Finanzgericht Köln, 4 K 1233/08

Datum:	14.12.2011
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	4. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	4 K 1233/08
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2011:1214.4K1233.08.00
Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, X B 21/12, V B 20/13

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Der Kläger ist gelernter Bäcker- und Konditormeister. Bis zum Jahr 1997 betrieb er einen Bäckereibetrieb mit bis zu 16 Läden und bis zu 400 Angestellten. Diesen Betrieb veräußerte er im Jahr 1997. Seit 1996 betrieb er in A ein Hotel mit Cafe. Das Hotelgrundstück erwarb er im gleichen Jahr zum Barkaufpreis vom 2,3 Millionen DM nebst Übernahme einer monatlichen Rentenverpflichtung i.H.v. 3.308 DM. Aus dem Wegfall dieser Rentenverpflichtung erzielte er im Jahr 2000 einen außerordentlichen Ertrag von rd. 370.000 DM. In den Streitjahren baute er das Gebäude mit einem Aufwand von 1,8 Millionen DM zum Golf-Hotel um. Das Cafe ist seit Juni 2001 verpachtet. Außerdem errichtete er eine Fertigungshalle, die er an einen in D ansässigen Bäcker verpachtete. Neben den gewerblichen Einkünften aus dem Hotelbetrieb und den Vermietungseinkünften aus der Fertigungshalle erzielte er als selbstständiger Unternehmensberater Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu den Auftraggebern in den Streitjahren gehörte eine in F ansässige Gemeinschaftspraxis für Gynäkologie und Laboratoriumsmedizin sowie ein Zentrum für Reproduktionsmedizin in F. Der Kläger ermittelt seinen Gewinn durch Bestandsvergleich.

2

In die Buchführung des Klägers sind folgende Rechnungen des Herrn K, G-Straße ..., ... B, für „Kfm./Betriebswirtschaftliche Beratung, Standortberatung, Eventberatung, Beratung und Unterstützung bei Kauf und Verkaufsverhandlungen, Strateg. Beratung bei der Geschäftserweiterung“ gewinnmindernd und vorsteuererhöhend eingeflossen:

3

Datum	Betrag netto	Umsatzsteuer	Leistungsbeschreibung
24.12.2001	210.600 DM	33.696 DM	Beratungsleistung im Jahr 2000 Endabrechnung
15.1.2002	18.750 €	3.000 €	Beratungsleistung
22.10.2002	54.600 €	8.736 €	Beratungsleistung im Jahr 2001 Endabrechnung

4

Ausweislich einer handschriftlichen Vereinbarung vom 23.3.2000 zwischen dem Kläger und Herrn K, deren Gültigkeit bis zum 31.12.2000 befristet war, sollten die Beratungsleistungen mit einem Tagessatz von 2.600 DM zuzüglich Mehrwertsteuer vergütet werden. Das Honorar sollte nach Abschluss und akzeptierter Abnahme fällig werden. Weiterhin liegt eine schriftliche Auftragsbestätigung vom 6.1.2001 vor, mit der ein mündlich erteilter Beratungsauftrag und eine der Vereinbarung vom 23.3.2000 entsprechende Fälligkeitsregelung bestätigt wird. 5

Den Betrag aus der Rechnung vom 24.12.2001 verbuchte der Kläger nachträglich zum 31.12.2000 als Verbindlichkeit und erfasste den Nettobetrag als Aufwand. Gegen diese Verbindlichkeit buchte er Barzahlungen aus Einlagen i.H.v. 176.024,70 DM per 31.12.2001 und 17.678,07 € per 15.1.2002 sowie eine Teilabtretung der USt IV/2001 i.H.v. 9.183,21 € per 15.3.2002 (Abtretungsanzeige vom 15.1.2002) und eine Abtretung USt 2000 i.H.v. 8.045,28 € per 28.6.2002 (Abtretungsanzeige vom 14.5.2002). Die Beträge aus den Rechnungen vom 15.1. und 22.10.2002 erfasste er als Aufwand des Jahres 2002, den er bis auf eine Scheckzahlung i.H.v. 2.000 € gegen Barzahlungen aus Einlagen per 15.1. und 28.10.2002 verbuchte. Für die Barzahlungen i.H.v. 176.024,70 DM, 17.678,07 € und 21.750 € liegen Barquittungen vom 31.12.2001 und 15.1.2002 vor. Den Erhalt des Gesamtbetrages i.H.v. 244.296 DM aus der Rechnung vom 24.12.2001 bestätigte Herr K per Quittungsvermerk vom 15.1.2002 auf der Rechnung. Die Rechnung vom 22.10.2002 weist einen undatierten Quittungsvermerk des Herrn K auf. 6

