

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde der Bf., AdresseBf, vertreten durch Stb, AdresseStb, vom 24.05.2012 gegen die Bescheide des FA vom 24.04.2012, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt in der Rechtsform einer GesmbH ein auf dem Gebiet der Wärmetechnik tätiges Unternehmen.

### 1. Außenprüfung betreffend die Jahre 2008 bis 2010:

Auf Grund der Aussage des früheren Dienstnehmers und ab 1.10.2007 auf Basis eines Konsulentenvertrages tätigen K. (im Folgenden kurz K.), der Bf. gegenüber Scheinrechnungen ausgestellt zu haben, fand bei der Bf. eine Außenprüfung der Jahre 2008 bis 2010 statt, welche u.a. zu folgenden Feststellungen geführt hat:

„Tz. 2 Scheinrechnungen

*...Im Prüfungszeitraum war Herr K. selbständig für die Abgabepflichtige als Konsulent tätig. Am 2.3.2011 gab er Folgendes dem FA1 niederschriftlich bekannt: „...Im Frühjahr 2008 trat die Sekretärin der Firma [Name Bf.], Frau S an mich heran, ob ich nicht Scheinrechnungen ausstellen kann, da in der Schwarzkasse der Firma [Name Bf.] ein minus entstanden ist. Ich stellte dann von Frühjahr 2008 bis Sommer 2009 Scheinrechnungen aus. Die Arbeitszeit die in den Rechnungen ausgeführt ist wurde tatsächlich erbracht, alle anderen Leistungen, wie Heizmattenreparatur,*

**Maschinenmiete Ofenelemente wurden nicht erbracht. Der diesbezügliche Betrag beläuft sich ca. bei € 50.000,--.“**

...

*Am 14.10.2011 wurde der Prüfungsauftrag gem. § 147 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG ausgestellt und am 16.11.2011 dem steuerlichen Vertreter der Abgabepflichtigen zur Kenntnis gebracht.*

*Am gleichen Tag wurden auch Niederschriften mit dem Geschäftsführer Herrn G. und der Sekretärin Frau S im Beisein des steuerlichen Vertreters (anwesend bei Aufnahme der Niederschriften als Verteidiger) aufgenommen. In diesen wurden sowohl von Herrn G. als auch von Frau S angegeben, dass keine Scheinrechnungen gelegt wurden. Auch bei der Niederschrift mit Herrn R (hier war ebenfalls der steuerliche Vertreter anwesend) vom 1.12.2011 wurde von diesem angegeben, dass keine Scheinrechnungen ausgestellt wurden.*

*Es wurde Herr K. am 5.12.2011 und am 12.12.2011 noch einmal niederschriftlich einvernommen und dabei wurde Folgendes von ihm bekannt gegeben:*

*Herr K. war bis etwa Herbst 2007 nicht selbständig als Handlungsbevollmächtigter bei der Firma [Name der Bf.] tätig. Anschließend war er selbständig als Konsulent tätig. Die genaue Tätigkeit war lt. eigener Angaben die Firma zu leiten, Aufträge entgegen zu nehmen, Arbeiter zu führen und die Kundenbetreuung. Er legte auch eine Handlungsvollmacht vom 20. August 1993 vor, unterzeichnet vom Geschäftsführer Herrn G..*

*Herr K. wollte „leiser treten“ und hat mit Einverständnis des Geschäftsführers Herrn G. im März 2006 Herrn R als Montageinspektor bei der Firma [Name der Bf.]. eingestellt. Dieser sollte sein Nachfolger werden. Im Herbst 2007 wurde das Dienstverhältnis von Herrn K. aufgelöst. Ab diesem Zeitpunkt war er als Konsulent für die Firma selbständig tätig und hat Herrn R bei seiner Tätigkeit unterstützt.*

*Während der Konsulententätigkeit für die Firma [Name der Bf.] wurde sämtliche Ausgangsrechnungen, die er an die Firma legte, von Frau S. geschrieben.*

*Lt. seinen Angaben sind alle Rechnungen, wo keine Stundenaufzeichnungen angeschlossen sind (Rechnungen sowie Stundenaufzeichnungen liegen der Bp vor) „schwarz“. Dafür hat er lt. seinen Angaben auch kein Geld bekommen.*

*Bei folgenden Rechnungen ist er sich sicher, dass er kein Geld erhalten hat:*

*2007:*

*Re.Nr. 2007-04 v. 27.12.2007 € 4.410,00 (Vorsteuer € 882,00) „Gerätemiete“*

*Re.Nr. 2007-01 v. 12.11.2007 € 2.500,00 (Vorsteuer € 500,00) „div. Beratungen, Ausarbeitung von Angeboten, Durchführung von Glüharbeiten“*

*2008:*

Re.Nr. 2008-02 v. 29.1.2008 € 2.250,00 (Vorsteuer € 450,00) „Gerätemiete v. 2.-26.1.2008“

Re.Nr. 2008-10 v. 19.5.2008 € 6.000,00 (Vorsteuer € 1.200,00) „Reparatur Ofenheizelemente“

Re.Nr. 2008-17 v. 31.7.2008 € 2.465,69 (Vorsteuer € 493,14) „Gerätemiete v. 15.-31.7.2008“

Re.Nr. 2008-24 v. 31.10.2008 € 2.220,00 (Vorsteuer € 444,00) „Heizmatten repariert“

Re.Nr. 2008-22 v. 30.9.2008 € 1.500,00 (Vorsteuer € 300,00) „Heizmatten repariert“

Re.Nr. 2008-21 v. 31.8.2008 € 400,00 (Vorsteuer € 80,00) „Heizmatten repariert“

Re.Nr. 2008-16 v. 15.7.2008 € 4.785,00 (Vorsteuer € 975,00) „Gerätemiete v. 1.-14.7.2008“

