



**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100318/2014

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat

durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF, BFStraße, BFOrt,

vertreten durch

Stb, StbStraße, BFOrt

gegen

FA, FAStraße, FAOrt

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2010, 2011 und 2012, sowie betreffend Einkommensteuer für 2010, 2011 und 2012, alle vom 20.01.2014

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Beim BF, der in der Stadt Salzburg als Einzelunternehmer ein Reinigungsunternehmen betrieb, wurde in den Jahren 2013 und 2014 eine abgabenbehördliche Prüfung über die Jahre 2009 bis 2012 durchgeführt.

Dabei wurden neben anderen, im gegenständlichen Verfahren nicht angefochtenen Feststellungen betreffend die Jahre 2010, 2011 und 2012 folgende Feststellungen getroffen:

In diesen Jahren seien ein Teil der Reinigungsaufträge an Subunternehmer vergeben worden bzw. sei das Personal von Fremdfirmen geleast worden. Diese Unternehmen wurden im BP Bericht namentlich angeführt.

Der BF und sein Vater seien dazu niederschriftlich befragt worden. Es habe sich während der Betriebsprüfung der Verdacht erhärtet, dass diese Unternehmen Scheinrechnungen gestellt hätten, da es sich bei den in Frage stehenden Gesellschaften um substanzlose GmbH's gehandelt habe, die kurz vor der Insolvenz gestanden hätten und die durchwegs ausländische Gesellschaftsorgane gehabt hätten, die sich nach dem Konkurs nicht mehr in Österreich aufgehalten hätten. Alle in Frage stehenden Rechnungen seien persönlich an den BF übergeben worden, obwohl diese Unternehmen ihren Sitz in Wien oder nahe Wien gehabt hätten.

In der Folge stellte die Prüferin für jedes einzelne der in Frage stehenden Unternehmen die Sachverhaltsfeststellungen bei diesen Unternehmen dar aufgrund derer sie, trotz der vom BF zu den einzelnen Unternehmen vorgelegten Firmenbuchauszügen, gewerberechtlchen Unterlagen, Passkopien der Geschäftsführer und weiterer Unterlagen zu der Ansicht gelangt sei, dass der BF keinen Nachweis erbracht habe, dass die in den Rechnungen abgerechneten Leistungen tatsächlich und in der erbrachten Höhe erbracht worden seien. Zudem sei eine Nennung der Empfänger im Sinne des § 162 BAO nicht erfolgt, weswegen den oben genannten Fremdleistungsaufwendungen die Anerkennung zu versagen sei.

Ein VorSt Abzug aus diesen Rechnungen sei nicht zulässig.

Das FA folgte diesen Feststellungen erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2010, 2011 und 2012 sowie die Einkommensteuer 2010, 2011 und 2012 neue Sachbescheide betreffend die Umsatz- und die Einkommensteuer für die betreffenden Jahre 2010, 2011 und 2012.

Gegen diese neuen Sachbescheide erhob der BF durch seinen ausgewiesenen steuerlichen Vertreter fristgerecht Beschwerde und führte darin im Wesentlichen aus, dass er in den Anfangsjahren seines Unternehmens großen Wert auf die Ausführung von Aufträgen durch bestehende Unternehmen und nicht durch eigene Dienstnehmer gelegt habe. Seine Familie stamme selbst aus Wien. Daher sei es naheliegend gewesen, auf regionale Reinigungsunternehmen zurückzugreifen.

Er führte nochmals aus, dass er – wie gegenüber der BP dargestellt – überprüft habe, ob die in Frage stehenden Unternehmen im Firmenbuch eingetragen, gewerberechtlich

und steuerrechtlich erfasst worden seien, ob es den GF tatsächlich gebe. Er habe Subunternehmerverträge abgeschlossen.

Die Eliminierung der Fremdleistungsaufwendungen wegen des Verdachtes von "Schein- und Risikofirmen" entspreche nicht seiner Vorgehensweise und nicht dem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der erbrachten Leistungen und der entsprechenden wirtschaftlichen Ergebnisse.

Das FA wies diese Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung als unbegründet ab.

Darauf beantragte der BF durch einen neu bestellten Rechtsanwalt fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung.

Mit Schreiben vom 19.01.2016 gab der Rechtsanwalt dem BFG bekannt, dass er den BF nicht mehr vertrete.

In der am 20.01.2017 erfolgten Ladung zur mündlichen Verhandlung am 17.02.2017 wurde der BF zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung unter Setzung einer Frist bis zum 10.02.2017 aufgefordert, dem BFG die Empfänger der streitgegenständlichen Fremdleistungen bekanntzugeben.

Die Ladung wurde am 24.01.2017 übernommen. Eine fristgerechte Nennung der Empfänger erfolgte nicht.

In der am Februar 2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlung führte der BF im Wesentlichen ergänzend aus, dass er nicht sagen könne, ob es sich bei den einzelnen Unternehmen um eine Scheinunternehmen oder Scheinleistungen gehandelt habe. Auf den Baustellen hätten Personen gearbeitet. Er sei davon ausgegangen dass es Arbeitnehmer dieser Unternehmen gewesen seien. Der Grund für den Einsatz eines Subunternehmers sei darin gelegen, dass dieser deutlich günstiger gewesen seien und er auf Grund der Auftragslage zum Teil nur für ein oder zwei Tage in der Woche Arbeitnehmer benötigt hätten. Dafür wäre niemand zur Verfügung gestanden. Darum hätte er Subunternehmer beauftragt.

Die kontrollierten Unterlagen (Passkopie des GF, Firmenbuchauszüge, gewerberechtliche Unterlagen) seien ihm von den jeweiligen GF zur Kontrolle übergeben worden.