Gegen den einschlägig vorbestraften Rechnungsaussteller K ist wegen des Verdachts der Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu Gunsten verschiedener Rechnungsempfänger - u.a. des Klägers - bei der Staatsanwaltschaft E (Az. 1) ein Strafverfahren anhängig. Nach den Feststellungen der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts C (Schreiben vom 11.5.2006, Bl. 1 der Ermittlungsakte; Aktenvermerk vom 8.11.2005, Schreiben vom 6.2.2008, Rb-Akte) befand er sich nach mehrfachen Haftstrafen ab dem Jahr 1994 zuletzt vom 20.5.1999 bis 1.12.2000 im offenen Vollzug der JVA H. Rechnungen habe er auch für angebliche Leistungen in Zeiträumen ausgestellt, in denen er sich in Haft befunden habe. Die von ihm in Scheinrechnungen ausgewiesenen Beträge beliefen sich auf mehrere Millionen DM/€. Er habe die Rechnungsempfänger mit seinen Verlustvorträgen in Millionenhöhe geworben. Die von ihm auf erklärte Umsätze geschuldeten Beträge seien nicht abgeführt worden. Nach Einleitung der Ermittlungen sei der Beschuldigte K untergetaucht. Unter der in den Rechnungen angegebenen Anschrift sei die Mutter des Beschuldigten K gemeldet. Bei Durchsuchungen der Wohnung der Mutter und eines von dem Beschuldigten K in M angemieteten Hauses hätten keinerlei Unterlagen zu den angeblich lt. Rechnungen an den Kläger erbrachten Leistungen vorgefunden werden können. Nach den Aufzeichnungen in 7

Kalendern des Beschuldigten K habe dieser von dem Kläger im Zeitraum 15.1.2002 bis 1.6.2003 lediglich tatsächliche Zahlungen i.H.v. 12.600 € erhalten (Schreiben der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts C vom 14.9.2006, Rb-Akte). Hierbei handele es sich um Entgelte für die Ausstellung der Scheinrechnungen.

In einem deswegen am 2.12.2005 gegen den Kläger eingeleiteten steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung P (Vermerke vom 8.3., 23.10. und 19.12.2006, Schreiben vom 27.3.2007, Rb-Akte) wurde weiterhin festgestellt, dass auf den Konten des Klägers für die Zeiträume der angeblichen Zahlungstermine keine Barabhebungen in den entsprechenden Größenordnungen zu verzeichnen seien. Die Rechnungen seien erst nachträglich den Buchführungsunterlagen beigefügt worden. Dies ergebe sich daraus, dass die Rechnungen im Rahmen der am 6.9.2004 begonnenen Betriebsprüfung erst auf Nachfrage - und sodann auch nur in Kopie - hätten vorgelegt werden können und bei den später aufgefundenen Originalrechnungen übliche Nummerierungs- bzw. Ablage/Kontierungshinweise fehlten. Unterlagen (Nachfragen, Besprechungen, Protokolle, Ausarbeitungen, Expertisen, Dokumentationen etc.), die die angeblichen Beratungsleistungen dokumentieren könnten, seien während der Durchsuchungsmaßnahmen bei dem Kläger nicht vorgefunden worden. Die Einlassung des Klägers, dass er lediglich Fotokopien solcher Unterlagen von Herrn K erhalten habe, die dieser sodann wieder an sich genommen habe, sei keinesfalls glaubhaft. Angesichts der finanziellen und unternehmerischen Bedeutung der Investitionen, für die der Kläger angeblich Beratungsleistungen in Anspruch genommen habe, entspreche diese Vorgehensweise nicht dem üblichen Gebaren unter Geschäftsleuten. Das gleiche gelte für die Barzahlung von fünf- und sechsstelligen Rechnungsbeträgen. Es erscheine auch unternehmensfremd, Leistungen dieser Größenordnung nicht in Teilabrechnungen und nicht umgehend nach Beendigung der Leistung in Rechnung zu stellen. Bei dem Rechnungsaussteller K sei eine weitere im PC abgelegte Rechnung an den Kläger vom 31.1.2002 über 95.816 € für in 2001 erbrachte Beratungsleistungen aufgefunden worden, die durch eine Gutschrift vom gleichen Tage wieder storniert worden sei. Genau so verhalte es sich mit einer bei dem Kläger aufgefundenen Rechnung für Beratungsleistungen im Jahr 2002 vom 4.12.2002 über 72.476,80 €, der Gutschriften mit unterschiedlichem Schriftbild vom 4. und 6.12.2002 gegenüberstünden. Schließlich existiere noch eine ebenfalls nicht in das Buchführungswerk des Klägers eingegangene Rechnung des Herrn K (Beratungsleistungen, Endabrechnung, Zeitraum April bis Oktober 2002) vom 22.10.2002 über 24.360 €. Das Vorhandensein dieser Rechnungen sowie der unterschiedlichen Gutschriften lasse einen realen wirtschaftlichen Hintergrund der übrigen steuerlich mindernd geltend gemachten Rechnungen unglaubhaft erscheinen. 8