Re.Nr. 2008-11 v. 30.5.2008 € 2.700,00 (Vorsteuer € 540,00) „Gerätemiete v. 1.-30.5.2008“

Re.Nr. 2008-08 v. 18.4.2008 € 1.530,00 (Vorsteuer € 306,00) „Gerätemiete v. 1.-17.4.2008“

Re.Nr. 2008-07 v. 10.4.2008 € 300,00 (Vorsteuer € 60,00) „Gerätemiete v. 10.4.2008“

Re.Nr. 2008-06 v. 31.3.2008 € 1.860,00 (Vorsteuer € 372,00) „Gerätemiete v. 1.-31.3.2008“

Re.Nr. 2008-15 v. 30.6.2008 € 1.080,00 (Vorsteuer € 216,00) „Gerätemiete v. 19.-20.6.2008“

Re.Nr. 2008-13 v. 18.6.2008 € 5.970,00 (Vorsteuer € 1.194,00) „Gerätemiete v. 1.-18.6.2008“

2009

Re.Nr. 2009-08 v. 31.7.2009 € 1.500,00 (Vorsteuer € 300,00) „Gerätemiete v. 6.-20.7.2009“

2010

Re.Nr. 2010-003 v. 10.2.2010 € 1.800,00 (Vorsteuer € 360,00) „TC60 Regler+Schütze gebraucht“

Re.Nr. 2010-002 v. 31.1.2010 € 1.000,00 (Vorsteuer € 200,00) „Reparatur von Ofenheizelemente“

*Lt. vorgelegter Buchhaltung der Firma [Name der Bf.] wurden folgende Rechnungen im Jahre 2008 „bar“ an Herrn K. ausbezahlt:*

Re. Nr. 2008-02, 2008-06, 2008-07, 2008-08, 2008-11, 2008-13, 2008-16, 2008-17, 2008-22, 2008-24, 2008-10, 2008-19, 2008-21.

*Das sind gleichzeitig sämtliche Rechnungen, bei denen Herr K. niederschriftlich angegeben hat, dass es sich hierbei um Scheinrechnungen handelt. Es konnten darüber auch keine von Herrn K. unterschriebenen Kassa-Ausgangsbelege von der Firma [Name der Bf.] vorgelegt werden. Auch auf den Rechnungen wurde der Barerhalt der Rechnungsbeträge nicht von Herrn K. bestätigt. Es liegen auch keinerlei handschriftliche Stundenaufzeichnungen darüber bei der Firma [Name der Bf.] auf.*

*Betreffend Rechnungen-Gerätemiete konnte keine Auskunft seitens der Abgabepflichtigen gegeben werden, welche Geräte angemietet wurden und bei welcher Baustelle diese eingesetzt werden. Darüber gibt es auch keinerlei Aufzeichnungen.*

*Alle anderen Rechnungen wurden im Jahr 2008 lt. Buchhaltung der Firma [Name der Bf.] auf das Bankkonto von Herrn K. überwiesen.*

*Weiters wurde von Herrn K. niederschriftlich am 5.12.2011 angegeben: „Die Heizmatten wurden immer von Monteuren repariert, die in der Halle waren, die frei waren von einer Baustelle. Ich habe niemals Heizmatten repariert. Ich habe nie Glühanlagen vermietet. Ich habe nur drei Glühanlagen gekauft und verkauft und niemals vermietet. Für die Vermietung hatte ich keine Glühanlagen.“*

*Laut Anzeige von Herrn K. vom 2.3.2011 sowie lt. Niederschriften vom 5.12.2011 und 12.12.2011 wurden von diesem zahlreiche Rechnungen an die Firma [Name der Bf.] ausgestellt, denen nach Wortlaut der Anzeige keine Leistungserbringung zugrunde gelegen hat. Die entsprechenden Entgelte wurden allerdings als Betriebsausgabe beansprucht und der Vorsteuerabzug wurde geltend gemacht.*

*Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. Bei widersprüchlichen Beweismitteln hat die Abgabenbehörde ihre Beurteilung nach dem Prinzip der größeren Wahrscheinlichkeit vorzunehmen.*

*Es ist auffällig, dass sämtliche in der Niederschrift vom 5.12.2011 von Herrn K. angegebenen Scheinrechnungen (siehe oben) an ihn lt. Buchhaltung der Firma [Name der Bf.] bar ausbezahlt wurden, von der Firma [Name der Bf.] konnten keine von Herrn K. unterschriebenen Kassa-Ausgangsbelege vorgelegt werden, weiters wurde auch der Barerhalt der Rechnungsbeträge auf den Rechnungen von Herrn K. nicht bestätigt.*

*Weiters scheint es der Bp auch unglaublich, dass eine Person, die jahrelang bereits als Dienstnehmer für die Bauaufsicht, Qualitätssicherung sowie Kundenbetreuung zuständig war und als selbständiger Konsulent den Handlungsbevollmächtigten unterstützen soll, für Tätigkeiten, wie Reparatur von Heizmatten und Ofenheizelementen eingesetzt wird.*

*Das Finanzamt gelangt daher im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die in den Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht erbracht wurden, sondern dass es sich hiebei um Scheinrechnungen („Gefälligkeitsrechnungen“) handelte, weshalb die Anerkennung als Betriebsausgabe und Vorsteuer zu versagen ist.....“*

## **2. Einvernahmen im Zuge der Außenprüfung:**

Im Zuge der Außenprüfung wurden der Geschäftsführer G. sowie die Angestellten S und R niederschriftlich einvernommen:

