörde hat dem Beschuldigten ... in jeder Lage des Verfahrens und auch nach dessen Abschluss die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder

Aktenteile zu gestatten, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung seiner finanzstrafrechtlichen oder abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung solcher Pflichten erforderlich ist; sie kann statt dessen auch Abschriften (Ablichtungen) ausfolgen."

Die Frage, ob die Kenntnisnahme von Aktenteilen erforderlich sei, sei vom Verteidiger des Beschuldigten zu beantworten und nicht von der Finanzstraßbehörde.

Als Verteidiger würde es für das fortgesetzte Verfahren als wichtig erachtet, in alle relevanten Akten Einsicht nehmen zu können. Es werde um Bekanntgabe ersucht, welche Akten von der Einsichtnahme ausgeschlossen worden seien, um die Kontrolle der Zulässigkeit des Ausschlusses zu prüfen. Sollte der Ausschluss vorgenommen worden sein, um berechnigte Interessen Dritter nicht zu schädigen, sei eine Abschrift anzufertigen, aus der nicht auf die Identität des Anzeigers geschlossen werden könne.

Verwiesen wurde dazu auf UFS Linz GZ FSRV/0078-L/04.

Der guten Ordnung halber werde darauf hingewiesen, dass derzeit ein Gesetzesentwurf dem Parlament vorliege, der den Ausschluss von Aktenteilen bei der Einsichtnahme neu regle.

Mit Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO vom 10.05.2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht den für die Abwicklung des Konkurses der P. GmbH bestellten Masseverwalter unter Beilegung der beiden strittigen Rechnungen um Auskunft zu folgenden Fragen:

1. Wie erlangten Sie als Masseverwalter Kenntnis von den beiden Rechnungen?
2. Wann haben Sie von den Rechnungen erfahren?
3. Welche Informationen erhielten Sie über die Rechnungen?
4. Ist bekannt, welche Leistungen den Rechnungen zugrunde liegen?
5. Ist bekannt, wann die beiden Rechnungen tatsächlich ausgestellt wurden?
6. Ist bekannt, wer die Rechnungsausstellung veranlasst hat?
7. Gab es Auffälligkeiten/Unstimmigkeiten bzw. Zweifel an der Richtigkeit der Rechnungen?
8. Gab es Gespräche/Schriftverkehr mit Vertretern/Mitarbeitern der in Konkurs befindlichen P. GmbH betreffend diese beiden Rechnungen?
 - Wenn ja, mit wem?
 - Wenn ja, wann?
 - Wenn ja, worüber?
 - Wenn ja, gibt es Aufzeichnungen darüber?
9. Was war das Ergebnis der Besprechungen?
10. Wurden diese Rechnungen in der Buchhaltung der P. GmbH berücksichtigt?
11. Wissen Sie, wann und wie diese Rechnungen beglichen wurden?
12. Gab es die auf den Rechnungen vermerkten oder andere Zahlungseingänge zu diesen Rechnungen tatsächlich?
13. Gab es dazu Kassa-/Bankbelege?

Der befragte Rechtsanwalt teilte mit Beantwortung vom 07.06.2016 Nachstehendes mit:

„(1) Über das Vermögen der P. GmbH wurde mit Beschluss des LG Leoben vom 29.12.2005 zu XYZ das Konkursverfahren eröffnet und wurde ich zum Masseverwalter bestellt.

(2) Der Geschäftsführer der Schuldnerin, Ing. Josef X, war am 13.12.2005 zur Erstbesprechung in meiner Kanzlei und hat mir mitgeteilt, dass der operative Betrieb des Unternehmens eingestellt sei und an einer Fortführung kein Interesse bestehen würde.

Im Zuge dieses Gespräches wurden mir Listen mit offenen Forderungen über den Betrag von rund € 612.000,00 überreicht, in welchen Ing. N. O nicht als Schuldner der P. aufschien.

Mit Zustimmung des Ing. X habe ich am 30.12.2005 die Schließung des Unternehmens beantragt, welche auch an diesem Tag vom Insolvenzgericht so genehmigt wurde.

Ab diesem Zeitpunkt gab es keinen operativen Betrieb mehr und wurde das Konkursverfahren erst im Jahr 2010 aufgehoben. Im Jahr 2007 war ich daher noch Masseverwalter.