Der wirtschaftliche Hintergrund der angeblichen Beratungsleistungen erscheine überdies fraglich, da der Kläger selbst als Unternehmensberater tätig sei und daher der Leistungen eines fremden Unternehmers nicht bedurft habe. 9

Auf der Grundlage dieser Ermittlungsergebnisse gelangte der Beklagte im Rahmen einer am 6.9.2004 begonnenen Betriebsprüfung für die Streitjahre (Bericht vom 21.12.2006) zu dem Ergebnis, dass sowohl der Betriebsausgaben- als auch der Vorsteuerabzug aus den o.a. Eingangsrechnungen des Herrn K zu versagen sei. Weder sei der tatsächliche wirtschaftliche Hintergrund der Beratungsleistungen hinreichend nachgewiesen noch die tatsächliche Zahlung ausreichend belegt worden. Die betriebliche Veranlassung könne daher nicht festgestellt werden. Hieraus ergäben sich folgende steuerliche Änderungen: 10

11

	2000	2001	2002
Mehrgewinn	210.600 DM	-	73.350 €
Mehr-USt	-	33.696 DM	11.736 €

Diese Prüfungsfeststellungen setzte der Beklagte mit den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheiden über die gesonderte Feststellung des Gewinns 2000 und 2002 vom 7.3.2007, Umsatzsteuer 2001 und 2002 vom 20.3.2007 und Feststellungen des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2000 und 2002 vom 29.3.2007 um. Der Gewinnfeststellungsbescheid 2000 wurde am 3.4.2007 gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO zur Berichtigung der Währungsangabe (DM statt €) und der Bescheid über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2002 am 6.7.2007 gemäß § 35b Abs. 2 GewStG zur Korrektur des Verlustvortrags auf den 31.12.2001 geändert. 12

Die hiergegen gerichteten Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 11.3.2008 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass nicht feststellbar sei, dass der Rechnungsaussteller Herr K tatsächlich entgeltpflichtige Leistungen an den Kläger erbracht habe. Der Kläger habe keine aussagekräftigen Unterlagen in Form von betriebswirtschaftlichen Gutachten etc. über die angeblich erbrachten erheblichen Leistungen vorlegen können. Die Rechnungen enthielten keine Leistungsbeschreibung nach Inhalt und Datum. Auch der tabellarische Tätigkeitsüberblick sei nicht geeignet, Leistungsbeziehungen zwischen dem Kläger und dem Rechnungsaussteller nachzuweisen, da er keinerlei konkretisierende Angaben darüber enthalte, welche Leistungen im Einzelnen erfolgt seien. Hinzu komme, dass die fraglichen Rechnungen im Buchführungswerk nicht beigefügt gewesen und erst nach Aufforderung dem Finanzamt vorgelegt worden seien. Dabei falle neben dem ungewöhnlichen Rechnungsdatum auf, dass die Rechnung vom 24.12.2001 bereits im Jahr 2000 der Besteuerung zu Grunde gelegt worden sei. Das Ergebnis der steuerstrafrechtlichen Ermittlungen bei dem Rechnungsaussteller stütze ebenfalls die Annahme, dass die streitigen Rechnungen nur mit dem Ziel der Erreichung des Vorsteuer- und Betriebsausgabenabzugs bei dem Kläger ausgestellt worden seien. Überdies habe der Kläger auch die Barzahlungen der streitigen Rechnungsbeträge an Herrn K nicht nachweisen können, wie sich aus den Feststellungen des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung P ergebe. Da der Kläger selbst auf dem Gebiet der Unternehmensberatung tätig sei, erscheine schließlich naheliegend, dass er sein betriebswissenschaftliches Wissen auch bei seinen eigenen Investitionsplänen eingesetzt habe. Sein Hinweis, dass er vorwiegend Bäckereien betriebswirtschaftlich beraten habe, sei erkennbar unzutreffend. Denn nach den vorliegenden Ausgangsrechnungen habe der der Kläger auch Auftraggeber aus anderen Branchen betreut. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei den streitbefangenen Rechnungen um Scheinrechnungen handele. 13