2.1. G. (Vernehmung als Verdächtiger) gab in der Niederschrift vom 16.11.2011 u.a. an:

*„...Herr K hat auch nach Ausscheiden aus dem Unternehmen weiter die gleiche Tätigkeit für die Firma [Name der Bf.] ausgeführt....Ab Dezember 2007 wurden von Herrn K. Stundenaufzeichnungen vorgelegt und abgerechnet und von Herrn R genehmigt.. (Pkt. 7 der Niederschrift)*

*... Von Herrn K. wurden Ofenheizelemente (Heizelemente) an die Fa. [Name der Bf.] vermietet. Ofenheizelemente sind starre Elemente, die zwar in Österreich verkauft werden, aber nicht vermietet. Falls solche Elemente notwendig waren, wurden diese von Herrn K. angemietet. Woher diese Elemente stammten weiß Herr G. nicht.*

*Heizmatten wurden von Herrn K. repariert. Nach 60-70 Anwendungen gehen diese Heizmatten kaputt (bestehen aus Keramiksteinen u. Heizdraht). Die Heizdrähte werden neu in das Heizelement gezogen. Dies wurde tw. von Herrn K. ausgeführt und in Rechnung gestellt. In der österreichischen [Name der Bf.] sind zwischen 300 – 400 Heizmatten in Verwendung...(Pkt. 9 der Niederschrift)*

*...Herr G. ist sich sicher, dass von Herrn K. keine Scheinrechnungen gelegt wurden. Es wurden alle ER von Herrn K. an diesen ausbezahlt. Man findet auch zu den Stundenabrechnungen von Herrn K. dazu passende AR. Der Kauf der Maschinen von Herrn K. wurde nicht mit Herrn G. abgesprochen, wurde von Herrn R entschieden (Pkt. 11 Niederschrift)....”*

2.2. die Sekretärin S (Vernehmung als Verdächtige) gab in der Niederschrift vom 16.11.2011 bezüglich „Schwarzrechnungen“ u.a. an:

*„...Ich habe keinen Vogel, ich bin nicht an Herrn K. herangetreten, damit er Scheinrechnungen ausstellt. Was hätte ich davon? Ich habe keine Möglichkeit etwas Schwarz auszugeben. Das ist nichts für mich. Bei so etwas spiele ich nicht mit. Eine Schwarzkassa führe ich auch nicht. Barkassa gibt es nicht wirklich.*

*Ob von Herrn K. Ofenlemente angemietet wurden, weiß ich nicht, bzw. ja lt. Rechnungen, woher er diese Sachen hat weiß ich nicht. Ich habe mich bei angemieteten Elementen bei Herrn R rückversichert.*

*Zu Dienstleistungs-ER von Herrn K. gibt es entsprechende AR. Die reine Arbeitszeit wurde immer extra verrechnet, nicht gleichzeitig mit Ofenelementemiete.“*

2.3. der Handlungsbevollmächtigte R gab in der Niederschrift vom 1. Dezember 2011 u.a. an:

*„...Herr K. hat, wenn ich in Urlaub war Planungstätigkeiten übernommen und mich vertreten. Herr K. war ab der Konsulententätigkeit als Montagearbeiter, Bauaufsicht etc. tätig.....Herr K. hat seine Tätigkeit mit € 25,00 an die Fa. [Name der Bf.] gelegt – egal ob Bauaufsicht, Glüharbeiten etc. in Österreich. Im Ausland wurde die Tätigkeit*

nach Vereinbarung bis zu € 30,00 abgerechnet – es gab aber keine Diäten....Ich habe die Leistungsaufzeichnungen von Herrn K. am Monatsende unterschrieben. Ich selbst habe darüber keine Aufzeichnungen geführt. Wenn er bei Kunden Arbeiten durchgeführt, wurden diese vom Kunden unterschrieben und an die Fa. [Name der Bf.] .....Heizmattenreparaturen wurden ausschließlich in Hennersdorf durchgeführt. Ich habe die Heizmatten kontrolliert, ob sie tatsächlich repariert wurden. Diese Tätigkeit wurde von ihm nur dann ausgeführt, wenn sonst niemand von den Arbeitern zur Verfügung gestanden ist.

Herr K. hat uns Geräte zur Verfügung gestellt....Ich habe auch nicht versucht, aufgrund der Maschinennr. nachzuvollziehen woher die Maschine stammt, wobei ich nicht wirklich sagen kann, ob jede Maschine eine Typennr. hatte.... Lt. ER K. wurden am 10.2.2010 auch noch 6 Stk TC60 Regler und Schütze gebraucht angekauft. Lt. Herrn R kann nicht mehr nachvollzogen werden, was damit passiert ist. Es kann sein, dass diese von der Fa. [Name der Bf.] selbst eingebaut wurden.....

...Es gibt keinerlei Aufzeichnungen, welche Maschine, wo verwendet wird. Ich habe 5 Monteure und es gibt keinerlei schriftliche Aufzeichnung. Ich weiß nicht, wo die Maschine Nr. ...ist. ....

Über die angemieteten Maschinen gibt es keine Aufstellung – hiefür wurde Miete an D (Anm: gemeint Deutschland) bezahlt...

Herr K. war überwiegend als Berater tätig, aber auch als Glüher und er hat auch Heizmatten repariert. Prozentmäßig wie er eingeteilt war, kann ich nicht sagen.....

...Es gibt keine Schwarzkassa. Es gibt keine Schwarzarbeiter. Ich zahle niemanden schwarz etwas. Es gibt keine größeren Zuwendungen an Kunden, bzw. an Bauleiter, techn. Leiter, Abteilungsleiter etc. Nur zu Weihnachten – Whisky, Schnapsflaschen, Kaffehäferl, Werkzeug – die Geschenke kosten unter € 10,00.