Befragt dazu, ob ihm bewusst gewesen sei, dass die Unterschriften auf den Rechnungen nicht den Unterschriften auf den Verträgen bzw. Passkopien oder firmenmäßigen Zeichnungen der Geschäftsführer der jeweiligen Unternehmen entsprochen hätten, führte der BF an, dass er sich um die einzelnen Unterschriften nicht gekümmert habe. Die Rechnung habe aber jedenfalls die gleiche Person übergeben, die sich ihm als GF vorgestellt habe. Teilweise habe diese Rechnungen auch sein Vater entgegengenommen. Möglicherweise habe bei diesem jemand anderer unterschrieben.

**Das BFG hat dazu erwogen:**

Das BFG nimmt den nachfolgend dargestellten Sachverhalt als erwiesen an und legt ihn der Beurteilung zugrunde. Dieser Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den vom FA vorgelegten Akten und den im BP Bericht ausführlich beschriebenen Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüferin und den Ausführungen des BF dazu im Prüfungs- und Beschwerdeverfahren.

Der BF betrieb bis 2012 ein Reinigungsunternehmen als Einzelunternehmen. In den Jahren 2010, 2011 und 2012 machte er Kosten für Fremdleistungen im Reinigungsgewerbe von folgenden Unternehmen geltend:

1 GmbH:

Buchungsdatum/Betrag/USt:

30.11.2010 € 1.800,00 V20

30.11.2010 € 9.222,00 V20

30.12.2010 € 9.000,00 V20

24.09.2010 € 1.450,00 V20

24.09.2010 € 3.000,00 V20

24.09.2010 € 2.500,00 V20

22.10.2010 € 6.177,00 V20

Summe 2010: € 33.149,00 + USt 20 % € 6.629,80

31.01.2011 € 3.600,00 B 20

31.01.2011 € 6.000,00 B 20

Summe 2011: € 9.600,00 -+ B20

Bei der 1 GmbH handelte es sich im Zeitpunkt der Rechnungsausweise um eine substanzlose GmbH, deren eigentlicher Geschäftsgegenstand die Überlassung von Arbeitskräften gewesen ist. (Auszug Gewerberegister) Im April 2010 erfolgte ein Wechsel des (ausländischen) Geschäftsführers (Auszug Firmenbuch, Feststellungen BP) Die geltend gemachten Umsätze dieses Unternehmens stiegen kurz nach dem Geschäftsführerwechsel signifikant an. (Feststellungen BP). UVA's wurden ab 04/2010 nicht mehr abgegeben. (Feststellungen BP)

Im Februar 2011 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet. (Auszug Firmenbuch) In den Monaten vor der Insolvenzeröffnung übte die Gesellschaft keine Geschäftstätigkeit mehr aus. Es handelte sich um eine Scheinfirma (Bericht des Masseverwalters vom 27.04.2011)

Nach dem Konkurs der Gesellschaft hielt sich die Geschäftsführer nicht mehr in Österreich auf. (Feststellungen BP)

Sämtliche gestellten Rechnungen dieses Unternehmens wurden persönlich an den BF oder seinen Vater übergeben oder in Korneuburg abgeholt (Aussage BF) und ein Barausgang im Unternehmen erfasst (Feststellungen BP) Die Subunternehmerin hatte ihren Sitz in Korneuburg. (Auszug Firmenbuch)

Auf den nach Darstellung des BF bar bezahlten Rechnungen befinden sich keine Unterschriften des Geschäftsführers. (Feststellungen BP)

Ein geeigneter Nachweis über die erbrachten Leistungen im Wege von Kostenvoranschlägen, Grund- und Stundenaufzeichnungen, Tätigkeiten, Leistungsnachweisen oder Personaleinsatzplänen; Korrespondenzen oder andere schriftliche Vereinbarungen, dass die in den Rechnungen abgerechneten Leistungen tatsächlich und in der angeführten Höhe erbracht wurden, konnte der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden. (Feststellungen BP)

Bei den gegenständlichen Rechnungen der 1 GmbH handelt es sich um Scheinrechnungen, die keine Verrechnung von Subunternehmerleistungen an den BF zum Gegenstand haben.

Dies ergibt sich aus den oben angeführten Ermittlungsergebnissen bzw. den Feststellungen der Betriebsprüferin.

Diesen Feststellungen stehen die Aussagen des BF und seines Vaters gegenüber, in denen pauschal und auch hinsichtlich dieses Unternehmens darauf verwiesen wird, dass die Rechnungen persönlich übergeben oder im gegenständlichen Fall in Korneuburg abgeholt worden seien, da dies von der Ansprechperson (ausschließlich dem Geschäftsführer dieser Subunternehmerin) so gewünscht worden sei.

Das BFG folgt im gegenständlichen Punkt den Feststellungen der BP, die zunächst – wie oben dargestellt - aktenmäßig gut unterlegt sind. Sie haben zudem auch die wesentlich größere Wahrscheinlichkeit für sich.

Es ist nicht glaubwürdig, dass Unternehmen, die Vorleistungen erbringen im regulären Geschäftsverkehr von sich aus zu Beginn der Geschäftsbeziehung zunächst den "Nachweis" für ihr Bestehen vorlegen, und der BF seinerseits deren Leistungen gegenüber seinen Kunden zwar abrechnet, aber keine (laufende) Überprüfung der Tätigkeit der Subunternehmer erfolgt, die er nicht kannte und die ihm lediglich "empfohlen" worden waren.

Es erscheint auch nicht glaubwürdig, dass ein Personalleasingunternehmen plötzlich Reinigungsleistungen anbietet. Es ist weiters nicht glaubwürdig, dass es bei der Vergabe umfangreicher Subunternehmeraufträge weder eine laufende Kontrolle der Tätigkeiten (und der anwesenden Arbeitskräfte) noch entsprechende Korrespondenz, Leistungsnachweise und Personaleinsatzpläne vorliegen sollten.