Mit der hiergegen gerichteten Klage macht der Kläger geltend, dass er zwar über Kenntnisse und Erfahrungen in der Bäckereibranche verfüge, sich jedoch in anderen unternehmerischen Bereichen nicht auskenne. Daher habe er für die Investitionsprojekte Golfhotel und Fertigungshalle (für Backwaren) die Beratungsleistungen des Herrn K in Anspruch genommen. Herr K habe sowohl technisches Ingenieurwissen als auch fundierte betriebswirtschaftliche Kenntnisse mitgebracht und über das notwendige Know-how sowie ausgezeichnete Verbindungen und Beziehungen verfügt. Den Beratungsrechnungen hätten jeweils Zeitaufstellungen sowie detaillierte handschriftliche Aufzeichnungen über die abgerechneten Beratungsleistungen zu Grunde gelegen. Hierzu sei für das Jahr 2000 auf die 14

Anlagen 5 und 6 zur Klageschrift zu verweisen.

Die Höhe der Aufwendungen sowie ihre Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit seien für die Anerkennung als Betriebsausgaben ohne Bedeutung. Ebenso wenig komme es auf die Angemessenheit der Aufwendungen an. Entscheidend sei allein der objektiv wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Betrieb. 15

Anhaltspunkte für Scheinrechnungen lägen nicht vor. Die Rechnungen des Herrn K seien aussagekräftig und detailliert, zumal sie mit entsprechenden Zeitaufstellungen unterlegt seien. Diesen Zeitaufstellungen lägen wiederum ausführliche Grundaufzeichnungen zu Grunde, aus denen sich die einzelnen Tätigkeiten ergäben. Hierin werde Ort und Zeit der Beratung, das Beratungsobjekt sowie die Art der Tätigkeit angegeben. Dass Herr K umfangreiche Tätigkeiten für den Kläger entfaltet habe, sei durch die Vorlage der Zeitaufstellungen nachgewiesen. Derartige Nachweise seien bei Vereinbarung eines Zeithonorars üblich. Über die Zeitaufstellungen hinausgehende Dokumentationen seien weder vereinbart noch erforderlich gewesen. 16

Soweit der Beklagte das Fehlen betriebswirtschaftlicher Gutachten über die erbrachten Leistungen bemängele, habe er offensichtlich ein völlig falsches Bild von der Tätigkeit eines Unternehmensberaters. Beratung in der mittelständischen Baubranche und allen mit ihr verwandten Branchen bedeute, dass der Berater vor Ort sei, Standort und Objekte besichtige und deren Geeignetheit für das beabsichtigte Projekt anhand einer Vielzahl von Kriterien überprüfe. Diese Prüfung beinhalte Analysen und Recherchen am Markt, in die der Berater sein Know-how und seine Erfahrungen einbringe. Der Berater solle dem Kunden in der Weise beratend zur Seite stehen, dass er ihm Initiativvorschläge unterbreite, Ideen entwickele, die Umsetzung prüfe und bei der tatsächlichen Durchführung behilflich sei. Theoretische Ausarbeitungen und wissenschaftliche Gutachten seien hingegen weder erwünscht noch hilfreich. 17

Die Barzahlung der Rechnungen stehe nicht in Widerspruch zu einem ordentlichen Geschäftsgebaren, sondern stelle eine im Rechtsverkehr übliche und erlaubte Zahlungsweise dar. Dem Kläger hätten aus dem Verkauf des Bäckereibetriebes mit 20 Filialen größere Bargeldbeträge zur Begleichung der Beratungshonorare zur Verfügung gestanden. Bargeldabhebungen von seinen Konten im zeitlichen Zusammenhang mit der Begleichung der Rechnungen seien daher nicht erforderlich gewesen. Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass der Kläger - ohne Vorliegen von Abschlagshonorarrechnungen - stets Abschlagszahlungen an Herrn K geleistet habe, die von Herrn K quittiert worden seien. Bei Erstellung der Endrechnung sei der Gesamtrechnungsbetrag sodann gegen Rückgabe und Vernichtung der Quittungen über die Abschlagszahlungen quittiert worden. 18

Die strafrechtliche Vergangenheit des Herrn K sei dem Kläger nicht bekannt gewesen. Sie sei aber auch nicht geeignet, jedwedes Verhalten des Herrn K zu inkriminieren. Dass Herr K umfangreich beratend tätig gewesen sei, ergebe sich sowohl aus der Aussage seiner Schwester K1 als auch aus der Auflistung der Zahlungseingänge auf dem Konto seiner Mutter K2. Die Auflistung zeige, dass Herr K angesehene Unternehmen wie N Services GmbH, Q GmbH etc. beraten habe. 19

Zu den beigezogenen Strafakten der Staatsanwaltschaft E betr. den Beschuldigten Herrn K sei Folgendes zu bemerken: 20