Ich weiß nichts darüber, dass Scheinrechnungen von Herrn K. an die Fa. [Name der Bf.] ausgestellt wurden. Es wurde alles an ihn ausbezahlt, was in den Rechnungen von Herrn K. drinnensteht. Soweit Leistungen in einer ER enthalten sind, wurde darüber auch eine AR gelegt...."

### 3. Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008 bis 2010:

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragende Bescheide mit folgenden steuerlichen Auswirkungen:

	2008	2009	2010
Kürzung der Vorsteuern um €	6.612,14	300,00	560,00
Kürzung der Betriebsausgaben um €	33.060,69	1.500,00	2.800,00

#### **4. Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 24. Mai 2012:**

In der gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde vorerst „die Behauptung des Herrn K., dass es in dem Unternehmen eine „Schwarzkassa“ gegeben hatte oder hat, entschieden zurückgewiesen. Es ist nicht denkbar, dass irgendwelche Kunden Lieferungen oder Leistungen ohne Rechnung bezahlt haben, und Lieferanten „Scheinrechnungen“ ausgestellt haben, und den Empfang von Geldern bestätigen, somit kann auch kein Minus in der Schwarzkassa entstanden sein, zu dessen Abdeckung Herr K. beitragen sollte.“

Die von der Betriebsprüfung sogenannten „Scheinrechnungen“ sind ausnahmslos alle Rechnungen über Lieferungen und sonstige Leistungen des Herrn K. Von Seiten der Betriebsprüfung wurde Herrn K. mehr Glaubwürdigkeit als den Beteiligten zugeschrieben, im Hinblick auf die sonstigen dolosen Handlungen des Herrn K. ist dies nicht nachvollziehbar (siehe beigelegten Zeitungsartikel). Herr K. versucht aus Allem, was ihm möglich erscheint, Kapital zu schlagen, und hätte er den Vorteil, Beträge, die er erhalten hat, nicht versteuern zu müssen.

Hinsichtlich der Anmietungen der Glühlanlagen wurde die beigelegte Aufstellung betreffend den Einsatz von Glühlanlagen im strittigen Zeitraum erstellt. Aus dieser ergibt sich, dass die Bf. die durchgeföhrten Aufträge nicht ohne die von Herrn K. angemieteten Glühlanlagen durchführen hätte können.

Da von Seiten der Betriebsprüfung erst in der Schlussbesprechung offen gelegt wurde, welche Rechnungen „Scheinrechnungen“ darstellen sollen, wurde auch nicht nach dem Einsatz der Geräte gefragt und konnte daher keine Auskunft über den Einsatz erteilt werden, was nunmehr nachgeholt wird.

Bei den Vermietungen können aus der Sache heraus keine Stundenaufzeichnungen existieren, die Reparaturen wurden alle in den Räumen der Bf. durchgeführt, und nicht direkt an Kunden verrechnet, weshalb hierfür von Herrn K. keine Aufzeichnungen vorgelegt wurden.

Zu den Zahlungsmodalitäten ist zu bemerken, dass nicht nur die als „Scheinrechnungen“ bezeichneten Rechnungen, sondern ein wesentlicher Teil aller Rechnungen bar ausbezahlt wurden. Dies war nicht aus Gründen, die im Bereich der Bf. lagen, so durchgeführt worden, sondern hat Herr K. mit immer wieder wechselnden Begründungen (meine Frau muss nicht alles wissen, in mein Auto wurde eingebrochen, ich habe die Brieftasche verloren, ich habe Streit mit der Bank) so verlangt auch hätten Banküberweisungen länger gedauert, ....

Weiters sind auch die Barauszahlungsbelege, bei denen Herr K. den Empfang des Geldes nicht in Abrede stellt, ebenso nicht von diesem unterschrieben, sodass auch daraus nichts zu erschließen ist.

*Der im Betriebsprüfungsbericht gezogene Schluss, dass Herr K. für Tätigkeiten wie die Reparatur von Ofenheizelementen und Heizmatten nicht eingesetzt worden wäre, berücksichtigt nicht den offenbar sehr hohen Geldbedarf des Herrn K. Da er immer wieder dringend Geld benötigte, und offenbar keine andere Verdienstmöglichkeit hatte, führte er auch diese Arbeiten durch.*

*Für die Wohnung in Horn existiert ein Bewertungsgutachten, und gab es bereits einen Termin im Februar 2012 für eine Zwangsversteigerung.*

*Wie bereits in der Einvernahme der Frau S. angegeben, hat sie die Rechnungen nur deshalb geschrieben, da Herr K. Sie darum gebeten hatte, weil er nach seinen Angaben nicht in der Lage dazu ist, und den Computer lediglich für Kartenspiele bedienen kann, was sich auch mit den Wahrnehmungen der Frau S. deckt. Dies stellte aus Sicht der Frau S. einen normalen kollegialen Freundschaftsdienst dar.*

*Auch hätte Frau S. nicht den Firmen PC zum Schreiben von „Scheinrechnungen“ verwendet...“*

## **5. Beilagen zur Berufung (Beschwerde):**

Der als Beschwerde weitergeltenden Berufung waren folgende Beilagen angeschlossen:

- Die Ablichtung eines Zeitungsartikels betreffend einen von K. (Anm. BFG: im Jahr 2012) begangenen Raubüberfall (Schlagzeile: “*Räuber flehte: >>Ich will in Häf'n<<*;  *Patscherter Täter (57) ist Spieler,  *Jetzt hofft er auf eine Therapie*“)*
- eine 3 Seiten umfassende Tabelle („*Aufstellung angemietete Glühlanlagen – benötigte Glühlanlagen*“), gegliedert in die Spalten: *Aufträge, Glühlanlagen, Jänner bis Dezember*
- eine 2 Seiten umfassende Aufstellung über von K. verrechnete Reparaturen Glühmatten und Ofenheizelementen sowie an Kunden verrechnete Reparaturen (Glühmatten, Ofenheizelement, Ofenglühungen)