Berücksichtigt man weiters, dass die Rechnungen entweder Unterschriften aufweisen, die nicht mit der firmenmäßigen Zeichnung des Geschäftsführers übereinstimmen oder lediglich der Vermerk "bar bezahlt" und die Stampiglie der Subunternehmerin vorliegen, der BF somit über die Jahre 2010 und 2011 die Barzahlung namhafte Beträge nicht hätte belegen können, so hat auch diese Aussage, dass Unterschriften auf Passkopien, Verträgen udgl. dann in weiterer Folge nicht mehr kontrolliert werden, keine Wahrscheinlichkeit für sich.

Berücksichtigt man letztlich, dass dieses Unternehmen kurz nach Beendigung der Subunternehmertätigkeiten für den BF in Konkurs ging und bereits im Jahr zuvor keine Geschäftstätigkeit mehr ausübte, so erscheint es nicht glaubwürdig, dass Arbeitnehmer dieser Gesellschaft für den BF tätig gewesen sind.

Vielmehr erhärten auch diese Fakten für sich allein und im Zusammenhang mit den sonstigen Feststellungen die Wahrscheinlichkeit, dass es sich um Scheinrechnungen handelt.

Die Aufwendungen für die Fremdleistungen der 1 GmbH im Jahr 2010 und 2011 waren daher nicht anzuerkennen.

## 2 GmbH

Buchungsdatum/Betrag:

21.02.2011 € 650,00

21.02.2011 € 10.500,00

21.02.2011 € 1.500,00

15.03.2011 € 2.200,00

15.03.2011 € 5.000,00 '

20.05.2011 € 1.800,00

20.05.2011 € 1.200,00

21.06.2011 € 6.000,00

21.06.2011 € 3.900,00

16.09.2011 € 2.500,00

16.09.2011 € 6.000,00

16.09.2011 € 1.500,00

16.09.2011 € 6.000,00

16.09.2011 € 1.300,00

Summe: € 50.050,00

Bei der 2 GmbH handelte es sich im Zeitpunkt der Rechnungsausweise um eine substanzlose GmbH, deren eigentlicher Geschäftsgegenstand das Baumeistergewerbe gewesen ist. (Bescheid der Stadt Wien vom 17.12.2010) Im April 2010 erfolgte ein Wechsel des (ausländischen Geschäftsführers) (Auszug Firmenbuch, Feststellungen BP) Die geltend gemachten Umsätze dieser Subfirma stiegen kurz nach dem Geschäftsführerwechsel signifikant an. (Feststellungen BP).

Im November 2012 wurde die Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG gelöscht. (Auszug Firmenbuch)

Ab 2010 wurde das Unternehmen für Rechnungsausstellungen benutzt bzw. Rechnungen verkauft. In den Monaten vor der Insolvenzeröffnung hat die Gesellschaft nicht die Leistungen erbracht, die abgerechnet wurden.

Der Geschäftsführer war bereits 2011 nicht mehr in Österreich aufhältig. (Feststellungen FA12/13/14 Purkersdorf)

Sämtliche gestellten Rechnungen dieses Unternehmens wurden persönlich an den BF oder seinen Vater übergeben oder von ihm abgeholt (Aussage BF) und ein Barausgang im Unternehmen verbucht (Feststellungen BP). Die Subunternehmerin hatte ihren Sitz in Wien. (Auszug Firmenbuch)

Die auf den Rechnungen befindlichen Unterschriften stimmen nicht mit der firmenmäßigen Zeichnung des Geschäftsführers überein. (Feststellungen BP)

Ein geeigneter Nachweis über die erbrachten Leistungen im Wege von Kostenvoranschlägen, Grund- und Stundenaufzeichnungen, Tätigkeiten, Leistungsnachweisen oder Personaleinsatzplänen; Korrespondenzen oder andere schriftliche Vereinbarungen, dass die in den Rechnungen abgerechneten Leistungen tatsächlich und in der angeführten Höhe erbracht wurden, konnte der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden. (Feststellungen BP)

Bei den gegenständlichen Rechnungen der 2 GmbH handelt es sich um Scheinrechnungen, die keine Verrechnung von Subunternehmerleistungen an den BF zum Gegenstand haben.

Dies ergibt sich aus den oben angeführten Ermittlungsergebnissen bzw. den Feststellungen der Betriebsprüferin.

Diesen Feststellungen stehen die Aussagen des BF und seines Vaters gegenüber, in denen pauschal und auch hinsichtlich dieses Unternehmens darauf verwiesen wird, dass die Rechnungen persönlich übergeben oder in Wien abgeholt worden seien, da dies von der Ansprechperson (ausschließlich dem Geschäftsführer dieser Subunternehmerin) so gewünscht worden sei.

Das BFG folgt im gegenständlichen Punkt den Feststellungen der BP, die zunächst – wie oben dargestellt – aktenmäßig gut unterlegt sind. Sie haben zudem auch die wesentlich größere Wahrscheinlichkeit für sich. Wesentlicher Punkt für diese Beurteilung sind die Feststellungen des FA 12/13/14 Purkersdorf, die deutlich darlegen, dass das

gegenständliche Unternehmen ab 2010 "zur Rechnungserstellung verwendet" wurde und nicht die Leistungen erbrachte, die abgerechnet wurden.

Es ist nicht glaubwürdig, dass Unternehmen, die Vorleistungen erbringen im regulären Geschäftsverkehr zum einen den "Nachweis" für ihr Bestehen vorlegen, deren Leistungen vom BF gegenüber seinen Kunden zwar abgerechnet werden, aber keine (laufende) Überprüfung der Tätigkeit der Subunternehmer erfolgt, die er nicht kannte und die ihm lediglich "empfohlen" worden waren.

Dies wird noch dadurch verstärkt, dass es nicht glaubwürdig erscheint, dass ein Baumeisterunternehmen plötzlich Reinigungsleistungen anbietet.