(3) Ihre konkreten Fragen, was die verfahrensgegenständlichen Rechnungen betrifft, darf ich zusammenfassend wie folgt beantworten:

Die Rechnungen waren mir bis zu Ihrem Auskunftersuchen vom 10.05.2016 nicht bekannt.

Ich darf weiters festhalten, dass zum Zeitpunkt der Rechnungslegung am 21.12.2007 das Unternehmen der P. GmbH bereits seit zwei Jahren geschlossen war, sodass keine Leistungen erbracht wurden.

Sollten die verrechneten Leistungen tatsächlich erbracht worden sein und sollte Ing. X die Beträge für diese Rechnungen vereinnahmt haben, handelt es sich um eine strafrechtlich relevante Vorgangsweise, da diese Beträge der Konkursmasse zugestanden wären. Die Konkursmasse hat jedenfalls keine Zahlung erhalten.

Es ist mir im diesem Zusammenhang auch nicht klar, mit welchen Betriebsmitteln bzw. Arbeitskräften die Leistungen erbracht worden wären, da ab Schließung des Unternehmens keine Mitarbeiter mehr beschäftigt waren und somit auch keine „Technikerstunden“ verrechnet werden konnten.

Zusammengefasst ergibt sich für mich daher das Bild, dass es sich entweder um Scheinrechnungen handelt, welche ohne mein Wissen und Einverständnis auf dem Briefpapier der P. GmbH ausgefertigt wurden oder es wurde von den Verantwortlichen der P. GmbH ohne mein Wissen und trotz Schließung des Unternehmens ein „Schwarzbetrieb“ geführt, um sich selbst Einnahmen zu verschaffen.

Vor allem Letzteres würde aus meiner Sicht als ehemaliger Masseverwalter einer strafrechtlichen Aufklärung bedürfen, sodass ich in Erwägung ziehe, aus Anlass Ihres Auskunftersuchens mich wieder vom Insolvenzgericht ins Amt setzen zu lassen und eine Strafanzeige zu erstatten.

Die Beantwortung Ihrer restlichen Fragen erübrigt sich daher aus meiner Sicht, da ich von den Rechnungen eben erst durch Ihr Auskunftersuchen erfahren habe und diesbezüglich keinen Zahlungseingang feststellen konnte.“

In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 16.06.2016 wurde in Anwesenheit des Bf das vom Masseverwalter der P. GmbH beantwortete Auskunftersuchen verlesen.

Der Bf führte aus, er weise dezidiert darauf hin, dass es sich um keine Scheinrechnungen handle. Es seien Leistungen geflossen und er legte dazu dem Gericht eine Bestätigung folgenden Inhalts (in Blockbuchstaben geschrieben) vor:

"€ 5.000,- am 20.11.2007 von Herrn O erhalten, Rechnung folgt". Die Namen "O und "M" darunter (ebenfalls in Blockbuchstaben), darunter zwei unleserliche Unterschriften, wobei der Bf darauf hinweist, dass dies seine Unterschrift sei.

Der Bf führte weiters aus, es habe ein Treffen gegeben. Er habe insistiert, dass die Rechnungen von der Firma S ausgestellt werden. Er vermute, dass Herr M hier in betrügerischer Absicht gehandelt habe. Die Rolle des Herrn X könne er nicht einschätzen. Herr X sei jedenfalls befangen, er war Bauleiter und habe von Herrn M Geld bekommen. Bei der von ihm vorgelegten Bestätigung über EUR 5.000,- handle es sich um ein Aconto zu einer der strittigen Rechnungen. Er habe die Unterlagen leider nicht aufgehoben. Er habe nur die wesentlichen Unterlagen aufgehoben; die E-Mails und die den Rechnungen zu Grunde liegenden Files habe er gelöscht.

Der Vertreter des FA (FaV) verwies darauf, dass die vorgelegte Bestätigung die Unterschrift des Herrn M trage, aber Herr X die Leistungen erbracht haben soll. Zweitens weise er darauf hin, dass die Zahlungsbestätigungen angeblich auf den Rechnungen vermerkt worden seien, was einen weiteren Widerspruch darstelle.