## **6. Stellungnahme der Prüferin vom 18.7.2012:**

In ihrer zur Berufung/Beschwerde abgegebenen Stellungnahme vom 18.7.2012 hielt die Prüferin den Einwendungen der Bf. u.a. entgegen, dass der Einsatz von Glühlanlagen nicht abgestritten werde, aber dass diese von K. angemietet worden seien, sei allerdings nicht ersichtlich und hätte auch nicht wirklich plausibel erklärt werden können. Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auf die Angaben in der Niederschrift vom 16.11.201, in welcher Herr G. die Tätigkeit der Bf. u.a. so beschrieben habe: “*....Mit eigenen Wärmeanlagen (Dienstleistung) wird auf die Baustellen (Raffinerien und Kraftwerken) gefahren und Wärmeanwendungen gemacht und 10% dieser Tätigkeit besteht auch im Verkauf dieser*

*Anlagen. Herr K. hatte die Aufsicht über die Baustellen. Verhandlungen mit Kunden fiel auch in seinen Aufgabenbereich. Die Anlagen für Österreich werden aus Deutschland über die ...eingekauft. Ö kauft die Anlagen vom Listenpreis abzüglich 25%....“*

Weiters führte die Prüferin unter Hinweis auf die von R niederschriftlich gemachten Angaben ins Treffen, dass dieser keine Auskunft darüber geben habe können bzw. Aufstellungen vorgelegt habe, welche Glühanlage sich wo befindet bzw. von ihm erklärt worden sei, dass es keine Aufzeichnungen dazu gebe. Aus den im Berufungsverfahren vorgelegten Aufzeichnungen solle nunmehr ersichtlich sein, wo die von Herrn K. angemieteten Glühanlagen verwendet worden seien. Verwunderlich sei, dass während des laufenden Prüfungsverfahrens solche Unterlagen nicht vorgelegt werden konnten und woher die Unterlagen plötzlich stammten.

Herr K. habe dazu in der Niederschrift vom 5.12.2011 ausgesagt: „...Ich habe nur drei Glühanlagen gekauft und verkauft und niemals vermietet. Für die Vermietung hatte ich keine Glühanlagen....2009 habe ich 3 gebrauchte Glühanlagen von Herrn J (ungarische Firma) gekauft....Eine gebrauchte Glühanlage muss man kaufen, da man so etwas am Markt nicht so schnell bekommt..., die zwei anderen habe ich an die Fa. [Name der Bf.] verkauft...“ Weiters habe Herr K. in dieser Niederschrift erklärt:“....bevor es noch die UID-Nummern gab, wurden Provisionsrechnungen an ausländische oder auch inländische Personen (fiktive Namen wurden erfunden) ausgestellt. Daraus wurde die Schwarzkassa gespeist...“ Zu dieser Aussage verwies die Prüferin auf den letzten Betriebsprüfungsbericht, demzufolge nicht aufgeklärte Provisionszahlungen nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden seien.

Unter Hinweis auf die unter Tz 2 getroffenen Prüfungsfeststellungen hielt die Prüferin abschließend fest, dass Herr K. in der Niederschrift vom 5.12.2011, bevor er die Fakturen in „Scheinrechnungen“ und „Nicht Scheinrechnungen“ aufgeteilt habe, dezidiert Folgendes angegeben habe:

*„Alle Rechnungen, wo keine Stundenaufzeichnungen dabei hängen, bzw. keine Stunden verrechnet wurden sind „schwarz“. Dafür habe ich auch kein Geld bekommen. Ich habe teilweise den Erhalt zwar bestätigt, aber nicht bekommen. Dieses Geld wurde in die Schwarzkassa einbezahlt. Manchmal wurden auch Kassabestätigungen unterschrieben, aber nicht immer. Bei folgenden Rechnungen bin ich mir sicher, dass ich das Geld nicht erhalten habe:....“*

Dazu hätten auch von Seiten der Bf. keinerlei Stundenaufzeichnungen vorgelegt werden können.

## **7. Gegenschrift zur Äußerung der Betriebsprüfung**

In diesem Schriftsatz vom 9.10.2012 wendete der steuerliche Vertreter zu den Ausführungen der Prüferin im Wesentlichen ein, dass

- der genaue Vorwurf (und zwar, welche Rechnungen „Scheinrechnungen“ sein sollten) nicht bekannt gewesen sei, weshalb auch im Zuge des Verfahrens dazu nicht substantiiert Stellung genommen werden konnte. Die mehrmals geäußerte Frage, um welche konkreten „Scheinrechnungen“ es sich in der Anzeige handle, sei inhaltlich erst in der Schlussbesprechung beantwortet worden, sodass eine sofortige Stellungnahme nicht mehr möglich gewesen sei.
- nie behauptet worden sei, dass die im Zuge der Berufung vorgelegte Aufstellung laufend geführt worden sei. Nach Kenntnis darüber, welche Rechnungen nicht anerkannt wurden, seien die Ausgangsrechnungen und sonstigen Unterlagen herangezogen worden, um die Aufstellung über den Einsatz der Glühanlagen erstellen zu können. Dabei hätte sich gezeigt, dass mit dem Eigenbestand der Bf. nicht das Auslangen gefunden worden wäre.
- zum Verweis auf den letzten Betriebsprüfungsbericht zu bemerken sei, dass in dem Zeitraum, für den die steuerliche Anerkennung der Provisionszahlungen versagt worden sei, andere Eigentumsverhältnisse bezüglich der Bf. vorlagen und auch noch ein anderer Geschäftsführer bestellt gewesen sei, der damals leider nicht über den Identitätsnachweis der Provisionsempfänger verfügt habe.
- bei Anmietungen von Anlagen in der Regel nie Stundenaufzeichnungen existieren würden.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist vorweg festzuhalten, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine seit 1984 auf dem Gebiet der Wärmetechnik tätige GesmbH. Ihr Alleingesellschafter war von November 2001 bis September 2012 Y (wohhaft in Deutschland), danach die XGmbH mit Sitz in Deutschland. Als handelsrechtlicher Geschäftsführer ist der gleichfalls in Deutschland ansässige G. im Firmenbuch eingetragen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich, ob es sich bei den in Tz 2 des Bp-Berichtes angeführten Rechnungen über in den Jahren 2008 bis 2010 erfolgte Gerätemieten und Reparaturarbeiten um Scheinrechnungen handelt, wobei einander widersprechende Aussagen des Rechnungsausstellers K. und der für die Bf. handelnden bzw. bei ihr angestellten Personen vorliegen.