Es ist auch nicht glaubwürdig, dass es bei der Vergabe umfangreicher Subunternehmeraufträge weder eine laufende Kontrolle der Tätigkeiten (und der anwesenden Arbeitskräfte) noch entsprechende Korrespondenz, Leistungsnachweise und Personaleinsatzpläne vorliegen sollten.

Berücksichtigt man weiters, dass die Unterschriften auf den Stampiglien der Subunternehmerin nicht mit der firmenmäßigen Zeichnung des Geschäftsführers des Geschäftsführers übereinstimmen, der BF jedoch behauptet nur mit dem Geschäftsführer der Subunternehmerin Kontakt gehabt zu haben, so hat auch diese Aussage keine Wahrscheinlichkeit für sich. Hinsichtlich der Kontaktperson folgte das BFG der ersten, im BP Verfahren gemachten Aussage des BF und nicht der relativierten Aussage im Beschwerdeverfahren, die als Erstaussage als glaubwürdiger anzusehen ist.

Berücksichtigt man letztlich, dass auch dieses Unternehmen kurz nach Beendigung der Subunternehmertätigkeiten für den BF in Konkurs ging und bereits im Jahr zuvor keine Geschäftstätigkeit mehr ausübte, sondern "lediglich zur Rechnungsausstellung verwendet" wurde, so erscheint es nicht glaubwürdig, dass Arbeitnehmer dieser Gesellschaft für den BF tätig gewesen sind.

Vielmehr erhärten alle diese Fakten für sich allein und im Zusammenhang mit den sonstigen Feststellungen die Wahrscheinlichkeit, dass es sich um Scheinrechnungen handelt.

Die Aufwendungen für die Fremdleistungen der 2 GmbH im Jahr 2011 waren daher nicht anzuerkennen.

3 GmbH

31.10.2011 61.500,00

31.10.2011 € 2.500,00

31.10.2011 € 2.175,00

01.11.2011 61.800,00

01.11.2011 € 2.500,00



01.11.2011 € 2.000,00  
01.11.2011 € 2.500,00  
01.11.2011 61.100,00  
31.12.2011 € 6.000,00  
31.12.2011 € 261,00  
Summe 2011 € 22.336,00 + 20%

Bei der 3 GmbH handelte es sich im Zeitpunkt der Rechnungsausweise um eine substanzlose GmbH, deren eigentlicher Geschäftsgegenstand das Bauunternehmen gewesen ist. (Firmenbuchauszug) Im April 2009 erfolgte ein Wechsel des (ausländischen Geschäftsführers) (Auszug Firmenbuch, Feststellungen BP) Die geltend gemachten Umsätze dieser Subfirma stiegen kurz nach dem Geschäftsführerwechsel signifikant an. (Feststellungen BP, Feststellungen FA 3/11 Schwechat Gerasdorf). Eine Überprüfbarkeit der Leistungen des Unternehmens war aufgrund der dort vorgelegten Unterlagen nicht möglich. Die Geschäftsführer hatten keine Befähigung zur Führung eines Bauunternehmens. Der Geschäftsführer war im Jahr 2011 nicht "greifbar" und hatte einen Bevollmächtigten bestellt. Neben reellen Geschäften im Wiener Raum wurden auch Schein- und Deckungsrechnungen ausgestellt. (Feststellungen FA 3/11 Schwechat Gerasdorf)

Im 09.02.2012 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet. (Auszug Firmenbuch)

Sämtliche gestellten Rechnungen dieses Unternehmens wurden persönlich an den BF oder seinen Vater übergeben oder von ihm abgeholt (Aussage BF) und ein Barausgang im Unternehmen verbucht (Feststellungen BP). Die Subunternehmerin hatte ihren Sitz in Wien. (Auszug Firmenbuch)

Die auf den Rechnungen befindlichen Unterschriften stimmen nicht mit der firmenmäßigen Zeichnung des Geschäftsführers bzw. des Bevollmächtigten überein. (Feststellungen BP)

Ein geeigneter Nachweis über die erbrachten Leistungen im Wege von Kostenvoranschlägen, Grund- und Stundenaufzeichnungen, Tätigkeiten, Leistungsnachweisen oder Personaleinsatzplänen; Korrespondenzen oder andere schriftliche Vereinbarungen, dass die in den Rechnungen abgerechneten Leistungen tatsächlich und in der angeführten Höhe erbracht wurden, konnte der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden. (Feststellungen BP)

Bei den gegenständlichen Rechnungen der 3 GmbH handelt es sich um Scheinrechnungen, die keine Verrechnung von Subunternehmerleistungen an den BF zum Gegenstand haben.

Dies ergibt sich aus den oben angeführten Ermittlungsergebnissen bzw. den Feststellungen der Betriebsprüferin.

Diesen Feststellungen stehen die Aussagen des BF und seines Vaters gegenüber, in denen pauschal und auch hinsichtlich dieses Unternehmens darauf verwiesen wird, dass die Rechnungen persönlich übergeben oder in Wien abgeholt worden seien, da dies von der Ansprechperson (ausschließlich dem Geschäftsführer dieser Subunternehmerin) so gewünscht worden sei.

Das BFG folgt im gegenständlichen Punkt den Feststellungen der BP, die zunächst – wie oben dargestellt - aktenmäßig gut unterlegt sind. Sie haben zudem auch die wesentlich größere Wahrscheinlichkeit für sich. Wesentlicher Punkt für diese Beurteilung sind die Feststellungen des FA 3/11 Schwechat Gerasdorf, die deutlich darlegen, dass das gegenständliche Unternehmen in 2011 "zur Ausstellung von Scheinrechnungen" verwendet wurde.

Es ist nicht glaubwürdig, dass Unternehmen, die Vorleistungen erbringen im regulären Geschäftsverkehr zum einen den "Nachweis" für ihr Bestehen vorlegen, deren Leistungen vom BF gegenüber seinen Kunden zwar abgerechnet werden, aber keine (laufende) Überprüfung der Tätigkeit der Subunternehmer erfolgt, die er nicht kannte und die ihm lediglich "empfohlen" worden waren.