Lediglich ein Geschäftspartner des Herrn K habe ausweislich des Urteils des AG R vom .....2009 eingeräumt, dass den ausgestellten Rechnungen nur zum Teil tatsächliche 21

Leistungen zu Grunde gelegen hätten. Alle übrigen Geschäftspartner hätten indessen den vermeintlichen Sachverhalt, dass den Rechnungen des Herrn K keine Leistungen zu Grunde lägen, nicht bestätigt. Die Vorwürfe würden vielmehr in allen diesen Fällen ausschließlich auf bloße Vermutungen gestützt, die wiederum auf der Art der Rechnungsstellung, dem "Abtauchen des K" und dessen "umfangreicher strafrechtlicher Vergangenheit" gründeten. Diese Umstände seien aber, wie dargelegt, nicht geeignet, die Vermutung, es handele sich um Scheinrechnungen, zu untermauern. Zu dem "Abtauchen des K" sei ergänzend darauf hinzuweisen, dass er noch im Jahr 2009/2010 persönlich Auskünfte im Rahmen einer Umsatzsteuerprüfung des FA S erteilt habe. Dass keinesfalls sämtliche Rechnungen des Herrn K als Scheinrechnungen qualifiziert werden könnten, bestätige im Übrigen die Aussage des Beschuldigten ..., der im Rahmen einer Stellungnahme seines Rechtsanwaltes die von Herrn K erbrachte Vermittlungsleistung im Rahmen eines Immobiliengeschäfts in U beschrieben habe (Bl. 125 der Ermittlungsakten der StA E). Zudem seien - mit Ausnahme des Verfahrens gegen den Kläger - die Strafverfahren gegen die Geschäftspartner des Herrn K bzw. die für diese handelnden Personen (...) zwischenzeitlich gem. § 170 Abs. 2 bzw. § 153a StPO eingestellt worden. Der für eine Verurteilung der Verdächtigen erforderliche Nachweis, dass Scheinrechnungen erstellt worden seien, habe demnach nicht geführt werden können.

Es werde beantragt, über die Tatsachen, dass Herr K 22

- in den Jahren 1998 und 1999 gegenüber der Firma V GmbH in R, 23
- zwischen dem 4.11.2002 und dem 31.1.2003 gegenüber der Firma W GmbH in X, 24
- im Jahr 2000 für die Firma Y Consulting GmbH in Z, 25
- in den Jahren 1997 bis 2000 gegenüber den Organisationsberater L 26
- im Jahr 2000 gegenüber der Firma J Aufzüge GmbH, in O, 27
- im Jahr 2000 gegenüber der Firma AA Immobilien GmbH in BB, 28
- im Jahr 2003 gegenüber dem CC Berater DD, 29
- gegenüber der Firma EE 30

Leistungen erbracht habe, Beweis durch Zeugnis der für diese Geschäftspartner handelnden Personen zu erheben (...). Diese Beweiserhebungen seien für den vorliegenden Fall von erheblicher indizieller Bedeutung. Die Zeugenaussagen würden ergeben, dass Herr K die jeweils aufgeführten und abgerechneten Leistungen gegenüber diesen Geschäftspartnern zumindest teilweise tatsächlich erbracht habe und daher auch die gegenüber dem Kläger abgerechneten Leistungen als tatsächlich erbracht zu qualifizieren seien. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Schriftsatz der Bevollmächtigten des Klägers vom 30.11.2011 und das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 14.12.2011 Bezug genommen. 31

Der Kläger beantragt, 32

die Gewinnfeststellungsbescheide 2000 und 2002 vom 3.4.2007 und 7.3.2007, die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 20.3.2007 und die Bescheide auf den 31.12.2000 und 31.12.2002 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes vom 29.3.2007 und 6.7.2007, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.3.2008, dahingehend zu ändern, dass der geltend gemachte 33

Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des Herrn K über kaufmännische und betriebswirtschaftliche Beratung vollumfänglich anerkannt wird.

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen. 35

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung. 36

Entscheidungsgründe 37

Die Klage ist unbegründet. 38

Die geänderten Bescheide über die gesonderte Feststellung des Gewinns 2000 und 2002, die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2000 und 2002 und Umsatzsteuer 2001 und 2002 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 39

Der Beklagte hat zu Recht den Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug hinsichtlich der in den streitbefangenen Rechnungen abgerechneten Leistungen des Herrn K bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb, des vortragsfähigen Gewerbeverlustes und der Umsatzsteuer versagt, da der Kläger insoweit den ihm obliegenden Nachweis betrieblich veranlasster Aufwendungen (§ 4 Abs. 4 EStG) bzw. für das Unternehmen ausgeführter Eingangsleistungen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) nicht geführt hat. 40