Am 2.3.2011 wurde aufgrund seiner Selbstanzeige Herr K., ein ehemaliger Dienstnehmer, welcher nach Beendigung seines Dienstverhältnisses als Konsulent für die Bf. tätig war,

als Beschuldigter eines beim FA1 anhängigen Finanzstrafverfahrens niederschriftlich einvernommen. Er gab dabei an, dass er - nachdem die mit den kaufmännischen Angelegenheiten befasste Sekretärin der Bf. diesbezüglich an ihn herangetreten sei – Scheinrechnungen an die Bf. gelegt habe.

In den Niederschriften vom 5.12. und 12.12.2011 bekräftigte K. seine bis dahin gemachten Angaben und präzisierte sie dahingehend, dass er ausdrücklich die in weiterer Folge in Tz 2 des Bp-Berichtes aufgelisteten Rechnungen als Scheinrechnungen bezeichnete, für welche er kein Geld erhalten habe („....Alle meine AR wurden von Fr. S. geschrieben. Alle Rechnungen, wo keine Stundenaufzeichnungen dabei hängen, bzw. keine Stunden verrechnet wurden sind „schwarz“. Dafür habe ich auch kein Geld bekommen. Ich habe teilweise den Erhalt zwar bestätigt, aber nicht bekommen. Dieses Geld wurde in die Schwarzkassa einbezahlt. Manchmal wurden auch Kassabestätigungen unterschrieben, aber nicht immer. Bei folgenden Rechnungen bin ich sicher, dass ich das Geld nicht erhalten habe:.....).

Niederschriftlich befragt, bestritten der Geschäftsführer der Bf. (G.), die Sekretärin der Bf. (S) sowie ein weiterer mit Handlungsvollmacht ausgestatteter Dienstnehmer der Bf. (R) die Angaben des K. Übereinstimmend gaben sie an, dass es keine „Schwarzkassa“ gegeben habe und K. keine Scheinrechnungen ausgestellt habe, sondern die von ihm abgerechneten Leistungen tatsächlich erbracht habe.

Im Zuge der Außenprüfung hat sich das Finanzamt im Rahmen der freien Beweiswürdigung vor allem auf die Aussagen des K. gestützt, wonach einzelnen der Bf. gegenüber gelegten Rechnungen kein tatsächlicher Leistungsaustausch zu Grunde gelegen sei. Die Prüferin hat außerdem festgehalten, dass seitens der Bf. keine Auskunft gegeben werden konnte, welche Geräte angemietet wurden und bei welcher Baustelle diese zum Einsatz kamen und überdies keine Aufzeichnungen darüber vorgelegt wurden. In den angefochtenen Bescheiden blieben die Nettorechnungsbeträge der in Tz 2 des Bp-Berichtes angeführten Rechnungen als Betriebsausgaben unberücksichtigt und wurden die von der Bf. geltend gemachten Vorsteuern entsprechend gekürzt.

### **Rechtliche Erwägungen:**

Der Vorsteuerabzug steht gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nur für Lieferungen und sonstige Leistungen zu. Eine von einem Unternehmer in einer Rechnung (Scheinrechnung) gesondert ausgewiesene Steuer, die nicht auf eine Lieferung oder sonstige Leistung zurückzuführen ist, berechtigt den Rechnungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, RZ 30 Zu 3 12, VwGH vom 8.7.2009, 2006/15/0264, und VwGH vom 24.6.2010, 2008/15/0095).

Gemäß § 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Ob einem Abgabepflichtigen der Nachweis oder die Glaubhaftmachung, dass ein mit erzielten Einkünften in einem Veranlassungszusammenhang gebrachter Aufwand tatsächlich entstanden ist oder nicht, gelungen ist, stellt eine Frage dar, deren Beantwortung den Abgabenbehörden auf der Sachverhaltsebene durch ihre Pflicht zur freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO aufgetragen ist (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 13 zu § 4 Abs. 4 allgemein, VwGH vom 30.4.2003, 98/13/0119).

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.

Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Sache, so ist es der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, wie schon aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar eine Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

Im Ergebnis zweifelt die Bf. in ihren Beschwerdeausführungen die Beweiswürdigung der Prüferin insoweit an, als diese einerseits den Aussagen von K. mehr Glauben schenkte als jenen von G., S und R und andererseits die von der Bf. vorgelegten Unterlagen als nicht geeignet erachtete, die Prüfungsfeststellungen zu entkräften.