Dies wird noch dadurch verstärkt, dass es nicht glaubwürdig erscheint, dass ein Baumeisterunternehmen plötzlich Reinigungsleistungen anbietet.

Es ist auch nicht glaubwürdig, dass es bei der Vergabe umfangreicher Subunternehmeraufträge weder eine laufende Kontrolle der Tätigkeiten (und der anwesenden Arbeitskräfte) noch entsprechende Korrespondenz, Leistungsnachweise und Personaleinsatzpläne vorliegen sollten.

Berücksichtigt man weiters, dass die Unterschriften auf den Stampiglien der Subunternehmerin nicht mit der firmenmäßigen Zeichnung des Geschäftsführers oder des Bevollmächtigten übereinstimmen, der BF jedoch behauptet nur mit dem Geschäftsführer der Subunternehmerin Kontakt gehabt zu haben, so hat auch diese Aussage keine Wahrscheinlichkeit für sich. Hinsichtlich der Kontaktperson folgte das BFG der ersten, im BP Verfahren gemachten Aussage des BF und nicht der relativierten Aussage im Beschwerdeverfahren, die als Erstaussage als glaubwürdiger anzusehen ist.

Berücksichtigt man letztlich, dass auch dieses Unternehmen kurz nach Beendigung der Subunternehmertätigkeiten für den BF in Konkurs ging und bereits im Jahr zuvor nachgewiesenermaßen auch Scheinrechnungen erstellte, so erscheint es nicht glaubwürdig, dass Arbeitnehmer dieser Gesellschaft für den BF tätig gewesen sind.

Vielmehr erhärten alle diese Fakten für sich allein und im Zusammenhang die Wahrscheinlichkeit, dass es sich um Scheinrechnungen handelt.

Die Aufwendungen für die Fremdleistungen der 3 GmbH im Jahr 2011 waren daher nicht anzuerkennen.

Buchungsdatum/Betrag:

31.12.2011 € 6.000,00

31.12.2011 € 1.700,00

Summe 2011 € 7.700,00 + 520

15.01.2012 € 1.100,00

15.01.2012 € 500,00

15.01.2012 € 600,00

15.01.2012 , € 1.000,00

15.03.2012 € 700,00

15.03.2012 € 800,00

15.03.2012 € 4.500,00

01.09.2012 € 2.200,00

01.09.2012 € 1.200,00

01.09.2012 € 900,00

01.09.2012 € 1.280,00

01.09.2012 € 2.900,00

01.09.2012 € 900,00

01.09.2012 € 3.500,00

01.09.2012 € 2.500,00

01.09.2012 € 2.000,00

01.09.2012 € 2.200,00

01.09.2012 € 1.200,00

Summe 2012 € 29.980,00

Bei der 4 GmbH handelte es sich im Zeitpunkt der Rechnungsausweise um eine substanzlose GmbH, deren eigentlicher Geschäftsgegenstand das ein Trockenbauunternehmen gewesen ist. (Firmenbuchauszug) Im Juli 2011 erfolgte ein Wechsel des (ausländischen Geschäftsführers) (Auszug Firmenbuch, Feststellungen BP) Diese Subfirma war an der Firmenadresse nicht ansässig. Die angeführte TopNr.4 existierte nicht, das Objekt war mit Stand August 2012 seit Monaten zugesperrt. Die nachfolgende Firmenadresse war eine Wohnung, die nach einem Wasserschaden nicht mehr benützbar war. Eine wirtschaftliche Tätigkeit wurde zumindest 2012 nicht ausgeübt. Der Geschäftsführer war bereits im Jahr 2011 nicht "greifbar". (Feststellungen FA 6/7/15)

Im 14.11.2012 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet. (Auszug Firmenbuch)

Sämtliche gestellten Rechnungen dieses Unternehmens wurden persönlich an den BF oder seinen Vater übergeben oder von ihm abgeholt (Aussage BF) und ein Barausgang im Unternehmen verbucht (Feststellungen BP). Die Subunternehmerin hatte ihren Sitz in Wien. (Auszug Firmenbuch)

Die auf den Rechnungen befindlichen Unterschriften stimmen nicht mit der firmenmäßigen Zeichnung des Geschäftsführers bzw. des Bevollmächtigten überein. (Feststellungen BP)

Ein geeigneter Nachweis über die erbrachten Leistungen im Wege von Kostenvoranschlägen, Grund- und Stundenaufzeichnungen, Tätigkeiten, Leistungsnachweisen oder Personaleinsatzplänen; Korrespondenzen oder andere schriftliche Vereinbarungen, dass die in den Rechnungen abgerechneten Leistungen tatsächlich und in der angeführten Höhe erbracht wurden, konnte der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden. (Feststellungen BP)

Bei den gegenständlichen Rechnungen der 4 GmbH handelt es sich um Scheinrechnungen, die keine Verrechnung von Subunternehmerleistungen an den BF zum Gegenstand haben.

Dies ergibt sich aus den oben angeführten Ermittlungsergebnissen bzw. den Feststellungen der Betriebsprüferin.

Diesen Feststellungen stehen die Aussagen des BF und seines Vaters gegenüber, in denen pauschal und auch hinsichtlich dieses Unternehmens darauf verwiesen wird, dass die Rechnungen persönlich übergeben oder in Wien abgeholt worden seien, da dies von der Ansprechperson (ausschließlich dem Geschäftsführer dieser Subunternehmerin) so gewünscht worden sei.

Das BFG folgt im gegenständlichen Punkt den Feststellungen der BP, die zunächst – wie oben dargestellt – aktenmäßig gut unterlegt sind. Sie haben zudem auch die wesentlich größere Wahrscheinlichkeit für sich. Wesentlicher Punkt für diese Beurteilung sind die Feststellungen des FA 6/7/15, die deutlich darlegen, dass das gegenständliche Unternehmen de facto nicht tätig war. Dies weist nach dem Verständnis des BFG deutlich darauf hin, dass auch diese Firma zur Ausstellung von Scheinrechnungen verwendet wurde.