Der Bf entgegnete, er verstehe nicht, dass hier ein Widerspruch geltend gemacht werde. Bei der Bestätigung handle es sich um eine Aconto-Zahlung, die vorher bestätigt worden sei. Der Rest sei dann auf der Rechnung bestätigt worden. Es handle sich um ein Vertrauensverhältnis, das leider missbraucht worden sei.

Der Bf führte abschließend aus, man lerne aus derartigen Vorkommnissen. Im Bauwesen sei es nach wie vor leider üblich, dass 30 % ohne Rechnung laufe und vor allem mit Barrechnung vorgegangen werde.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bf erzielt mit der Erbringung technischer Dienste Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Bf stand in der Vergangenheit in Geschäftsbeziehungen mit Herrn M und Herrn X, welche für die P. GmbH bzw für die S Produktions und Vertriebs GmbH tätig waren.

Herr M hat eine Sachverhaltsanzeige bei der Polizeiinspektion H. erstattet, in der er erklärt, dass er zwei Rechnungen der P. GmbH vom 21.12.2007 an den Bf ohne zu Grunde liegende Leistungserbringung aus Gefälligkeit ausgestellt hatte.

Der Bf hat diese beiden Rechnungen in seine Buchhaltung aufgenommen und dafür Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzüge im Jahr 2007 geltend gemacht.

Es handelt sich dabei um Scheinrechnungen, denen keine Leistungen zu Grunde liegen.

Beweiswürdigung:

Der Bf behauptet, die Rechnungen seien rechtmäßig und würden auf von ihm erteilten Aufträgen an die Subunternehmer basieren.

Entsprechende Nachweise in Form von Verträgen, Leistungsverzeichnissen oder sonstigem Schriftverkehr konnte er nicht vorlegen.

Der Behauptung des Bf kann nicht gefolgt werden.

Sowohl in der Sachverhaltsanzeige von Herrn M bei der Polizeiinspektion H. vom 12.05.2009, als auch in der Auskunftsbearbeitung des ehemaligen Geschäftsführers der mittlerweile im Firmenbuch gelöschten P. GmbH, Herrn X, vom 03.11.2013 wird behauptet, dass die beiden Rechnungen trotz fehlender Leistungserbringung ausgefertigt und keinerlei Zahlungen dafür vereinnahmt worden seien. Die Rechnungsausstellung sei laut Herrn M aus Freundschaft und aus Geschäftsinteressen bezüglich der weiteren Zusammenarbeit erfolgt. Herr X sei nicht bei der Rechnungsausstellung involviert gewesen.

Diese Rechnungen Nr. 0088/07 und 0089/07 wurden von Herrn M im November/Dezember 2008 auf Vordrucken der seit 2005 in Konkurs befindlichen P. GmbH ausgestellt. Das Rechnungsdatum lautet auf den 21.12.2007. Die Rechnungsbeträge über EUR 11.253,60 und EUR 9.726,00 wurden laut Vermerken jeweils zum Teil durch ein Aconto beglichen und weisen noch offene Restbeträge auf. Weiters sind auf beiden Rechnungen händische Zahlungsvermerke "BETRAG ERHALTEN 27.12.07" und eine Unterschrift erfasst.

Aus diesen Vermerken ist jedoch nicht ableitbar, wann und in welcher Form die Acontozahlungen und die Begleichung der Restbeträge erfolgten und wer den Vermerk verfasst hat.

Auch die in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Bestätigung über eine Acontozahlung iHv EUR 5.000 ist unklar und kann die Vermutung von Scheinrechnungen nicht widerlegen: Es handelt sich offensichtlich um eine Kopie; der Text ist in Blockschrift abgefasst; es ist kein Bezug zu den Rechnungen erkennbar; auf den Rechnungen ist ein Aconto von gesamt EUR 11.000 ausgewiesen (6.000 auf Rechnung Nr 0088/07 und EUR 5.000 auf Rechnung Nr 0089/07); der Zahlungsfluss ist nicht nachgewiesen; es ist überhaupt kein Bezug zu irgendeiner Leistung erkennbar; die Bestätigung wurde trotz mehrmaliger Aufforderung erst im Juni 2016 vorgelegt.

Insgesamt kann diese Bestätigung die Glaubwürdigkeit des Vorbringens des Bf nicht erhöhen.