Das BFG folgt der Beweiswürdigung der Prüferin aus nachstehenden Erwägungen:

Aus der Aktenlage, insbesondere den aktenkundigen Niederschriften ergibt sich, dass K. zunächst mehrere Jahre in einem Dienstverhältnis zur Bf. stand und ab Oktober 2007 auf Basis eines Konsulentenvertrages für diese tätig wurde. Laut Pkt. 1b) des mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 31.10.2011 dem Finanzamt als Finanzstrafbehörde I. Instanz vorgelegten Konsulentenvertrages umfasste dessen Aufgabenbereich die Akquisition von Kunden, sowie die Erfüllung von Aufgaben, die dem Konsulenten im Einzelfall vom Geschäftsführer der Gesellschaft oder leitenden Angestellten erteilt werden, wie etwa die Ausübung von Baustellenkoordinationstätigkeiten. Dieser im Konsulentenvertrag angeführte Tätigkeitsbereich stimmt mit den von K. abgerechneten Leistungen, die mit „Beratung, Glüharbeiten, Aufsicht“ umschrieben wurden, überein. Die diversen Projekte wurden von K. nach geleisteten Stunden und gefahrenen Kilometern abgerechnet. Den jeweiligen Rechnungen waren detaillierte Aufstellungen über die jeweiligen Stunden und die gefahrenen Kilometer angeschlossen. Dies steht auch im Einklang mit der vom steuerlichen Vertreter verfassten und an das Finanzamt als Finanzstrafbehörde 1. Instanz gerichteten schriftlichen Rechtfertigung iSd § 116 FinStrG vom 31.10.2011. Darin wird bezüglich der von K. ausgestellten Rechnungen festgehalten, „dass es für alle Rechnungen Zeitaufzeichnungen, die von Herrn K. verfasst wurden, gibt,

*und diese auch alle durch einen Mitarbeiter der [Name der Bf.] gegengezeichnet wurde, um korrekte Aufzeichnungen und Auszahlungen zu ermöglichen.“*

Von vorstehenden (unstrittigen) Rechnungen abgesehen, hat K. laut eigener Aussage im Streitzeitraum aber auch die beschwerdegegenständlichen Rechnungen über „Reparaturarbeiten“ und „Gerätemieten“ ausgestellt. Von den diesen Rechnungen zugrundeliegenden Leistungen ist im Konsulentenvertrag keine Rede, in der vorerwähnten Rechtfertigung des steuerlichen Vertreters blieben Leistungen wie „Reparaturarbeiten“ und „Gerätemieten“ sowie darüber ausgestellte Rechnungen gleichfalls unerwähnt. Von der Bf. wurden auch keine mit K. getroffenen schriftlichen Vereinbarungen zur Durchführung von Reparaturarbeiten oder mietweiser Zurverfügungstellung von Glühanlagen vorgelegt und auch das Vorliegen allfällig mündlich getroffener Vereinbarungen wurde von ihr zu keinem Zeitpunkt behauptet.

K. hat zunächst im Zuge einer Selbstanzeige am 2.3.2011 gegenüber seinem Wohnsitzfinanzamt und in weiterer Folge gegenüber dem für die bei der Bf. durchgeführte Außenprüfung zuständigen FA konkret und nachvollziehbar dargelegt, bei welchen der von ihm gelegten Rechnungen es sich um „Scheinrechnungen“ gehandelt haben soll (Niederschriften vom 5.12.2011 und 12.12.2011). Dabei wiederholte er mehrfach und dezidiert seine Aussage, bestimmte in den strittigen Rechnungen ausgewiesene Leistungen – nämlich die Vermietung von Glühanlagen und die Durchführung von Reparaturarbeiten an Heizmatten – in Wirklichkeit nicht erbracht zu haben.

Die für die Bf. handelnden bzw. bei ihr in einem Dienstverhältnis stehenden Personen (der Geschäftsführer G., die Sekretärin S, und der Handlungsbevollmächtigte R) bestreiten in den mit ihnen aufgenommenen Niederschriften übereinstimmend die von K. gemachten Aussagen in Bezug auf die Existenz einer Schwarzgeldkassa und dessen Ausstellung von Scheinrechnungen. In der Beschwerde wird versucht, durch den Hinweis auf seinen ständigen Geldbedarf sowie einen von K. begangenen Raubüberfall (durch Vorlage eines bezughabenden Zeitungsartikels) vor allem dessen Glaubwürdigkeit zu erschüttern. Die von der Bf. verfasste „*Aufstellung angemietete Glühanlagen – benötigte Glühanlagen*“ soll belegen, dass die Bf. die erteilten Aufträge nicht ohne die von K. angemieteten Glühanlagen hätte durchführen können.

Demgegenüber vertritt das BFG die Auffassung, dass aussagekräftige Beweismittel, die den Erhalt der von K. verrechneten Leistungen belegen und damit die Aussagen des K. widerlegen, von der Bf. nicht beigebracht wurden. Die vorerwähnte, gemeinsam mit der Beschwerde vorgelegte „*Aufstellung angemietete Glühanlagen – benötigte Glühanlagen*“ eignet sich aus Sicht des BFG nicht, die Angaben von K. zu entkräften, zumal sie keinen Zusammenhang zwischen angeblich von K. angemieteten und bei Kunden der Bf. in Einsatz befindlichen Glühanlagen erkennen lässt. Wenn die Bf. auf Basis erteilter Aufträge und der von K. ausgestellten Rechnungen mit einer drei Seiten umfassenden Tabelle eine derartige Aufstellung nachträglich rekonstruiert, so stellt diese kein taugliches Beweismittel dar. Dies vor allem unter Bedachtnahme auf den zutreffenden Hinweis der Prüferin in ihrer Stellungnahme vom 18.7.2012 auf die Aussage des R (Handlungsbevollmächtigten

der Bf.), wonach es über die angemieteten Maschinen keine Aufstellung gegeben habe und er nicht wisse, welche Maschine sich wo befindet. Allein die Tatsache, dass der mit Handlungsvollmacht ausgestattete Mitarbeiter der Bf. selbst angibt, nicht in der Lage zu sein, Auskunft über den Einsatz eigener und gemieteter Maschinen zu geben, lässt die vorgelegten Tabellen jedenfalls als nicht geeignet erscheinen, die Aussagen des K. zu entkräften.