Dies wird noch dadurch verstärkt, dass es nicht glaubwürdig erscheint, dass ein Trockenbauunternehmen plötzlich Reinigungsleistungen anbietet.

Es ist nicht glaubwürdig, dass Unternehmen, die Vorleistungen erbringen im regulären Geschäftsverkehr zum einen den "Nachweis" für ihr Bestehen vorlegen, deren Leistungen vom BF gegenüber seinen Kunden zwar abgerechnet werden, aber keine (laufende) Überprüfung der Tätigkeit der Subunternehmer erfolgt, die er nicht kannte und die ihm lediglich "empfohlen" worden waren.

Es ist auch nicht glaubwürdig, dass es bei der Vergabe umfangreicher Subunternehmeraufträge weder eine laufende Kontrolle der Tätigkeiten (und der anwesenden Arbeitskräfte) noch entsprechende Korrespondenz, Leistungsnachweise und Personaleinsatzpläne vorliegen sollten.

Berücksichtigt man weiters, dass die Unterschriften auf den Stampiglien der Subunternehmerin nicht mit der firmenmäßigen Zeichnung des Geschäftsführers übereinstimmen, der BF jedoch behauptet nur mit dem Geschäftsführer der Subunternehmerin Kontakt gehabt zu haben, so hat auch diese Aussage keine Wahrscheinlichkeit für sich. Hinsichtlich der Kontaktperson folgte das BFG der ersten, im BP Verfahren gemachten Aussage des BF und nicht der relativierten Aussage im Beschwerdeverfahren, die als Erstaussage als glaubwürdiger anzusehen ist.

Berücksichtigt man letztlich, dass auch dieses Unternehmen kurz nach Beendigung der Subunternehmertätigkeiten für den BF in Konkurs ging und bereits im Jahr zuvor keine Geschäftstätigkeit mehr ausübte, so erscheint es nicht glaubwürdig, dass Arbeitnehmer dieser Gesellschaft für den BF tätig gewesen sind.

Auch eine Bezahlung von Rechnungen in Wien, wo der Firmensitz in Wahrheit nicht bestanden hat, ist nicht glaubwürdig.

Vielmehr erhärten alle diese Fakten für sich allein und im Zusammenhang mit den sonstigen Feststellungen die Wahrscheinlichkeit, dass es sich um Scheinrechnungen handelt.

Die Aufwendungen für die Fremdleistungen der 4 GmbH in den Jahren 2011 und 2012 waren daher nicht anzuerkennen.

#### 5 GmbH

Rechnungsdatum/Zahlungsdatum/Betrag:

31.12.2012 11.01.2013 €1.000,00

31.12.2012 11.01.2013 € 400,00 .

31.12.2012 11.01.2013 € 3.500,00

31.12.2012 11.01.2013 €4.000,00

Summe 2012 : € 8.900,00 + 520,00

Bei der 5 GmbH handelte es sich im Zeitpunkt der Rechnungsausweise um eine substanzlose GmbH, deren eigentlicher Geschäftsgegenstand das ein Baumeistergewerbe gewesen ist. (Firmenbuchauszug) Im Juli 2012 erfolgte ein Wechsel des (ausländischen Geschäftsführers) (Auszug Firmenbuch, Feststellungen BP) Diese Subfirma war an der Firmenadresse nicht ansässig. (Feststellungen FA 4/5/10) Der

Geschäftsführer hatte keinen inländischen Wohnsitz. (Feststellung FinPol) Der Firmensitz war ein "Briefkasten"(Feststellungen FA 4/5/10).

Im 25.06.2013 wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet. (Auszug Firmenbuch)

Sämtliche gestellten Rechnungen dieses Unternehmens wurden persönlich an den BF oder seinen Vater übergeben oder von ihm abgeholt (Aussage BF) und ein Barausgang im Unternehmen verbucht (Feststellungen BP). Die Subunternehmerin hatte ihren Sitz in Wien. (Auszug Firmenbuch)

Die auf den Rechnungen befindlichen Unterschriften stimmen nicht mit der firmenmäßigen Zeichnung des Geschäftsführers bzw. des Bevollmächtigten überein. (Feststellungen BP)

Ein geeigneter Nachweis über die erbrachten Leistungen im Wege von Kostenvoranschlägen, Grund- und Stundenaufzeichnungen, Tätigkeiten, Leistungsnachweisen oder Personaleinsatzplänen; Korrespondenzen oder andere schriftliche Vereinbarungen, dass die in den Rechnungen abgerechneten Leistungen tatsächlich und in der angeführten Höhe erbracht wurden, konnte der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden. (Feststellungen BP)

Bei den gegenständlichen Rechnungen der 5 GmbH handelt es sich um Scheinrechnungen, die keine Verrechnung von Subunternehmerleistungen an den BF zum Gegenstand haben.

Dies ergibt sich aus den oben angeführten Ermittlungsergebnissen bzw. den Feststellungen der Betriebsprüferin.

Diesen Feststellungen stehen die Aussagen des BF und seines Vaters gegenüber, in denen pauschal und auch hinsichtlich dieses Unternehmens darauf verwiesen wird, dass die Rechnungen persönlich übergeben oder in Wien abgeholt worden seien, da dies von der Ansprechperson (ausschließlich dem Geschäftsführer dieser Subunternehmerin) so gewünscht worden sei.