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG ist bei Gewerbetreibenden, die wie die Klägerin aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist. Nach § 4 Abs. 1 ist der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Dabei sind bei der Ermittlung des Gewinns die Vorschriften über die Betriebsausgaben zu befolgen. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Aufwendungen sind durch den Betrieb veranlasst, wenn sie objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (BFH- Beschluss vom 4.Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, 301, BStBl II 1990, 817, m.w.N.). Für die Minderung seines Betriebsvermögens durch eine Betriebsausgabe und das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung trägt der den Betriebsausgabenabzug begehrende Steuerpflichtige die Feststellungslast. Es obliegt ihm in Zweifelsfällen anhand der objektiven tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten und des jeweiligen Geschäftsvorfalls die Voraussetzungen des Betriebsausgabenabzugs darzulegen und glaubhaft zu machen. Hingegen ist es nicht Aufgabe des Finanzamts nachzuweisen, dass die Aufwendungen nicht angefallen oder nicht betrieblich veranlasst waren (BFH-Urteil vom 24.Juni 1976 IV R 101/75, BFHE 119, 164, BStBl II 1976, 562). Verbleibende Zweifel gehen zu Lasten des den Betriebsausgabenabzug begehrenden Steuerpflichtigen. 41

Als Vorsteuerbeträge abziehen kann ein Unternehmer nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die gesetzlich geschuldete und in einer Rechnung i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Voraussetzung für den 42

Vorsteuerabzug ist, dass über eine Lieferung oder sonstige Leistung des Rechnungsausstellers abgerechnet wird (BFH -Urteil vom 04.09.2003 V R 9, 10/02, BFH/NV 2004, 149 und BFH-Beschluss vom 26.08.2004 V B 243/03, BFH/NV 2005, 255, jeweils m.w.N.). Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vereinbarungen. Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst ausführt oder durch einen Beauftragten ausführen lässt. Der bloße Rechnungsschreiber, der selbst keine Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, ist nicht Leistender (BFH-Beschluss vom 15.07.2004 V B 164/03, BFH/NV 2004, 1676). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH trägt in tatsächlicher Hinsicht der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfüllt sind (z.B. BFH -Urteile vom 19.04.2007 V R 48/04, BStBl II 2009, 315; vom 04.09.2003 V R 9, 10/02, a. a. O.; vom 16.08.2001 V R 67/00, BFH/NV 2002, 223). Demzufolge ist es Sache des den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmers, entscheidungserhebliche Tatsachen im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht, bei der auch die Beweisnähe zu berücksichtigen ist, glaubhaft zu machen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn gewichtige Anhaltspunkte gegen die Annahme sprechen, der Rechnungsaussteller habe die von ihm berechneten Lieferungen oder sonstigen Leistungen auch tatsächlich erbracht.

Im Streitfall kann der Senat nicht die Überzeugung gewinnen, dass die in den Rechnungen des Herrn K vom 24.12.2001, 15.1.2002 und 22.10.2002 abgerechneten Leistungen tatsächlich für das Unternehmen des Klägers erbracht worden sind und deshalb das Betriebsvermögen des Klägers durch hierfür geschuldete Gegenleistungen bzw. erfüllte Zahlungsverpflichtungen in der abgerechneten Höhe vermindert worden ist sowie Vorsteuerbeträge in der in den Rechnungen ausgewiesenen Höhe abgezogen werden konnten. 43

Gegen derartige Leistungen und diesen korrespondierende Zahlungsverpflichtungen spricht zunächst, dass auf den Rechnungen die üblichen Nummerierungs- bzw. Ablage/Kontierungshinweise fehlen, die sie als originäre und zeitnah eingefügte Bestandteile der Buchführung ausweisen könnten. Demgemäß konnten diese Rechnungen im Rahmen der am 6.9.2004 begonnenen Betriebsprüfung erst auf Nachfrage und sodann auch zunächst nur in Kopie vorgelegt werden. Nicht recht nachvollziehbar ist auch, warum der Betrag aus der Rechnung vom 24.12.2001 nachträglich zum 31.12.2000 in voller Höhe als Verbindlichkeit verbucht worden ist, obwohl nach dem Vortrag des Klägers regelmäßig Abschlagszahlungen auf die zu Grunde liegenden, im Jahr 2000 erbrachten Beratungsleistungen erbracht worden sein sollen. Bareinlagen aus dem Privatvermögen, mittels derer nach dem Klägervortrag die baren Abschlagszahlungen erbracht worden sein müssten, sind dementsprechend der Bilanz zum 31.12.2000 nicht zu entnehmen, sondern i.H.v. 176.024,70 DM erst per 31.12.2001 erfasst worden. Nicht vereinbar mit dem Vortrag regelmäßiger Abschlagszahlungen ist auch die erst zum 31.12.2001 erfasste Barauszahlung eines ersten Teilbetrags auf die Rechnung vom 24.12.2001 i.H.v. 176.024,70 DM. Weiterhin fällt auf, dass die Vorsteuer aus den Rechnungen vom 15.1.2002 und 22.10.2002 nicht in den Voranmeldungen des Klägers geltend gemacht worden ist und demgemäß in der Abrechnung der Umsatzsteuer 2002 vom 6.4.2004 zu einer Überzahlung i.H.v. 11.663,40 € geführt hat. 44