Auch der Feststellung der Prüferin, dass Unterlagen im laufenden Prüfungsverfahren nicht vorgelegt werden konnten, wurde im Rechtsmittelverfahren lediglich entgegengehalten, dass erst in der Schlussbesprechung die Scheinrechnungen von der Bp konkret bezeichnet wurden. Dies vermag allerdings nicht zu erklären, aus welchen Gründen die Bf. es im anschließenden Rechtsmittelverfahren unterlassen hat, ihr Vorbringen mit der Vorlage geeigneter und aussagekräftiger Unterlagen entsprechend unter Beweis zu stellen und zu präzisieren oder zumindest ein konkretes Beweisanbot zu erstatten. Die Bf. hat sich jedoch darauf beschränkt, die vorerwähnte, nicht aussagekräftige Aufstellung vorzulegen.

Wenn die Bf. ihre Geschäftsbeziehungen zu K. jedoch so wenig nachweislich gestaltet hat, dass sie bei Bestreiten der Leistungserbringung durch K. nicht in der Lage war, Gegenteiliges zu beweisen, kann es insgesamt nicht als unschlüssig erkannt werden, wenn das BFG den in freier Beweiswürdigung getroffenen Prüfungsfeststellungen folgt und davon ausgeht, dass die behaupteten Geschäfte in der in den strittigen Rechnungen dokumentierten Form nicht stattgefunden haben. Daran vermögen auch die von der Bf. ins Treffen geführten dolosen Handlungen des K. und der Hinweis „*Herr K. versucht aus Allem, was ihm möglich erscheint, Kapital zu schlagen, und hätte er den Vorteil, Beträge, die er erhalten hat, nicht versteuern zu müssen*“ nichts zu ändern. Die Bf. übersieht mit diesen Einwendungen nämlich, dass sich K. durch seine die Bf. betreffenden Angaben selbst massiv belasten hat, was durchaus für die Glaubwürdigkeit seiner Aussagen spricht. Abgesehen davon lässt die Tatsache, dass K. zu einem späteren Zeitpunkt straffällig geworden ist, nicht die Schlussfolgerung zu, dass er in einer völlig anderen Angelegenheit erwiesenermaßen die Unwahrheit gesagt hat. Vor allem gelingt es der Bf. mit ihrer Verantwortung aber auch nicht, einsichtig zu machen, aus welchen konkreten Gründen K. von ihm erstellte Rechnungen zu Unrecht als Scheinrechnungen bezeichnen sollte, zumal dadurch die Festsetzung einer Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung nicht verhindert wird. Dass K. in der Folge sogar mit an die Bf. gerichtetem Schreiben vom 8.1.2011 (Eingangsvermerk der Bf. 11.1.2011) versucht hat, die Bf. zur Mittragung seiner Steuernachzahlungen zu bewegen („*Meiner Firma...sind die letzten drei Jahre durch Abdeckung ihrer Rechnungen steuerliche Kosten in Höhe von 22.000 Euro entstanden...*“), lässt sich gleichfalls mit seinen Aussagen in Einklang bringen und bekräftigt damit die Schlüssigkeit der von der Prüferin vorgenommenen Beweiswürdigung.

Dass die bei der Bf. in Dienstverhältnissen stehenden Personen die Existenz einer „Schwarzgeldkassa“ übereinstimmend verneinten, erscheint vor allem unter dem

Blickwinkel erklärbar, dass sie es als Dienstnehmer der Bf. vermeiden wollten, ihr Dienstverhältnis mit für ihre Arbeitgeberin nachteiligen Aussagen zu belasten.

K. war jahrelang, zunächst im Dienstverhältnis und dann auf Basis eines Konsulentenvertrages, bei der Bf. beschäftigt. Er war für die Entgegennahme von Aufträgen und für die Kundenbetreuung zuständig und damit mit den Geschäftsgepflogenheiten und Branchenverhältnissen bestens vertraut. Unter diesem Aspekt erscheinen die von ihm geschilderten Vorgänge in Bezug auf die Existenz einer Schwarzgeldkasse als realistisch und nicht von der Hand zu weisen. Dazu kommt, dass das von der Bf. erstattete Vorbringen nicht geeignet war, die Aussagen von K. zu entkräften und damit die Beweiswürdigung der Prüferin als nicht den Denkgesetzen entsprechend darzustellen bzw. weniger wahrscheinlich erscheinen zu lassen. Vor allem vermochte die Bf. keinen Nachweis dafür erbringen, dass sie von K. Glühanlagen gemietet hat und dieser tatsächlich Reparaturarbeiten erbracht hat. Das Vorbringen der Bf. verlässt die Behauptungsebene nicht, es erschöpft sich vielmehr im Wesentlichen in der wiederholten, jedoch unbewiesen gebliebenen Aussage, ein Leistungsaustausch und ein Geldfluss hätten stattgefunden, ohne jedoch nachvollziehbare Beweise dafür zu erbringen oder zumindest anzubieten.

Der Abzug der Betriebsausgaben sowie der Vorsteuern wurde in den angefochtenen Bescheiden zu Recht versagt, die Beschwerde war daher aus vorstehenden Erwägungen 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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (zB VwGH 11.9.2014, 2014/16/0009). Die gegenständliche Entscheidung hing ausschließlich von der im Rahmen der Beweiswürdigung einzelfallbezogen vorgenommenen Beurteilung von Tatfragen ab, nämlich ob ein tatsächlicher Leistungsaustausch stattgefunden hat und ob es sich bei den streitgegenständlichen Rechnungen um Scheinrechnungen handelt.