Das BFG folgt im gegenständlichen Punkt den Feststellungen der BP, die zunächst – wie oben dargestellt - aktenmäßig gut unterlegt sind. Sie haben zudem auch die wesentlich größere Wahrscheinlichkeit für sich. Wesentlicher Punkt für diese Beurteilung sind die Feststellungen des FA 4/5/10, die deutlich darlegen, dass das gegenständliche Unternehmen de facto nicht tätig war. Dies weist nach dem Verständnis des BFG deutlich darauf hin, dass auch diese Firma zur Ausstellung von Scheinrechnungen verwendet wurde.

Es ist nicht glaubwürdig, dass Unternehmen, die Vorleistungen erbringen im regulären Geschäftsverkehr zum einen den "Nachweis" für ihr Bestehen vorlegen, deren Leistungen vom BF gegenüber seinen Kunden zwar abgerechnet werden, aber keine (laufende) Überprüfung der Tätigkeit der Subunternehmer erfolgt, die er nicht kannte und die ihm lediglich "empfohlen" worden waren.

Dies wird noch dadurch verstärkt, dass es nicht glaubwürdig erscheint, dass ein Baumeister plötzlich Reinigungsleistungen anbietet.

Es ist auch nicht glaubwürdig, dass es bei der Vergabe umfangreicher Subunternehmeraufträge weder eine laufende Kontrolle der Tätigkeiten (und der anwesenden Arbeitskräfte) noch entsprechende Korrespondenz, Leistungsnachweise und Personaleinsatzpläne vorliegen sollten.

Berücksichtigt man weiters, dass die Unterschriften auf den Stampiglien der Subunternehmerin nicht mit der firmenmäßigen Zeichnung des Geschäftsführers übereinstimmen, der BF jedoch behauptet nur mit dem Geschäftsführer der Subunternehmerin Kontakt gehabt zu haben, so hat auch diese Aussage keine Wahrscheinlichkeit für sich. Dabei folgte das BFG der ersten, im BP Verfahren gemachten Aussage des BF und nicht der relativierten Aussage im Beschwerdeverfahren, die als Erstaussage als glaubwürdiger anzusehen ist.

Berücksichtigt man letztlich, dass auch dieses Unternehmen kurz nach Beendigung der Subunternehmertätigkeiten für den BF in Konkurs ging und bereits im Jahr zuvor keine Geschäftstätigkeit mehr ausübte, so erscheint es nicht glaubwürdig, dass Arbeitnehmer dieser Gesellschaft für den BF tätig gewesen sind.

Auch eine Bezahlung von Rechnungen in Wien, wo der Firmensitz in Wahrheit nicht bestanden hat, ist nicht glaubwürdig.

Vielmehr erhärten alle diese Fakten für sich allein und im Zusammenhang die Wahrscheinlichkeit, dass es sich um Scheinrechnungen handelt.

Die Aufwendungen für die Fremdleistungen der 5 GmbH im Jahr 2012 waren daher nicht anzuerkennen und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Damit teilt das BFG die Ausführungen des FA, was die Qualität der in Frage stehenden Rechnungen der oben angeführten Unternehmen betrifft. Die auf den Rechnungen angeführten Leistungsbeziehungen bestanden nach Sicht des BFG mit Sicherheit nicht.

Zur weiteren Überprüfung des Geldflusses hat bereits das FA in der Begründung der wiederaufgenommenen Sachbescheide auf die gemäß § 162 BAO bei diesem Sachverhalt vorliegende fehlende Empfängernennung hingewiesen. Die Anführung von "Briefkastenfirmen" bzw. Scheinfirmen stellt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH keine taugliche Bezeichnung des Empfängers dar.

Im Zuge der Vorladung zur mündlichen Verhandlung wurde der BF mit Frist 10.02.2017 im Sinne des § 162 BAO nochmals aufgefordert die Empfänger der Beträge schriftlich zu benennen. Der BF ist dieser Aufforderung jedoch bis zur mündlichen Verhandlung nicht nachgekommen. In der mündlichen Verhandlung hat der BF wiederholt, dass seine während der BP getätigten Aussagen richtig gewesen seien.

Alle in Frage stehenden Unternehmen waren aber zum Zeitpunkt der Rechnungslegung an den BF als Scheinfirmen zu qualifizieren bzw. waren die verrechneten Leistungen als Scheinleistungen einzustufen.

Für die im Namen dieses Unternehmens in Rechnung gestellten Beträge an Fremdleistungen wurden somit die Empfänger dieser Beträge trotz Vorhalt im BP Bericht und nochmaliger Aufforderung gemäß § 162 BAO durch das BFG die Empfänger nicht namhaft gemacht.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren auszuführen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Der BF machte die oben beschriebenen Barzahlungen als Betriebsausgaben an die fünf namentlich genannten Firmen als Fremdleistungen für Reinigungsarbeiten durch Subunternehmer geltend.

Das FA hat diese Betriebsausgaben bereits im erstinstanzlichen Verfahren nicht anerkannt. Die ausführlichen Ermittlungen des FA haben ergeben, dass die sechs Firmen zum einen jeweils substanzlose GmbH's kurz vor einem Insolvenzverfahren waren, die keine betrieblichen Tätigkeiten mehr ausgeübt hatten, deren Geschäftsführer entweder überhaupt keinen Wohnsitz im Bundesgebiet hatten oder für die Behörden nicht greifbar waren. Die Übergabe der Rechnungen an den BF und die behaupteten Barzahlungen seien unglaubwürdig. Zudem hat die BP bei jeder dieser GmbH's festgestellt, dass die Unterschriften auf den Rechnungen nicht den firmenmäßigen Zeichnungen der jeweiligen Geschäftsführer entsprochen haben, bzw. die Barzahlungen nicht quittiert worden waren, hat die Betriebsausgaben nicht anerkannt und darauf hingewiesen, dass eine Empfängernennung nach § 162 BAO nicht erfolgt sei.

Das BFG hat den BF in Vorladung zur mündlichen Verhandlung nochmals aufgefordert, die Empfänger der strittigen Beträge gemäß § 162 BAO schriftlich zu benennen. Dies ist aber nicht erfolgt.