Der Senat kann auf der Grundlage der Barquittungen des Herrn K auch nicht die sichere Überzeugung gewinnen, dass tatsächlich Barauszahlungen in der angegebenen Höhe zur Begleichung der Rechnungen erfolgt sind. Den Quittungen misst der Senat keinen hohen Beweiswert zu, da deren Aussteller nach den insoweit unstreitigen Feststellungen der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts C (Schreiben vom 11.5.2006, Bl. 1ff, 10 der 45

Ermittlungsakte) einschlägig wegen Steuerhinterziehung durch Ausstellung von Scheinrechnungen vorbestraft ist (Urteil des LG E vom ....1993 ... – ...). Weitere Verurteilungen wegen Betrugs erfolgten durch das LG FF, ..., rechtskräftig seit dem ....1994 und das LG GG ... vom .....1997. Am ....1998 ist Herr K erneut durch das LG HH ... wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden. Für eine Einvernahme als Zeuge ist Herr K nicht erreichbar, da er im Zuge der gegen ihn geführten Ermittlungen wegen des Verdachts der Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu Gunsten verschiedener Rechnungsempfänger - u.a. des Klägers - untergetaucht ist. Unterlagen, die entsprechende Zahlungseingänge auf Seiten des Herrn K belegen, sind schließlich auch bei den ihn betreffenden Durchsuchungsmaßnahmen nicht aufgefunden worden. Die handschriftlichen Kalenderaufzeichnungen des Herrn K weisen vielmehr im Zeitraum 15.1.2002 bis 1.6.2003 lediglich Zahlungseingänge seitens des Klägers i.H.v. 12.600 € auf. Dies liegt, wie der Beklagte zu Recht bemerkt, durchaus noch im Rahmen der üblichen Honorare für die Ausstellung bloßer Scheinrechnungen. Die Sachdarstellung des Klägers erscheint dem Senat aber auch aus sich selbst heraus wenig stimmig und plausibel. Die Barzahlung von sechsstelligen Rechnungsbeträgen kann nach Einschätzung des Senats nicht als übliches Geschäftsgebaren bei der Inanspruchnahme von betriebswirtschaftlichen Beratungsleistungen angesehen werden. Sie wirft überdies die Frage auf, woher hierzu verwendeten Barmittel stammen. Ein solcher Herkunftsnachweis konnte von dem Kläger durch den Hinweis auf größere Bargeldbeträge, die er aus der Veräußerung seines Bäckereibetriebes zur Verfügung habe, nicht zweifelsfrei geführt werden. Abgesehen davon, dass diese Veräußerung bereits im Jahr 1997 erfolgt ist, entspricht es nach Kenntnis des Senats nicht üblicher kaufmännischer Handhabung, auf eine verzinsliche Anlage von Bargeldbeträgen in dieser Größenordnung zu verzichten. Zwar ist damit die Möglichkeit, dass Barzahlungen in der vorgetragenen Höhe tatsächlich erfolgt sein könnten, nicht widerlegt. Den Nachteil der fehlenden Nachweisbarkeit derartiger Zahlungen, die anderenfalls indiziell für die tatsächliche Erbringung der abgerechneten Beratungsleistungen sprechen könnten, muss aber der insoweit feststellungsbelastete Kläger tragen.