In der Beschwerde vom 23.11.2012 wurde angegeben, dass Leistungsverzeichnisse vorgelegt werden könnten. In der Vorhaltsbeantwortung vom 13.03.2013 wurde jedoch bekannt gegeben, dass die Aufzeichnungen nicht mehr gespeichert seien. Ebenso konnte der Nachweis der vom Bf behaupteten Zahlungen durch geeignete Belege nicht erbracht werden. Auch in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG brachte der Bf vor, er habe die Bezug habenden Unterlagen leider nicht aufgehoben. Er habe nur die wesentlichen Unterlagen aufgehoben; die E-Mails und die den Rechnungen zu Grunde liegenden Files habe er gelöscht

In der vom Bf im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Ein- und Ausgabenaufstellung wurden Zahlungsflüsse in Höhe der beiden strittigen Rechnungen zur Gänze am 21.12.2007 erfasst. Diese Erfassung steht jedoch grundsätzlich in Widerspruch zu den Aussagen des Bf in der Beschwerde, dass je nach Leistung in 2007 bar bezahlt worden sei, sowie zu den Angaben auf den beiden Rechnungen bezüglich Aconto und Restzahlung und steht auch in Widerspruch zu der dem BFG vorgelegten Bestätigung über eine Acontozahlung. Diese bzw die auf den Rechnungen angeführten Aconto-Zahlungen wurden nicht in der Ein- und Ausgabenaufstellung erfasst.

In der Beantwortung des Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO vom 10.05.2016 teilte der Masseverwalter der P. GmbH mit, dass im Jahr 2007 das Unternehmen operativ nicht mehr tätig war, daher keine Leistungen erbracht wurden und die Konkursmasse keine Zahlungen erhielt.

Diese Auskunft des Masseverwalters der mittlerweile im Firmenbuch gelöschten P. GmbH, auf deren Namen die strittigen Rechnungen ausgestellt wurden, untermauert die Behauptung von Herrn M und Herrn X, dass es sich bei den beiden Rechnungen um Scheinrechnungen handelt. Denn am 29.12.2005 wurde das Konkursverfahren eröffnet und am 30.12.2005 die Schließung des Unternehmens beantragt und genehmigt. Ab diesem Zeitpunkt gab es keinen operativen Betrieb mehr. Die beiden strittigen Rechnungen sowie zugehörige Zahlungseingänge waren dem Masseverwalter bis zum Erhalt des verfahrensgegenständlichen Auskunftersuchens nicht bekannt.

In dieses Bild passt auch die Aussage des Bf, im Bauwesen sei es üblich, dass 30% der Leistungen ohne Rechnung abgewickelt würden; umgekehrt ist es bei derartigen Gepflogenheiten sicherlich auch üblich, dass Gefälligkeitsrechnungen ohne Erbringung einer Leistung ausgestellt werden.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass im Hinblick auf die im Akt befindlichen Aussagen der Herren M und X, im Hinblick auf die Tatsache, dass der Bf entsprechende Nachweise für die von ihm behaupteten Leistungen im Jahr 2007, welche unabhängig vom gegenständlichen Beschwerdeverfahren gemäß § 132 Abs 1 BAO (siehe unten) noch bis Ende 2014 hätten aufbewahrt werden müssen, in Form von Zahlungsnachweisen, Verträgen, Leistungsverzeichnissen oder sonstigem Schriftverkehr nicht vorlegen

konnte und in Beachtung der galubhaften Angaben des Masseverwalters der angeblich leistungserbringenden P. GmbH das BFG - dem FA folgend - zur Überzeugung gelangt, dass es sich bei den beiden Rechnungen um Scheinrechnungen handelt.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 132 Abs 1 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluss des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluss des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Der Bf ist seiner diesbezüglichen Aufbewahrungspflicht nicht nachgekommen, sodass von der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungen nicht ausgegangen werden konnte.

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.

Das Bundesfinanzgericht hat im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Rechnungen als Scheinrechnungen beurteilt. Der Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 und der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 1 lit a UStG 1994 sind daher zu Unrecht erfolgt.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Im gegenständlichen Fall war das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, sondern von der Ermittlung und Würdigung des Sachverhalts. Mangels Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung wird die ordentliche Revision nicht zugelassen.

Wien, am 6. Juli 2016