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet, wenn er beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden.

Gemäß § 162 Abs. 2 BAO sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen, soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert.

Bei *Verweigerung* der verlangten Angaben sind die betreffenden Aufwendungen (Schulden) *zwingend nicht anzuerkennen*; sie sind auch nicht im Schätzungsweg zu berücksichtigen ( VwGH 29.11.1988, 87/14/0203 ; 15.9.1999, 99/13/0150 ; 31.1.2001, 98/13/0156 ; 22.3.2010, 2006/15/0284 ).

Das Verlangen darf nicht unerfüllbar sein ( VwGH 2.3.1993, 91/14/0144 ; 31.1.2001, 98/13/0156 ; 9.3.2005, 2002/13/0236 ). Dies ist nach der Rechtsprechung nur dann der Fall, wenn eine unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit vorliegt, die Empfänger (Gläubiger) namhaft zu machen (zB VwGH 21.12.1999, 94/14/0040 ; 31.1.2001,



98/13/0156 ; 9.3.2005, 2002/13/0236 ; 22.11.2012, 2008/15/0256 ; 25.4.2013, 2013/15/0155 ). Eine solche Unmöglichkeit kann zB beim unverschuldeten Verlust von Unterlagen vorliegen (VwGH 19.2.1965, 44/64).

Hingegen wird es vielfach im Verschulden des Steuerpflichtigen liegen, wenn er Geschäftsbeziehungen so gestaltet, dass die Person des Empfängers bzw Gläubigers nicht namhaft gemacht werden kann (vgl VwGH 2.3.1993, 91/14/0144 ; 28.5.1997, 94/13/0230 ; 28.10.1997, 93/14/0073 , 93/14/0099; 9.3.2005, 2002/13/0236 ; 22.11.2012, 2008/15/0256 ; *Hofstätter/ Reichel*, EStG 1988, § 4 Abs 4 Tz 15).

Die Nennung einer beliebigen Person reicht zur Anerkennung nicht ( VwGH 17.11.1982, 81/13/0194 , 82/13/0036, 82/13/0037; 1.6.2006, 2004/15/0066 , 2004/15/0067; 28.5.2009, 2008/15/0046 ). Als Angabe zur Identifizierung reicht nicht der Nachname (vgl VwGH 25.11.1992, 89/13/0043 ).

Die Nennung einer *Steueroasenfirma* reicht nach der Judikatur nicht, ohne die an ihr tatsächlich Beteiligten bekannt zu geben ( VwGH 13.11.1985, 84/13/0127 ; vgl auch *Loukota*, ÖStZ 1990, 4, wonach § 162 durch dieses Erk ein äußerst „scharfes“ Instrument zur Bekämpfung illegaler Steueroasenstrategien ist; VwGH 22.3.1995, 93/13/0076 ; 26.9.2000, 98/13/0216 , 0220; 23.1.2002, 96/13/0114 ; EAS 2030, SWI 2002, 390 ).

Die Nennung der tatsächlichen Empfänger garantiert die Anerkennung der betreffenden Aufwendungen bzw Schulden noch nicht; diesbezüglich ist in freier Beweiswürdigung zu entscheiden ( VwGH 11.5.1983, 83/13/0030, 0031).

Eine unverschuldete Unmöglichkeit der Empfängernennung ist im gegenständlichen Verfahren nicht gegeben. Die Aufforderung zur Empfängernennung war im Sinne der oben gemachten Ausführungen auch zulässig, sie wurde jedoch vom BF weder im erstinstanzlichen Verfahren noch im Beschwerdeverfahren erfüllt.

Zwar hat der BF in Österreich registrierte GmbH's als Empfänger genannt. Diese Gesellschaften waren aber, wie die oben dargestellten Beweisergebnisse gezeigt haben, Scheinfirmen, die die in Rechnung gestellten Leistungen nicht erbracht haben.

Daher können die in den Jahren 2010 bis 2012 abgesetzten Entnahmen von Bargeld gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht als Zahlungen für Fremdleistungen anerkannt werden.

Gleiches gilt für die für diese Betriebsausgaben geltend gemachten VorSt Beträge.

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuer 2010, 2011 und 2012 waren daher als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a) UStG kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: 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.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 3 UStG kann der Unternehmer die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen

und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuerbeträge abziehen.

Der VorSt Abzug hat zu unterbleiben, wenn der Rechnungsaussteller Nichtunternehmer ist oder der dafür in Frage kommende Steuerbetrag dem Unternehmer nicht auf Grund einer Lieferung oder sonstigen Leistung berechnet worden ist. (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MWSt, § 12, Tz 84)

Ein VorSt Abzug aus einem Scheingeschäft, ist auch dann unzulässig, wenn die in der Rechnung über das Scheingeschäft ausgewiesene Umsatzsteuer tatsächlich abgeführt wurde (VwGH vom 27.02.2002, 96/13/0148) (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MWSt, § 12, Tz 83/1)

Bei dem als erwiesen angenommenen Sachverhalt, der hinter diesen Rechnungen steht, konnte der BF weder Leistungen durch einen anderen Unternehmer noch Leistungen für sein Unternehmen nachweisen. Damit fehlen zwei Tatbestandsvoraussetzungen für die Geltendmachung des VorSt Abzuges aus diesen Rechnungen.

Auch die Beschwerden gegen die Umsatzsteuer 2010, 2011 und 2012 waren 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.

Die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben im Sinne des § 162 BAO bei fehlender Empfängerbenennung ist – wie oben dargestellt – aufgrund des Gesetzes und der dazu ergangenen einhelligen höchstgerichtlicher Judikatur eine zwingende Folge.

Die Tatbestandsvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Sinne des § 12 Abs. 1 UStG ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz und den oben zitierten Entscheidungen.

Eine Revision an den VwGH ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 17. Februar 2017