Aussagekräftige Unterlagen wie Nachfragen, Besprechungen, Protokolle, Ausarbeitungen, Expertisen, Dokumentationen etc., die die angeblichen Beratungsleistungen dokumentieren könnten, hat der Kläger nicht vorlegen können. Sein Vortrag, dass er lediglich Fotokopien solcher Unterlagen von Herrn K erhalten habe, die dieser sodann wieder an sich genommen habe, ist nicht geeignet, dem Senat die Überzeugung zu vermitteln, dass solche Unterlagen tatsächlich existiert haben. Ein vernünftiger Grund dafür, dass ein für seine Leistungen gut bezahlter betriebswirtschaftlicher Berater die seinem Auftraggeber zur Verfügung gestellten Materialien zu erbrachten Beratungsleistungen von erheblicher finanzieller und unternehmerischer Bedeutung wieder einsammeln sollte, ist schlichtweg nicht erkennbar. Dies muss insbesondere dann gelten, wenn es sich bei diesen Unterlagen lediglich um Fotokopien vorhandener Originale handelt. Ebenso ist in keiner Weise einsichtig, warum der Auftraggeber der Beratungsleistungen ein solches eher an Gepflogenheiten konspirativer Kreise erinnerndes Geschäftsgebaren hinnehmen sollte. Denn die Nachvollziehbarkeit und Transparenz der betriebswirtschaftlichen Empfehlungen seines Beraters sind für ihn von hoher Bedeutung. Warum sollte er sich also insoweit allein auf sein Erinnerungsvermögen verlassen und auf die vorhandenen Dokumentationen über den Inhalt der Beratungsleistungen verzichten? Überdies konnten auch bei den Durchsuchungen der Wohnung der Mutter des Herrn K, unter deren Anschrift er seine Rechnungen ausstellt, und des von Herrn K in M angemieteten Hauses keinerlei Unterlagen zu den angeblich laut Rechnungen an den Kläger erbrachten Leistungen vorgefunden werden. Dies wirft die Frage auf, warum Herr K sowohl die vorhandenen Originale über die den Kläger betreffenden Beratungsleistungen als auch die hiervon gefertigten, aber wieder zurückgegebenen Fotokopien vernichtet oder entsorgt haben sollte. Ein solches Vorgehen entspricht keinesfalls 46

dem üblichen Geschäftsgebaren eines betriebswirtschaftlichen Beraters.

Schließlich ist bei der Prüfung der Frage, ob der Kläger durch die Vorlage von Rechnungen und Quittungen sowie seinen ergänzenden Vortrag der ihn treffenden objektiven Beweislast im Hinblick auf die Erbringung der abgerechneten Leistungen genügen konnte, auch die einschlägige strafrechtliche Vergangenheit des Herrn K als gewerbsmäßiger Aussteller von Scheinrechnungen zur Ermöglichung der Steuerhinterziehung zu berücksichtigen, wie sie in der Ermittlungsakte der Steuerfahndungsstelle C unter Hinweis auf die rechtskräftigen Vorstrafen dokumentiert ist. Der Senat zieht aus diesen abgeurteilten Straftaten des Herrn K den Schluss, dass Herr K mit der Anbahnung, dem Ablauf und der Durchführung der geschäftlichen Betätigung auf dem Gebiet der Ausstellung von Scheinrechnungen erfahren und vertraut war. An dieser auf den Vorstrafen des Herrn K beruhenden Würdigung wurde sich nichts ändern, wenn die von dem Kläger mit Schriftsatz vom 30.11.2011 beantragte Beweiserhebung zu dem Ergebnis führen würde, dass Herr K die dort aufgeführten und abgerechneten Leistungen gegenüber anderen Geschäftspartnern als dem Kläger zumindest teilweise tatsächlich erbracht hätte. Gleiches gilt für die in den vorstehenden Absätzen begründete Würdigung des Senats, dass sich aus der Art und Weise der Verbuchung, der Entrichtung der Gegenleistung und der Durchführung der streitbefangenen Beratungsleistungen erhebliche Zweifel an deren tatsächlichen Erbringung ergeben, die einer Feststellung betrieblich veranlasster Aufwendungen bzw. für das Unternehmen ausgeführter Eingangsleistungen entgegenstehen. Denn mit dem Nachweis der tatsächlichen Erbringung eines Teils der gegenüber anderen Geschäftspartnern abgerechneten Leistungen wäre für das Vorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen des Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzugs aus den gegenüber dem Kläger erteilten Rechnungen kein unmittelbarer und ausreichender Beweis erbracht, der geeignet wäre, die im Streitfall deutlich gegen einen tatsächlichen wirtschaftlichen Hintergrund der abgerechneten Beratungsleistungen sprechenden Beweisanzeichen in der Gesamtabwägung als nicht mehr aussagekräftig anzusehen und damit dem Senat die volle Überzeugung zu vermitteln, dass der Kläger die abgerechneten Beratungsleistungen tatsächlich in Anspruch genommen hat. Die Beweisbehauptungen im Schriftsatz des Klägers vom 30.11.2011 können somit als wahr unterstellt werden, ohne dass sich an dem Ergebnis der fehlenden Überzeugung des Senats von der tatsächlichen Erbringung der gegenüber dem Kläger abgerechneten Leistungen des Herrn K etwas ändern würde. Bei dieser Sachlage muss aber die verbleibende Ungewissheit über die Erfüllung der tatsächlichen Voraussetzungen des begehrten Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzugs zum Nachteil des feststellungsbelasteten Klägers ausschlagen. 47

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 48

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE